

Firmenwagen

Mit dem Begriff „Firmenwagen“ wird die Überlassung eines Kraftfahrzeugs durch den Arbeitgeber umschrieben, das dem Arbeitnehmer kostenlos zur ständigen Nutzung zur Verfügung steht. Ebenso gebräuchlich sind die Bezeichnungen Geschäfts- bzw. Dienstwagen. Der Arbeitgeber kann die Kosten für das Fahrzeug in vollem Umfang als Betriebsausgaben abziehen. Andererseits ist bei der Lohnabrechnung des Arbeitnehmers der geldwerte Vorteil dem Lohnsteuerabzug zu unterwerfen, der in der unentgeltlichen Nutzung des Firmenwagens für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte besteht. Die Besteuerung des Firmenwagens, für die der Gesetzgeber alternativ die 1-%-Regelung oder die Fahrtenbuchmethode zulässt, erfolgt also bereits während des Jahres im Lohnsteuerverfahren.

Die Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines Firmenfahrzeugs nach der Fahrtenbuchmethode kann im Einzelfall auch bei der Einkommensteuereranlagung nach Ablauf des Jahres von Bedeutung sein, weil der Arbeitnehmer bei seiner Steuererklärung nicht an die vom Arbeitgeber für die Einbehaltung der Lohnsteuer gewählte Berechnungsmethode gebunden ist. Es ist also möglich, bei Erstellung der Einkommensteuererklärung z.B. von der 1-%-Regelung zur Fahrtenbuchmethode zu wechseln, falls sich hierdurch ein geringerer steuerpflichtiger Arbeitslohn ergibt. Dasselbe gilt für das Wahlrecht zwischen der 0,03 %-Monatspauschale und der 0,002 %-Tagespauschale für die tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, wenn der Arbeitgeber die 1-%-Methode anwendet.

Die 1-%- und die Fahrtenbuchmethode stellen die Grundlage für die Firmenwagenbesteuerung beim Arbeitnehmer dar. Insoweit ergeben sich keine Änderungen durch die Reisekostenreform 2014. Der Gesetzeswortlaut ist jedoch redaktionell an den neuen Arbeitsortbegriff „erste Tätig-

keitsstätte“ angepasst worden. Die gesetzliche Neudeinition der ersten Tätigkeitsstätte, die als Nachfolgebegriff auch formal die bisherige regelmäßige Arbeitsstätte ablöst, ist vom Gesetzgeber also für den Bereich der Firmenwagenbesteuerung nachvollzogen worden. Als Folge ist die Zuschlagsberechnung für die Fahrten zum Arbeitgeber nunmehr an die Wegstrecke Wohnung – erste Tätigkeitsstätte geknüpft: Sowohl bei der 1-%-Regelung als auch bei der Fahrtenbuchmethode berechnet sich ab 2014 ein zusätzlicher geldwerten Vorteil als Zuschlag zur eigentlichen Privatnutzung, wenn der Firmenwagen dem Arbeitnehmer auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zur Verfügung steht.

Gesetze, Vorschriften, Rechtsprechung

Gesetzliche Regelungen finden sich in § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (1-%-Regelung) sowie in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG (Fahrtenbuch-Regelung). Die Finanzverwaltung hat in R 8.1 Abs. 9 LStR zur Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer ausführlich Stellung genommen. Die mögliche tageweise Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Firmenwagenüberlassung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bei Anwendung der 1-%-Methode ergibt sich aus dem BMF, Schreiben v. 1.4.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2011 I S. 301; zur Anrechnung von Nutzungsentgelten s. BMF, Schreiben v. 19.4.2013, IV C 5 – S 2334/11/10004, BStBl 2013 I S. 513 sowie BMF, Schreiben v. 5.6.2014, IV C 6 – S 2177/13/10002, BStBl 2014 I S. 835 zu den Besonderheiten bei der Überlassung von Elektro- und Hybridfahrzeugen als Dienstwagen. Die aufgrund der Rechtsprechung geänderte Berechnung des geldwerten Vorteils bei Firmenwagen mit Fahrgestellung regelt das BMF, Schreiben v. 15.7.2014, IV C 5 – S 2334/13/10003, BStBl 2014 I S. 1109.

Inhaltsübersicht

Seite	Seite
1. Anforderungen an die Anwendung der 1-%-Methode	160
1.1 Umfang der Privatnutzung	160
1.2 Vorrang der 1-%-Methode	160
1.3 Bewertungsverfahren bei mehreren Firmenwagen	160
1.4 Leasingfahrzeuge	161
1.5 Nutzungsverbote	161
2. Berechnungsverfahren	163
2.1 Bemessungsgrundlage Bruttolistenpreis	163
2.2 Kürzung bei Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen	165
2.3 Zuschlag für Fahrten zum Betrieb	166
2.4 Kostendeckelung: Begrenzung des Nutzungswerts	170
2.5 Keine Kürzung des 0,03 %-Zuschlags	171
2.6 Wegfall der Monatsbeträge	172
2.7 Überlassung mehrerer Fahrzeuge	172
2.8 Überlassung von Sonderfahrzeugen	173
2.9 Sonderfall Außendienstmitarbeiter	174
3. Fahrtenbuchmethode	176
3.1 Anforderungen an das Fahrtenbuch	176
3.2 Ermittlung der Gesamtkosten	178
4. Lohnsteuerabzugsverfahren	180
4.1 Steuerabzug nach den mitgeteilten ELStAM-Daten	180
4.2 Pauschalbesteuerung für Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte	180
5. Familienheimfahrten mit Firmenwagen bei doppelter Haushaltsführung	181
6. Zuzahlungen des Arbeitnehmers	182
6.1 Nutzungsentgelte	182
6.2 Keine Kürzung durch Übernahme von Betriebskosten	183
6.3 Anschaffungskosten-Zuschüsse des Arbeitnehmers	183
7. Firmenwagen durch Gehaltsverzicht	184
8. Autotelefon im Firmenwagen	184

► 1. Anforderungen an die Anwendung der 1%-Methode

1.1 Umfang der Privatnutzung

Erhält der Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur privaten Nutzung, bleiben ihm entsprechende Aufwendungen erspart, die er ansonsten aus seinem versteuerten Arbeitslohn zu tragen hätte.

Nach dem Gesetz dürfen nämlich Kosten der privaten Lebensführung nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Neben den eigentlichen Privatfahrten, z.B. Einkaufsfahrten oder Wochenend- und Urlaubsreisen sowie anderen Freizeitfahrten, werden **auch die** Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie in bestimmten Fällen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung der privaten Nutzung eines Firmenwagens gleichgestellt.

Wichtig Anrechnung von Nutzungsentgelten auf den geldwerten Vorteil

Die zwingend vorgeschriebene Bewertung nach der **1%-Methode** kann – wenn kein Fahrtenbuch geführt wird – nicht durch Zahlung eines Nutzungsentgelts vermieden werden, selbst wenn dies nach objektiven Gesichtspunkten die entstandenen Fahrzeugkosten insgesamt abdeckt. Erst im **2. Schritt** ist die mit dem Arbeitnehmer vereinbarte **Kostenübernahme** von dem für die Firmenwagnennutzung zunächst ermittelten geldwerten Vorteil **abzuziehen**.¹

1.2 Vorrang der 1%-Methode

Die Berechnung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung eines Firmenwagens muss zwingend nach einer der beiden Methoden vorgenommen werden. Die gesetzliche Reihenfolge gibt den Vorrang der 1%-Regelung, die immer zur Anwendung kommt, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer sich nicht **ausdrücklich** für den Einzelnachweis des privaten Nutzungsanteils entscheiden. Ein **Wahlrecht** besteht also genau genommen ausschließlich hinsichtlich der **Einzelnachweismethode**. Soll diese zur Anwendung kommen, muss der Arbeitgeber in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer im Vorhinein für ein Kalenderjahr festlegen, dass an der Stelle der 1%-Regelung die individuelle Nutzungswertermittlung durch Fahrtenbuch und Belegnachweis treten soll. **Innerhalb eines Jahres** ist bzgl. desselben Fahrzeugs ein **Übergang** von der einen zur anderen Methode **ausgeschlossen**.² Eine Ausnahme lässt die Verwaltung dann zu, wenn das Firmenfahrzeug während des Jahres wechselt.

Wichtig Zulässiger Methodenwechsel im Veranlagungsverfahren

Die Bindungswirkung an die getroffene Wahl beschränkt sich auf das Lohnsteuerverfahren. **Nach Ablauf des Kalenderjahrs** kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Jahressteuererklärung auf die andere, für ihn günstigere Methode überwechseln, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind.

Der gesetzliche Vorrang der 1%-Regelung ist beim Lohnsteuerverfahren auch dann von Bedeutung, wenn

sich z.B. im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung herausstellt, dass die gewählte Einzelnachweismethode rückwirkend versagt werden muss, weil die Aufzeichnungen des Fahrtenbuchs nicht ordnungsgemäß vorgenommen worden sind. Eine **Korrektur des Fahrtenbuchs** im Wege der Schätzung ist bei der Lohnsteuer **ausgeschlossen**. Der geldwerte Vorteil ist dann im Normalfall zum Nachteil des Arbeitnehmers für das gesamte Kalenderjahr nach der 1%-Regelung zu berechnen. Dies gilt selbst, wenn lediglich in Einzelmonaten die Nachweisführung nicht ausreichend ist. Nachdem die Finanzverwaltung bzgl. desselben Fahrzeugs für das gesamte Kalenderjahr eine einheitliche Firmenwagenbesteuerung nach dem einen oder anderen Berechnungsverfahren vorsieht, ist auch insoweit ein Wechsel während des Jahres ausgeschlossen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR).

Wichtig Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Der BFH hat in mehreren Urteilen zur **Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs**³ Stellung genommen. Zum einen hat er einem Fahrtenbuch die steuerliche Anerkennung versagt, das nicht zeitnah, sondern erst im Nachhinein anhand von losen Notizzetteln erstellt worden ist.⁴ Zum anderen hat er ein mithilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms (Microsoft Excel) erstelltes Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß entschieden.⁵ Schließlich legt die BFH-Rechtsprechung Abgrenzungskriterien fest, die den Begriff „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ näher definieren.⁶ Als **Ergebnis** der Entscheidungen ist festzuhalten, dass der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt, die im Fall der steuerlichen Nichtanerkennung des Fahrtenbuchs die nachteilige Besteuerung nach der **1%-Regelung** als einzige Alternative zur Folge hat. Eine „dritte Bewertungsmethode“ in Form von Zuschätzungen ist nicht zulässig.⁷

1.3 Bewertungsverfahren bei mehreren Firmenwagen

Das zur ertragsteuerlichen Erfassung der Nutzungsentnahme betrieblicher Kraftfahrzeuge ergangene BMF-Schreiben⁸ regelt, dass ein Unternehmer, dem mehrere betriebliche Pkw zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen, sich einheitlich für alle Fahrzeuge zur Führung eines Fahrtenbuchs oder insgesamt zur pauschalen Ermittlung des privaten Nutzungswerts entscheiden muss.⁹

1 BMF, Schreiben v. 19.4.2013, IV C 5 – S 2334/11/10004, BStBl 2013 I S. 513.

2 BFH, Urteil v. 20.3.2014, VI R 35/12, BStBl 2014 II S. 643.

3 S. Tz. 3 zu den Anforderungen an ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch.

4 BFH, Urteil v. 9.11.2005, VI R 27/05, BFH/NV 2006 S. 858, BStBl 2006 II S. 408.

5 BFH, Urteil v. 16.11.2005, VI R 64/04, BFH/NV 2006 S. 864, BStBl 2006 II S. 410.

6 BFH, Urteil v. 16.3.2006, VI R 87/04, BFH/NV 2006 S. 1205, BStBl 2006 II S. 625.

7 BFH, Beschluss v. 21.12.2006, VI B 20/06, BFH/NV 2007 S. 716; BFH, Urteil v. 6.8.2013, VIII R 33/11, BFH/NV 2014 S. 151.

8 BMF, Schreiben v. 12.5.1997, IV B 2 – S 2177 – 29/97, BStBl 1997 I S. 562.

9 BMF, Schreiben v. 12.5.1997, IV B 2 – S 2177 – 29/97, BStBl 1997 I S. 562, Rz. 15.

Wichtig

Keine einheitliche Methodenwahl erforderlich

Der BFH hat abweichend von dieser Auffassung die **einheitliche Methodenwahl** bei mehreren Fahrzeugen für die Berechnung der Nutzungsentnahmen im Bereich der betrieblichen Gewinnermittlung **abgelehnt**.¹⁰ Im Streitfall hatte der Unternehmer 3 verschiedene Fahrzeuge auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Für 2 Fahrzeuge erfolgte die Ermittlung der Privatnutzung durch die Führung eines Fahrtenbuchs, für das 3. Fahrzeug nach der 1%-Regelung. Der BFH bestätigte die Anwendung unterschiedlicher Methoden für verschiedene Betriebs-Pkw.

Die BFH-Rechtsprechung zur Ermittlung der Privatnutzung mehrerer betrieblicher Pkw durch den Unternehmer ist für den Bereich der Firmenwagenbesteuerung übernommen worden (H 8.1 Abs. 9–10 LStH „Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge“). Bei gleichzeitiger Überlassung mehrerer Firmenwagen hat der Arbeitnehmer ein Wahlrecht. Er kann für einzelne Fahrzeuge den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung individuell ermitteln, wenn er ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt, und für die anderen Fahrzeuge die Firmenwagenbesteuerung nach der 1%-Regelung durchführen.¹¹

1.4 Leasingfahrzeuge

Der Gesetzeswortlaut beschränkt sich auf die Grundzüge der beiden Berechnungsverfahren. Die Detailregelungen hierzu hat die Finanzverwaltung in den Lohnsteuer-Richtlinien festgelegt. Danach ist der zwingende Ansatz einer der beiden genannten Methoden nicht nur für Fahrzeuge zu beachten, die im Eigentum der Firma stehen, sondern **auch für Leasingfahrzeuge**, die als Firmenwagen überlassen werden. Andere Verfahren zur Berechnung des lohnsteuerpflichtigen Sachbezugs sind nicht zulässig. Der BFH hat diese Rechtsauslegung auch für Leasingfahrzeuge bestätigt, die auf Veranlassung des Arbeitgebers **vom Arbeitnehmer geleast** werden. Entscheidend für die Anwendung der 1%-Regelung auf solche Leasingfahrzeuge ist, dass der Arbeitgeber die gesamten Kfz-Kosten inkl. der Leasingraten trägt und im Innenverhältnis allein über die Nutzung des Kfz bestimmt.¹² Außerdem ergibt sich aus dem Urteilsfall, dass als Firmenwagen auch die Überlassung eines Campingfahrzeugs infrage kommt.

Wichtig

Zurechnung des Leasingfahrzeugs bei „Behördenleasing“

Der BFH hat für die Fälle des „Behördenleasing“ entschieden, dass keine Firmenwagenüberlassung vorliegt. Bei diesen Verträgen übernimmt der Arbeitnehmer im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten des Leasingnehmers.¹³ Auf den Arbeitnehmer sind die Zahlung der Leasingraten sowie die Gefahr und Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung des Fahrzeugs übergegangen. Unter diesen Voraussetzungen kann der Arbeitnehmer wie der eigentliche vertragliche Leasingnehmer als wirtschaftlicher Eigentümer über das Fahrzeug verfügen. Von einer Nutzungsüberlassung des Pkws ist nicht auszugehen, das Firmenfahrzeug ist dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Ein geldwerter Vorteil kann allenfalls in den zu zahlenden Leasingraten liegen, wenn der Arbeitgeber diese verbilligt an den Arbeitnehmer weitergibt.

Die **Finanzverwaltung erkennt** demgegenüber die **gesetzferteten Leasingverträge**, die von Autovermietern angeboten werden, **nicht an**. Diese Leasingverträge sehen vor, dass der Arbeitgeber für das betreffende Fahrzeug entsprechend dem betrieblichen/beruflichen Anteil der Gesamtfahrleistung einen Teil der Leasingraten übernimmt, der Arbeitnehmer den Anteil, der der privaten Fahrleistung entspricht (z.B. 70 % der Leasingraten Arbeitgeber, 30 % Arbeitnehmer). Hierüber werden 2 gesonderte Leasingverträge abgeschlossen.

Die Finanzverwaltung sieht darin eine pauschale Schätzung der Kosten, die durch die private Fahrleistung verursacht werden. Eine solche Aufteilung ist nach Ansicht der Finanzbehörden über ein Fahrtenbuch zulässig. Der geldwerte Vorteil wird daher nach wie vor entsprechend der 1%-Regelung angesetzt, allerdings werden die vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten als Nutzungsentgelt angerechnet.¹⁴

Arbeitgeber, die solche gesplitteten Leasingverträge abschließen, müssen also damit rechnen, dass sie oder ihre Arbeitnehmer bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung für die entsprechende Lohnsteuer in Anspruch genommen werden. In diesem Fall bleibt nur, die Anerkennung des gesplitteten Leasingverfahrens über einen Einspruch und eine anschließende Klage beim Finanzgericht durchzusetzen.

1.5 Nutzungsverbote

1.5.1 Bisherige Behandlung von Nutzungsverboten

Nach dem Wortlaut der Lohnsteuer-Richtlinien werden Nutzungsverbote nur im Zusammenhang mit seitens der Firma vorgenommenen Kontrollmaßnahmen anerkannt (H 8.1 Abs. 9–10 LStH 2014 „Nutzungsverbot“). Die Einhaltung des Nutzungsverbots ist durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, die zum Lohnkonto zu nehmen sind.

Eine Sonderstellung nehmen schon bisher Firmenfahrzeuge des betrieblichen Fuhrparks ein, die nicht einem bestimmten Arbeitnehmer überlassen und damit konkret zugeordnet werden können.¹⁵ Bei dieser Konstellation genügt nach Verwaltungsauffassung ein schriftliches Verbot, um auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Privatnutzung zu verzichten. Mit Blick auf die Rechtsprechung darf sich das Finanzamt nicht allein aufgrund der Bereitstellung eines Fahrzeugs aus dem arbeitgebereigneten Fuhrpark zu betrieblichen Zwecken auf den Anscheinsbeweis berufen und von einer Privatnutzung ausgehen. Voraussetzung für die Anwendung der 1%-Regelung ist hier, dass eine private Nutzung in tatsächlicher Hinsicht feststeht.

1.5.2 Aufgabe des Anscheinsbeweises bei arbeitsrechtlichen Nutzungsverboten

Der BFH hat in einer Reihe weiterer Urteile entschieden, dass bei Anwendung der 1%-Methode der geldwerte

¹⁰ BFH, Urteil v. 3.8.2000, III R 2/00, BFH/NV 2001 S. 100, BStBl 2001 II S. 332.

¹¹ Zur Berechnung des geldwerten Vorteils, wenn dem Arbeitnehmer wechselweise immer nur ein Fahrzeug zur Verfügung steht, wie dies bei Firmen mit einem Fahrzeugpool der Fall ist, s. Tz. 2.6.

¹² BFH, Urteil v. 6.11.2001, VI R 62/96, BFH/NV 2002 S. 701, BStBl 2002 II S. 370.

¹³ BFH, Urteil v. 18.12.2014, VI R 75/13, BFH/NV 2015 S. 887.

¹⁴ S. Tz. 6.

¹⁵ BFH, Urteil v. 21.04.2010, VI R 46/08, BStBl 2010 II S. 848, zu Poolfahrzeugen; BFH, Urteil v. 6.10.2011, VI R 56/10, BStBl 2012 II S. 362 zu Vorführwagen bei Autohäusern.

Vorteil bereits in der konkreten Möglichkeit besteht, den Firmenwagen zu Privatfahrten nutzen zu dürfen.¹⁶ Der BFH hat damit seine bisherige Rechtsauffassung aufgegeben, nach der bei erlaubter Privatnutzung des Firmenwagens die entsprechende Nutzung nur vermutet wurde (sog. Anscheinsbeweis für eine private Nutzung). Er sieht die Widerlegungsmöglichkeit der erlaubten privaten Nutzung nicht mehr als entscheidendes Kriterium für den Nichtansatz eines geldwerten Vorteils an. Für die Firmenwagenbesteuerung kommt es zukünftig allein auf die **Erlaubnis** durch den Arbeitgeber an, das Firmenfahrzeug auch privat nutzen zu dürfen, sowie darauf, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Verfügungsmacht über das Fahrzeug verschafft. Der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung umfasst die Übernahme sämtlicher damit verbundenen Kosten, also sowohl den nutzungsabhängigen wie den nutzungsunabhängigen Fahrzeugaufwand. Auch ohne den Einsatz zu Privatfahrten erspart sich der Arbeitnehmer zumindest die sog. Fixkosten, die er für das Vorhalten eines betriebsbereiten Kfz verausgaben müsste.

Der Sachbezug Firmenwagen fließt dem Arbeitnehmer bereits mit der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung des Fahrzeugs zu und nicht erst mit der tatsächlichen Nutzung zu privaten Fahrten, wenn die Privatnutzung arbeitsrechtlich oder durch konkludentes Handeln zugelassen ist. Da nach der Rechtsprechungsänderung die **Anwendung der 1%-Methode unabhängig von tatsächlichen Privatfahrten** ist, kommt auch dem Beweis des ersten Anscheins keine Bedeutung mehr zu. Entscheidend ist allein die arbeitsrechtliche **Möglichkeit der privaten Fahrzeugnutzung**, die – unabhängig von Nutzungsart und Nutzungsumfang des Fahrzeugs – die Firmenwagenbesteuerung nach der 1%-Regelung auslöst. Reisekosten- und Spesenabrechnungen, Fahrtzeichnungen durch Excel-Tabellen sind ebenso wie Werkstattrechnungen oder Terminkalender keine geeigneten Unterlagen, die zwingende Bewertung nach der 1%-Regelung auszuschließen.

Der BFH hat inzwischen seine Rechtsprechung bestätigt.¹⁷ In den Urteilsfällen hatte der Arbeitgeber nach den Anstellungsverträgen die private Nutzung des Firmenwagens nicht erlaubt bzw. diese ausdrücklich verboten. Im Gegensatz zum Finanzamt, das den Anscheinsbeweis für eine private Nutzung als gegeben sah, kommt der BFH zu der Auffassung, dass die alleinige Überlassung eines Firmenwagens für die berufliche Nutzung keinen derartigen Anscheinsbeweis auslöst. Dies gilt selbst dann, wenn seitens der Firma das arbeitsrechtlich vereinbarte Nutzungsverbot nicht überwacht wird. Es gibt keinen Erfahrungsgrundsatz, nachdem sich Arbeitnehmer über ein arbeitsrechtliches Verbot hinwegsetzen bzw. dass solche Verbote nur zum Schein ausgesprochen werden.

Wichtig Kein geldwerter Vorteil bei Nutzungsverbot

Der Ansatz eines lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteils rechtfertigt sich nur insoweit, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gestattet, den Dienstwagen privat zu nutzen. Da der Arbeitgeber im Falle eines Nutzungsverbots den Firmenwagen nicht für die private Nutzung überlassen will, wendet er dem Arbeitnehmer auch keinen geldwerten Vorteil zu. Die unbefugte Privatnutzung des betrieblichen Pkw hat dagegen keinen Lohncharakter. Ein Vorteil, den sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers selbst zuteilt, wird nicht „für“ eine Beschäftigung gewährt und zählt damit nicht zum Arbeitslohn. Hier stellt sich allerdings die Frage des arbeitsrechtlichen Schadensersatzes bzw.

im Falle des Regressverzichts nach dessen lohnsteuerlichen Folgewirkungen.

Bislang nicht abschließend geklärt ist, welche steuerlichen Konsequenzen sich ergeben, wenn der Arbeitnehmer entgegen dem arbeitsrechtlichen Verbot den Firmenwagen trotzdem privat nutzt. Aus arbeitsrechtlicher Sicht ist zu prüfen, ob und in welcher Höhe dem Arbeitgeber aufgrund der **vertragswidrigen Privatnutzung** ein Schadensersatz zusteht. Verzichtet der Arbeitgeber auf diesen Anspruch gegenüber dem Arbeitnehmer, entsteht insoweit ein geldwerter Vorteil, der in entsprechender Höhe als Arbeitslohn zu versteuern ist. Ob sich die Höhe des Schadensersatzverzichts ebenfalls nach der 1%-Regelung berechnet, ist fraglich, da sich hierbei um eine rein steuerliche Bewertungsmethode handelt.

Anders verhält es sich, wenn die festgestellte Nutzung des Firmenwagens zu Privatfahrten darauf zurückzuführen ist, dass das Nutzungsverbot auf einer zum Schein getroffenen Vereinbarung beruht. Wird mit der erforderlichen Gewissheit festgestellt, dass das Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen wurde, ist für die Firmenwagenüberlassung wie bisher ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil auf Basis der 1%-Regelung anzusetzen. Hierzu ist auszugehen, wenn sich beispielsweise im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung aus dem für den Firmenwagen geführten Kfz-Konten und dazu aufgezeichneten Belegen ergibt, dass der Firmenwagen regelmäßig für Privatfahrten eingesetzt wird, etwa am Wochenende oder im Urlaub. Nach der im Steuerrecht maßgeblichen wirtschaftlichen Betrachtungsweise wird bei Scheinnutzungsverboten dem Arbeitnehmer entgegen der arbeitsvertraglichen Vereinbarung aufgrund einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung tatsächlich die private Nutzung des Firmenwagens erlaubt. Auch in diesem Fall wird bei Anwendung der neuen Rechtsprechung der Sachbezug Firmenwagen nach Maßgabe der 1%-Methode bereits durch die Fahrzeugüberlassung an den Arbeitnehmer begründet.

Wichtig Geldwerter Vorteil Firmenwagen bei arbeitsrechtlich zugelassener Privatnutzung

Als Ergebnis der BFH-Urteile kann die pauschale Nutzungsverwertmethode in Zukunft ausschließlich durch ein ernsthaftes Nutzungsverbot oder durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch vermieden werden. Der Lohnsteuersenat hat damit den **sog. Anscheinsbeweis endgültig aufgegeben**. Die Veröffentlichung der Urteile im Bundessteuerblatt macht deutlich, dass die Finanzverwaltung der geänderten Rechtsprechung folgt und für die Anwendung der 1%-Regelung nur noch auf die arbeitsvertragliche Regelung abstellt. Die ernsthafte Vereinbarung eines privaten Nutzungsverbots wird als ausreichend angesehen, um auf die Versteuerung eines Nutzungsvorteils nach der 1%-Regelung zu verzichten. Diese geänderte Rechtsauslegung gilt anders als bisher nicht nur für Poolfahrzeuge, sondern auch für einen Firmenwagen, der konkret einem bestimmten Arbeitnehmer zugewiesen worden ist.

16 BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 31/10, BStBl 2013 II S. 700; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 26/10, BFH/NV 2013 S. 1396; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 49/11, BFH/NV 2013 S. 1399.

17 BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 31/10, BStBl 2013 II S. 700; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 26/10, BFH/NV 2013 S. 1396; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 49/11, BFH/NV 2013 S. 1399.

1.5.3 Beherrschende Gesellschafter-Geschäftsführer von Kapitalgesellschaften

Die vorstehenden Ausführungen gelten uneingeschränkt auch für die lohnsteuerliche Behandlung der Firmenwagenüberlassung an einen (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH. Ein privates Nutzungsverbot ist aus Sicht der Lohnsteuer auch für die Firmenwagenbesteuerung bei diesem Personenkreis zu beachten.¹⁸ Wird dem Gesellschafter-Geschäftsführer im Anstellungsvertrag die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ausdrücklich verboten, ist der Ansatz eines als Arbeitslohn zu versteuernden geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung nicht zulässig.

Nutzt der Gesellschafter-Geschäftsführer allerdings den Firmenwagen unbefugt privat, liegt zwar kein Arbeitslohn, aber eine verdeckte Gewinnausschüttung (vGA) vor. Die Grundsätze der bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisung zur Prüfung einer vGA bei der Firmenwagenüberlassung an Gesellschafter-Geschäftsführer gelten weiter.¹⁹ Danach ist entsprechend der Rechtsprechung des Körperschaftsteuersenats für die Frage einer vGA im Falle der Nutzung eines Firmenwagens nach wie vor der sog. **Anscheinsbeweis** maßgebend.²⁰ Der I. Senat des BFH geht anders als der Lohnsteuersenat wie bisher davon aus, dass der Beweis des ersten Anscheins dafür spricht, dass ein Gesellschafter-Geschäftsführer einen ihm überlassenen Firmenwagen ungeachtet eines Nutzungsverbots auch privat nutzt. Insoweit wird eine von den vertraglichen Vereinbarungen abweichende tatsächliche Durchführung der Firmenwagenüberlassung unterstellt, die zu einer „vGA Firmenwagen“ führt.

Dieser **Anscheinsbeweis** kann allerdings **widerlegt werden**. Voraussetzung ist, dass der Gesellschafter-Geschäftsführer ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt oder seitens der GmbH organisatorische Maßnahmen ergriffen werden, die eine Privatnutzung des Firmenwagens ausschließen. Beispiele hierfür sind die Überwachung durch Dritte, das Abstellen des Firmenwagens auf dem Firmengelände oder die Verwahrung des Schlüssels durch Dritte. Ebenso ausreichend ist es, wenn der Gesellschafter-Geschäftsführer nur beschränkten Zugriff auf den Firmenwagen hat (z.B. bei Poolfahrzeugen). Die Einhaltung des Nutzungsverbots ist durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen.

Wichtig Beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: vGA bei Verbot der Privatnutzung

Als Folge der geänderten Rechtsprechung erfahren private Nutzungsverbote, die im Zusammenhang mit der Überlassung eines Firmenwagens ausgesprochen werden, bei der Lohnsteuer und bei der Körperschaftsteuer eine grundlegende unterschiedliche Beurteilung. Während dem Lohnsteuer-Außenprüfer im Normalfall der Ansatz eines geldwerten Vorteils als Arbeitslohn verwehrt ist, wenn er die unbefugte Privatnutzung des Firmenwagens feststellt, bewirkt der im Körperschaftsteuerrecht weiter geltende Anscheinsbeweis eine vGA, wenn die Firma keine geeigneten Kontrollmaßnahmen zur Überwachung des schriftlichen Nutzungsverbots nachweisen kann. Beim Personenkreis der (beherrschenden) Gesellschafter-Geschäftsführer bleibt es demzufolge im Ergebnis bei der Steuerpflicht der Firmenwagenüberlassung in Fällen eines schriftlichen Nutzungsverbots für Privatfah-

ten. Die Lohnsteuer-Außenprüfung fertigt zu diesem Zweck Kontrollmitteilungen an die zuständige Körperschaftsteuerstelle, die den geldwerten Vorteil als vGA erfasst.

► 2. Berechnungsverfahren

Die private Nutzung des Firmenwagens ist monatlich mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für den Pkw festgelegt ist. Diese Berechnung gilt auch für Gebrauchtfahrzeuge. Der Arbeitnehmer wird also im Ergebnis so behandelt, als wäre er immer mit einem **Neufahrzeug** unterwegs, was natürlich insbesondere bei älteren Firmenwagen zu unsachgerechten Ergebnissen führen kann.

Wichtig Ansatz des Bruttolistenpreises für Gebrauchtwagen

Der Ansatz des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung für die Pauschalbewertung der privaten Kfz-Nutzung begegnet, insbesondere im Hinblick auf die dem Arbeitgeber zur Wahl gestellten Möglichkeit, den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung eines Firmenwagens nach der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln, keinen verfassungsrechtlichen Bedenken.²¹ Die vom Gesetzgeber gewählte typisierende Regelung umfasst nicht nur den Vorteil der Fahrzeugüberlassung, sondern auch die Übernahme sämtlicher damit verbundenen (nutzungsabhängigen und -unabhängigen) Kosten. Dementsprechend bleibt der inländische Listenpreis im Rahmen der 1 %-Regelung auch dann Bemessungsgrundlage, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug gebraucht angeschafft hat oder beim Neuwagenkauf einen Händlerabatt erhält, der zu einem Neukaufpreis führt, der deutlich unter dem Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung liegt.²²

Diese Berechnung gilt unverändert auch für Leasingfahrzeuge, ebenso für reimportierte Fahrzeuge. Die 1 % des Bruttolistenpreises sind auch in den Fällen maßgeblich, in denen dem Arbeitnehmer für Privatfahrten ein eigener Zweitwagen zur Verfügung steht. Ebenso führt die Beschriftung des Firmenwagens, z.B. mit dem Firmenlogo, zu keiner Minderung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns für die Privatnutzung.

2.1 Bemessungsgrundlage Bruttolistenpreis

Die private Nutzung des Firmenwagens ist monatlich mit 1 % des inländischen Bruttolistenpreises anzusetzen, der im Zeitpunkt der Erstzulassung für den Pkw festgelegt ist. Zum Bruttolistenpreis zählen nicht die Kfz-Zulassungsgebühren und die Überführungskosten für das Fahrzeug. Aufwendungen für **Sonderausstattungen** erhöhen die Ausgangsgröße. Hierzu gehört z.B. auch der Kaufpreis für ein Kfz-Navigationsgerät oder einer eingebauten Diebstahlsicherung (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR). Dies gilt aber nur dann, wenn das Fahrzeug bereits werkseitig im Zeit-

¹⁸ BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 46/11, BStBl 2013 II S. 1044; BFH, Urteil v. 8.8.2013, VI R 71/12, BFH/NV 2014 S. 153.

¹⁹ BMF, Schreiben v. 3.4.2012, IV C 2 – S 2742/08/10001, BStBl 2012 I S. 478.

²⁰ BFH, Urteil v. 23.1.2008, I R 8/06, BStBl 2012 II S. 260.

²¹ BFH, Urteil v. 13.12.2012, VI R 51/11, BFH/NV 2013 S. 641.

²² BFH, Urteil v. 18.12.2007, XI B 178/06, BFH/NV 2008 S. 562.

punkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist. Beim nachträglichen Einbau sind die Kosten nicht als Sonderausstattung in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen.²³ So erhöht z.B. der nachträgliche Einbau einer Flüssiggasanlage nicht den Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage für die 1%-Methode.

Nach den Urteilsgründen rechnet der Kaufpreisanteil für ein **Kfz-Navigationssystem** zum **Bruttolistenpreis** als Bemessungsgrundlage für die 1%-Methode, weil es sich bei der in das Fahrzeug eingebauten Anlage um kein eigenständiges Wirtschaftsgut handelt, das einer vom Fahrzeug getrennten Beurteilung der Privatnutzung zugänglich wäre. Die Abgrenzung, ob Gegenstände der **Sonderausstattung** eines Firmenwagens in den Bruttolistenpreis einzubeziehen sind, ist nach der aktuellen Rechtsprechung in **3 Schritten** vorzunehmen.

■ Sonderausstattung als werkseitiger Fahrzeugbestandteil

Zunächst ist zu prüfen, ob der Firmenwagen bereits im Zeitpunkt der Erstzulassung mit der Sonderausstattung ausgestattet ist. Bemessungsgrundlage der 1%-Methode sind nur werkseitig eingegebauten Fahrzeugteile. Eine Sonderausstattung im Sinne der Firmenwagenbesteuerung kann deshalb nur vorliegen, wenn das Fahrzeug bereits werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist.

■ Sonderausstattung als fester Fahrzeugbestandteil

Die 1%-Regelung besteuert die private Nutzbarkeit des konkreten Fahrzeugs in seiner Gesamtheit. Gegenstände der Sonderausstattung sind im Rahmen der 1%-Methode deshalb nur dann zu erfassen, wenn sie in den Firmenwagen **fest eingebaut** und damit **untrennbar zum Fahrzeug** gehören. Portable Geräte sind dagegen nicht Bestandteil des Fahrzeugs. Ihre Kosten können deshalb steuerlich nicht zur Fahrzeuganschaffung zählen und bleiben demzufolge auch beim Bruttolistenpreis außer Ansatz. Der geldwerte Vorteil aus der Privatnutzung eines **portablen Navigationssystems**, das der Arbeitgeber zur Verfügung stellt, ist neben der 1%-Regelung gesondert zu erfassen. Er bleibt aber aufgrund der Höhe der Anschaffungskosten, die für eine solche Anlage erfahrungsgemäß anfallen, im Rahmen der 44-EUR-Grenze regelmäßig steuerfrei. Ebenso bleiben die Aufwendungen für einen zusätzlichen Satz Reifen inkl. der Felgen unberücksichtigt, auch wenn diese bei der Neuanschaffung des Fahrzeugs mitgekauft werden (R 8.1 Abs. 3 Satz 6 LStR).

■ Einheitlicher Nutzungs- u. Funktionszusammenhang

Schließlich kommt es auf die Nutzungs- und Funktionsmöglichkeit der Zusatzausstattung an. Ist die Gebrauchsmöglichkeit der in das Fahrzeug eingebauten zusätzlichen Gegenstände un trennbar mit der Art und Weise der Fahrzeugnutzung verbunden, ist eine vom Fahrzeug getrennte Beurteilung nicht möglich. Diejenigen Gegenstände der Sonderausstattung, die in einem einheitlichen Nutzungs- und Funktionszusammenhang mit dem Firmenwagen stehen, teilen deshalb das lohnsteuerliche Schicksal der Fahrzeugnutzung und müssen in den maßgeblichen Bruttolistenpreis zwangsläufig einbezogen werden. Typische Beispiele sind das Navigationssystem oder die Klimaanlage, deren private Verwendung immer an die private Fahrzeugnutzung gekoppelt ist. Anders verhält es sich bei Gegenständen der Zusatzausstattung, die losgelöst vom jeweiligen Einsatz des Fahrzeugs unterschiedlich genutzt werden können. So kann z.B. ein **Autotelefon**

während einer Dienstreise fahrt auch ausschließlich privat oder umgekehrt während einer Privatfahrt dienstlich genutzt werden. Dies macht eine von der (privaten) Nutzungsmöglichkeit des Firmenwagens getrennte Beurteilung und Bewertung hinsichtlich eines etwaigen geldwerten Vorteils erforderlich. Besteht für die Sonderausstattung eine eigenständige Verwendungsmöglichkeit, die unabhängig davon ist, ob das Fahrzeug während einer beruflichen oder privaten Fahrt eingesetzt wird, bleiben die Kosten hierfür bei der 1%-Methode außer Ansatz.

Die folgende Übersicht gibt einen Überblick, welche Zusatzausstattungen beim Firmenwagen in den bei der 1%-Methode für die Berechnung des geldwerten Vorteils maßgebenden Bruttolistenpreis einzubeziehen sind:

Sonderausstattungsgegenstände	Einzubeziehen	Nicht einzubeziehen
Autoradio	X	
Autotelefon		X
Freisprecheinrichtung		X
Navigationsgerät	X	
Diebstahlsicherung	X	
Klimaanlage	X	
Standheizung	X	
Flüssiggasanlage	X	
Zusätzliche Felgen, Reifen		X

Tab. 1: Sonderausstattung und 1%-Methode

Die Einbeziehung der in der Tabelle aufgeführten Gegenstände der Sonderausstattung in die Berechnung des geldwerten Vorteils ist daran geknüpft, dass diese bereits zum Zeitpunkt der Erstzulassung in den inländischen Bruttolistenpreis Eingang gefunden haben. Der **nachträgliche Einbau** eines Navigationssystems erhöht den Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage für den Sachbezug Firmenwagen nicht.

Der sich danach ergebende **Bruttolistenpreis** ist für die Berechnung des geldwerten Vorteils **auf volle 100 EUR abzurunden**. Der Arbeitnehmer wird im Rahmen der pauschalen Nutzungsermittlung also so behandelt, als wäre er immer mit einem Neufahrzeug unterwegs. Diese Berechnung gilt auch für Gebraucht- und Leasingfahrzeuge, ebenso für reimportierte Fahrzeuge. Soweit das reimportierte Fahrzeug mit Sonderausstattung versehen ist, die sich im inländischen Listenpreis nicht niedergeschlagen hat, ist der Wert der Zusatzausstattung zusätzlich zu berücksichtigen.

Wichtig Keine Kürzung des 1%-Betrag durch Treibstoffkosten

Eine Kürzung des 1%-Betrag kann nicht dadurch erreicht werden, dass der Arbeitnehmer zur Übernahme der Benzinkosten²⁴ verpflichtet wird.²⁵ Auch die spätere Weiterbelastung der tatsächlichen angefallenen Benzinkosten kann nicht als Nutzungsentgelt

²³ BFH, Urteil v. 13.10.2010, VI R 12/09, BStBI 2011 II S. 361.

²⁴ BMF, Schreiben v. 6.2.2009, IV C 5 – S 2334/08/10003, BStBI 2009 I S. 412.

²⁵ BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 57/06, BFH/NV 2008 S. 283, BStBI 2009 II S. 199; BFH, Urteil v. 18.10.2007, VI R 96/04, BFH/NV 2008 S. 282, BStBI 2008 II S. 198.

Firmenwagen

Gruppe 3/A

R. Hartmann, Dipl.-Finanzwirt (FH)

3/A

Seite 165

vereinbart und damit auch nicht vom geldwerten Vorteil abgezogen werden. Dasselbe gilt, falls der Arbeitnehmer eine Garagenmiete für den Firmenwagen zu zahlen hat. Wer auf eine Beteiligung seiner Arbeitnehmer an den Betriebskosten des Firmenwagens nicht verzichten möchte,²⁶ dem ist zu empfehlen, stattdessen Nutzungsentgelte²⁶ zu vereinbaren, weil diese auch steuerlich zu berücksichtigen sind und den lohnsteuerpflichtigen Vorteil mindern.²⁷

Die 1 % des Bruttolistenpreises sind auch in den Fällen maßgeblich, in denen dem Arbeitnehmer für Privatfahrten ein eigener Zweitwagen zur Verfügung steht. Ebenso führt die Beschriftung des Firmenwagens, z.B. mit dem Firmenlogo, zu keiner Minderung des lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohns für die Privatnutzung.

Die pauschale Erfassung der Privatnutzung des Dienstwagens mit 1 % des Bruttolistenpreises beinhaltet sämtliche durch das Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen. Erstattet der Arbeitgeber darüber hinausgehende Kosten, liegt zusätzlicher Arbeitslohn vor. Zu den durch die 1 %-Methode abgegoltenen Kosten gehören nur solche Kosten, die unmittelbar dem Halten und Betrieb des Fahrzeugs zuzurechnen sind.

Bestandteile der **Gesamtkosten** sind deshalb insbesondere

- Absetzungen für Abnutzung oder ersatzweise die Leasing- und Leasingsonderzahlungen,
- die Betriebsstoffkosten,
- die Wartungs- und Reparaturkosten,
- die Kfz-Steuer,
- Beiträge zu Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen,
- die Abschreibungen,
- Zinsen für Anschaffungskredite und schließlich
- Unfallkosten.

Park- und Straßenbenutzungsgebühren sind dagegen nur mittelbar durch die Fahrzeugnutzung veranlasst und deshalb ebenso wie das Entgelt für einen ADAC-Schutzbefragt nicht durch den Ansatz des pauschalen Nutzwertes abgegolten.²⁸ Ebenso sind Kosten der Garage, Aufwendungen für Insassen- und **Unfallversicherungen** sowie Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder nicht Bestandteil der i.S.d. 1 %-Methode durch das Fahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen. Ersetzt der Arbeitgeber diese Kosten, etwa für eine **Vignette** oder **Mautgebühren**, liegt zusätzlicher steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Eine Ausnahme gilt, wenn diese Aufwendungen mit einer beruflichen Reisetätigkeit zusammenhängen und deshalb zu den steuerfreien Reisenbenötigungen (R 9.8 Nr. 3 LStR) gehören. Aufwendungen, die nicht unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs dienen, sind nach der Rechtsprechung außergewöhnliche Kosten, wie die Kosten eines Unfallschadens.²⁹ **Unfallkosten auf einer Privatfahrt** sind danach nicht durch die 1 %-Regelung abgegolten, sondern als zusätzlicher geldwerte Vorteil beim Arbeitnehmer zu erfassen, wenn die Firma die Reparaturrechnung bzw. den Schaden wirtschaftlich trägt. Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung und sieht für Unfallkosten eine **gesonderte Behandlung** neben den Gesamtkosten des Firmenwagens vor.³⁰ Berufliche Unfälle bleiben bei der 1 %- und Fahrtenbuch-Methode außer Ansatz. Eine Ausnahme gilt für sog. Trunkenheitsfahrten, wenn der Unfall auf **Alkoholeinfluss** beim Arbeitnehmer zurückzuführen ist. In diesem Fall wandelt sich die Firmenwagenüberlassung

in eine **Privatfahrt** um, auch wenn sich der Unfall während einer dienstlichen Auswärtstätigkeit ereignet.³¹

Wichtig Vereinfachungsregelung für Unfallkosten bis 1.000 EUR

Aus praktischen Erwägungen ist eine Vereinfachungsregelung in die Lohnsteuer-Richtlinien aufgenommen. Reparaturkosten bis zu einem Nettobetrag von 1.000 EUR (also ohne MwSt.) dürfen weiterhin in die Gesamtkosten des Firmenwagens einbezogen werden. Im Rahmen der **Kleinbetragsgrenze** erhöhen Unfallkosten damit auch für Lohnzahlungszeiträume ab 2011 nicht den nach der 1 %-Methode berechneten geldwerten Vorteil für die Firmenwagenbesteuerung. Dies gilt unabhängig davon, ob sich der Unfall auf einer Dienst- oder Privatfahrt ereignet. Bei der Berechnung der 1.000-EUR-Grenze sind Erstattungen durch die Versicherung zu berücksichtigen, auch wenn der Zufluss der Versicherungsleistung in späteren Jahren erfolgt. Behandelt der Arbeitgeber die Unfallkosten bis zum Nettobetrag von 1.000 EUR als Gesamtkosten, sind diese weiterhin wie bisher durch die **1 %-Methode abgegolten**. Verzichtet der Arbeitgeber auf einen ihm zustehenden Schadensersatzanspruch, etwa bei Trunkenheitsfahrt des Arbeitnehmers, ist insoweit ein zusätzlicher geldwerte Vorteil zu erfassen (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG).

R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 i.V.m. Abs. 9 Nr. 2 Sätze 13–16 LStR regeln hierzu, dass die Schadensersatzforderung um Erstattungsleistungen von dritter Seite zu vermindern sind, sodass ein gesonderter **geldwerte Vorteil** im Normalfall nur in Höhe des Eigenanteils (= versicherungsrechtlich vereinbarer **Selbstbehalt**) des Arbeitgebers besteht. Hat der Arbeitgeber ausnahmsweise auf den Abschluss einer Kaskoversicherung verzichtet, ist aus Vereinfachungsgründen ein **fiktiver Selbstbehalt von 1.000 EUR** zu unterstellen. Der geldwerte Vorteil in Höhe des Schadensersatzverzichts kann deshalb auch in Fällen ohne Kaskoversicherung max. 1.000 EUR betragen. Eine Ausnahme gilt für Trunkenheitsfahrten, bei denen der fiktive Selbstbehalt keine Anwendung findet. Liegt **keine Schadensersatzpflicht** des Arbeitnehmers vor, ist für Unfälle auf beruflichen Fahrten (dienstliche Auswärtstätigkeiten oder Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte), unabhängig von der 1.000-EUR-Grenze kein zusätzlicher lohnsteuerpflichtiger Sachbezug neben der 1 %-Regelung zu erfassen.

2.2 Kürzung bei Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen

Die hohen Anschaffungskosten von **Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen** sind bei diesen Fahrzeugen nachteilig für das sog. Dienstwagensegment. Dasselbe gilt für sog. Brennstoffzellenfahrzeuge. Hier schafft eine Sonderregelung für die Firmenwagenbesteuerung Abhilfe.

²⁶ Zur Anrechnung von Nutzungsentgelten s. auch Tz. 6.

²⁷ BMF, Schreiben v. 19.4.2013, IV C 5 – S 2334/11/10004, BSTBI 2013 I S. 513.

²⁸ BFH, Urteil v. 14.9.2005, VI R 37/03, BFH/NV 2005 S. 2302, BSTBI 2006 II S. 72.

²⁹ BFH, Urteil v. 24.5.2007, VI R 73/05, BFH/NV 2007 S. 1586, BSTBI 2007 II S. 766.

³⁰ R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR zur 1 %-Regelung; R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Sätze 11–16 LStR zur Fahrtenbuch-Methode.

³¹ BFH, Urteil v. 24.5.2007, VI R 73/05, BSTBI 2007 II S. 766.

Ein entsprechender „**Preisnachlass**“ findet sich im Gesetz.³² Die Wettbewerbsnachteile von Elektroautos liegen neben der begrenzten Reichweite vor allem im Kaufpreis, der für Elektroautos deutlich höher ausfällt als für mit Verbrennungsmotoren ausgestattete Fahrzeuge. Die Ursache hierfür liegt im Wesentlichen in den Zusatzkosten, die für den Akkumulator bzw. die Batterie ausgegeben werden müssen. Zurzeit sind dies für die gängige Batterienkapazität inklusive Regelelektronik rund 10.000 EUR. Die Folge ist ein höherer Bruttolistenpreis, der sich wiederum nachteilig auf die Dienstwagenbesteuerung auswirkt. Ein umfassendes Anwendungsschreiben³³ ergänzt die gesetzlichen Sonderregelungen zur Berechnung des Bruttolistenpreises als Bemessungsgrundlage für die Firmenwagenbesteuerung bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen.

Der Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage für die 1 %-Methode wird um die Aufwendungen gekürzt werden, die auf das **Batterien- und Speichersystem** entfallen. Aus Vereinfachungsgründen ist ein pauschaler Abschlag von 500 EUR pro kWh der Batteriekapazität vorgesehen. Die Kürzung ist auf einen Maximalbetrag von 10.000 EUR begrenzt. Der pauschale Abschlag wird ab 2014 sukzessive um jährliche 50 EUR, der hierbei zu beachtende Höchstbetrag um jährlich 500 EUR abgeschröpft. Die Kürzung ist auf einen Zeitraum bis zum 31.12.2022 beschränkt (§ 52 Abs. 1 und 16 Satz 11 EStG). Der jeweilige pauschale Abschlag sowie die maßgebende Obergrenze bestimmen sich nach dem Jahr der Anschaffung bzw. bei Gebrauchtfahrzeugen nach dem Jahr der Erstzulassung des Firmenwagens.

Erstzulassung betrug 32.000 EUR inklusive 7.000 EUR für den Akkumulator mit einer Batterienkapazität von 22 kWh. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 20 km.

Für die Berechnung des monatlichen geldwerten Vorteils des Hybrid-Firmenwagens nach der 1 %-Methode ist der Bruttolistenpreis um $24 \text{ kWh} \times 400 \text{ EUR} = 9.600 \text{ EUR}$ zu kürzen – maximal jedoch um 9.000 EUR. Nach Abzug des Kürzungsbetrags ergibt sich eine Bemessungsgrundlage von 23.000 EUR.

Privatfahrten: 1 % v. 23.000 EUR	230 EUR
Fahrten Wohnung – Arbeitgeber: $0,03 \% \times 20 \text{ km} \times 23.000 \text{ EUR}$	138 EUR
Monatlicher Sachbezug Firmenwagen 2015	368 EUR

Die Kürzung des Bruttolistenpreises ist nur dort zulässig, wo der Kaufpreis auch die Batterie bzw. das Speichersystem umfasst. Modelle, bei denen die Akkumulatoren nur mietweise überlassen werden, der Kaufpreis also nur das Elektro- bzw. Hybridefahrzeug umfasst, sind von der neuen Sonderregelung nicht betroffen. Die Regelung ist **zeitlich beschränkt** auf den Erwerb von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen, die **bis zum 31.12.2022** angeschafft werden.³⁴ Sie ist ab dem 1.1.2013 auch für Elektro- und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge sowie Brennstoffzellenfahrzeuge gültig, die **bereits vor dem 1.1.2013 angeschafft** worden sind.

2.3 Zuschlag für Fahrten zum Betrieb

Der prozentuale Ansatz der Privatnutzung, der auf das Jahr gesehen 12 % des Bruttolistenpreises beträgt, umfasst die eigentlichen Privatfahrten, z. B. Einkaufsfahrten oder Wochenend- und Urlaubsreisen sowie andere **Freizeitfahrten** oder Mittagsheimfahrten.³⁵ Steht dem Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und **erster Tätigkeitsstätte** zur Verfügung, ist dieser geldwerte Vorteil zusätzlich zu berücksichtigen.

2.3.1 Folgeänderungen der gesetzlichen Reisekostenreform 2014

Auch beim Firmenwagen ist die Zuschlagsregelung an den neuen Begriff der Tätigkeitsstätte angepasst und der bisherige Begriff regelmäßige Arbeitsstätte ersetzt worden. Der Ansatz eines weiteren geldwerten Vorteils neben der Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ist nach der geänderten Gesetzesfassung ab 2014 an die Wegstrecke Wohnung – erste Tätigkeitsstätte geknüpft (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG). Dienstwagenfahrten, die nach den neuen Reisekostenvorschriften die Voraussetzungen einer Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erfüllen oder nach dem Gesetz als Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte gelten, sind durch einen zusätzlichen Sachbezug zu erfassen, für den der Gesetzgeber eine monatliche Entfernungspauschale festgelegt hat. Die Berechnung des Zuschlags ist unverändert. Dieser berechnet sich für den einzelnen Entfernungskilome-

Jahr der Erstzulassung	Kürzung pro kWh Batterienkapazität in EUR	Höchstbetrag der Kürzung in EUR
2013 und früher	500	10.000
2014	450	9.500
2015	400	9.000
2016	350	8.500
2017	300	8.000
2018	250	7.500
2019	200	7.000
2020	150	6.500
2021	100	6.000
2022	50	5.500

Tab. 2: Kürzung des Bruttolistenpreises bei Elektro-/Hybridelektrofahrzeugen

Durch die Minderung des Bruttolistenpreises wird die Firmenwagenbesteuerung von Elektro- bzw. extern aufladbaren Hybrideautos der Steuerbelastung bei herkömmlichen Dienstwagen mit Verbrennungsmotoren gleichgestellt. Auch Brennstoffzellenfahrzeuge werden in die Vergünstigung einbezogen.

Beispiel Pauschale Kürzung bei 1 %-Methode für Elektro-Dienstwagen
Ein Mitarbeiter eines Steuerbüros erhält ab Januar 2015 ein neu angeschafftes, extern aufladbares Hybridelektroauto als Firmenwagen, das er auch privat nutzen darf. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der

³² § 6 Abs. 1 Nr. 4 i.V.m. § 8 Abs. 2 EStG i.d.F. des Amtshilferrichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 29.6.2013, BGBl 2013 I S. 1809.

³³ BMF, Schreiben v. 5.6.2014, IV C 6 – S 2177/13/10002, BSTBl 2014 I S. 835.

³⁴ § 52 Abs. 16 Satz 11 EStG i.d.F. des Amtshilferrichtlinie-Umsetzungsgesetzes v. 29.6.2013, BGBl 2013 I S. 1809.

³⁵ FG Baden-Württemberg, Urteil v. 27.10.2011, 1 K 3011/09, EFG 2012 S. 604.

ter zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,03 % des beschriebenen Bruttolistenpreises. Beim Lohnsteuerverfahren kommt es für die Anwendung des 0,03 %-Zuschlags auf die tatsächliche Anzahl der Nutzungstage an.³⁶ Bei einem Nutzungsumfang von regelmäßiger weniger als 15 Arbeitstagen pro Monat verlangt der BFH eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung je Entfernungskilometer. Die Finanzverwaltung³⁷ gewährt bei der 1 %-Methode ein **Wahlrecht** zwischen dem 0,03 %-Monatszuschlag und der 0,002 %-Tagespauschale, bei der die Firma den geldwerten Vorteil nur noch für die tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte versteuern muss.³⁸

Geldwerter Vorteil für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte

Als Folge des inhaltlich völlig neuen Begriffs der Tätigkeitsstätte dürfte der Ort der bisherigen regelmäßigen Arbeitsstätte nicht selten vom Ort der ersten Tätigkeitsstätte abweichen. Das Lohnbüro hat für die Durchführung der Firmenwagenbesteuerung zu prüfen, wo der Arbeitnehmer ab 1.1.2014 seine erste Tätigkeitsstätte hat und ob diese noch mit der bisherigen regelmäßigen Arbeitsstätte übereinstimmt. Für denselben Dienstwagen kann sich infolge des rechtlich bedingten Ortswechsels ein vom Vorjahr betragsmäßig abweichender Sachbezug Firmenwagen ergeben. Allerdings dürfte dies aufgrund der Tatsache, dass der Gesetzgeber weitreichende arbeitsrechtliche Möglichkeiten des Arbeitgebers für die Zuordnung seiner Arbeitnehmer zu einer ersten Tätigkeitsstätte geschaffen hat, kaum Nachteile mit sich bringen.

Beispiel Geringere Lohnsteuer durch arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte

Ein leitender Angestellter ist jeweils von Montag bis Donnerstag am Firmensitz in Frankfurt tätig (Entfernung zur Wohnung 40 km). Jeweils freitags arbeitet er ganz-tägig an der Filiale in Darmstadt, wo er auch wohnt. Für die Fahrten steht ihm ein Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 50.000 EUR zur Verfügung. Nach dem Anstellungsvertrag ist der Arbeitnehmer dem Filialbetrieb in Darmstadt als erste Tätigkeitsstätte zugeordnet (Entfernung zur Wohnung 3 km).

Aufgrund der arbeitsrechtlichen Festlegung ist die Betriebsstätte in Darmstadt die erste Tätigkeitsstätte des leitenden Angestellten. Auf den Umfang der dort verrichteten Arbeitsleistung und die Tatsache, dass er überwiegend in Frankfurt arbeitet, kommt es nicht an (Vorrang des Arbeitsrechts). Für die Firmenwagenbesteuerung sind die Freitags-Fahrten nach Darmstadt anzusetzen.

Der monatliche geldwerte Vorteil berechnet sich wie folgt:

Geldwerter Vorteil für Privatfahrten (1 % von 50.000 EUR)	500 EUR
Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte (0,03 % × 50.000 EUR × 3 km)	45 EUR
Lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen	545 EUR

Die Fahrten nach Frankfurt sind eine berufliche Auswärtstätigkeit, die beim Firmenwagen keine Besteuerung auslöst. Hätte der Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte den Hauptsitz in Frankfurt festgelegt, wäre der geldwerte Vorteil für die Arbeitgeberfahrten mit 600 EUR (Entfernung 40 km) pro Monat deutlich höher ausgefallen.

Das Beispiel verdeutlicht, dass die vorrangig arbeitsrechtlich bestimmte Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ersten Tätigkeitsstätte, die für das Lohnsteuerrecht bindend ist, dem Arbeitgeber weitreichende Möglichkeiten für eine günstige Firmenwagenbesteuerung bietet. Aber auch ohne arbeitsrechtliche Zuordnung wird die von großzügigen Grenzen geprägte zeitliche Bestimmung nur noch ausnahmsweise zu einer ersten Tätigkeitsstätte führen. Insbesondere der klassische Außendienstmitarbeiter wird durch den Umfang der beim Arbeitgeber zur verrichtenden Arbeiten (mindestens 1/3 der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder 2 volle Arbeitstage wöchentlich oder arbeitstäglich) im Normalfall dort keine erste Tätigkeitsstätte begründen. Für Handelsvertreter oder Kundendienstmonteure mit Dienstwagen entfällt dadurch die zusätzliche Besteuerung des geldwerten Vorteils für die Arbeitgeberfahrten, die bisher je nach der Entfernung von der Wohnung zur Firma zu einer spürbaren Steuerbelastung führen konnten.

Geldwerter Vorteil für arbeitstägliche Arbeitgeberfahrten

Nachteilige Auswirkungen können sich durch die neuen Reisekostenbestimmungen für Firmenwagenbesitzer ergeben, die keine erste Tätigkeitsstätte haben. Die in bestimmten Fällen gesetzlich angeordnete Anwendung der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG) hat auch die Besteuerung beim Firmenwagen zur Folge. Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte, der zwar arbeitstäglich von Zuhause den Betrieb aufsuchen muss, dort aber nur geringfügige Begleitarbeiten von untergeordneter Bedeutung ausübt, weil er seine eigentliche berufliche Tätigkeit im Außendienst verrichtet, unterliegt mit den täglichen Arbeitgeberfahrten kraft gesetzlicher Fiktion den einschränkenden Regelungen der Entfernungspauschale. Firmenwageninhaber haben für diese Arbeitgeberfahrten einen zusätzlichen geldwerten Vorteil nach den für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltenden Regeln zu versteuern.³⁹ Dem Arbeitgeber ist aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Festlegung die arbeits- bzw. dienstrechtliche Möglichkeit entzogen, für diese Fahrten zum Betrieb die Anwendung der reisekostenrechtlichen Kilometersätze bzw. die Steuerfreiheit beim Firmenwagen zu bewirken.

Beispiel 0,03 %-Monatspauschale bei arbeitstäglicher Fahrt zum Arbeitgeber

Ein Kundendienstmonteur muss arbeitstäglich morgens die Firma aufsuchen, um seine Kundenaufträge abzuholen bzw. abzugeben. Für seine berufliche Auswärtstätigkeit steht ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung. Eine arbeitsrechtliche Festlegung der ersten Tätigkeitsstätte ist nicht erfolgt.

Nach dem neuen Begriff der ersten Tätigkeitsstätte wird in der Firma durch die mangels arbeitsrechtlicher Festlegung maßgebenden zeitlichen Grenzen keine erste Tätigkeitsstätte begründet. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z.B. um Material, Auftragsbestätigungen o.Ä. abzuholen oder

³⁶ BFH, Urteil v. 4.4.2008, VI R 85/04, BStBl 2008 II S. 887; BFH, Urteil v. 28.8.2008, VI R 52/07, BStBl 2009 II S. 280; BFH, Urteile v. 22.9.2010, VI R 54/09, VI R 55/09 und VI R 57/09, BStBl 2011 II S. 354 ff.

³⁷ BMF, Schreiben v. 1.4.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2011 I S. 301.

³⁸ S. Tz. 2.3.3.

³⁹ Geänderter Wortlaut in § 8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG.

abzugeben, führt noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieblichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte. Trotzdem werden die morgendlichen Fahrten zur Firma vom Gesetzgeber wie Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte behandelt. Die gesetzliche Fiktion bewirkt, dass ein geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung zu erfassen ist, der sich bei der 1%-Methode mit der Monatspauschale von 0,03 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer berechnet.

2.3.2 0,03 %-Monatspauschale

Der monatliche Zuschlag berechnet sich für den einzelnen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,03 % des Bruttolistenpreises. Abzustellen ist auf die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, diese ist auf den nächsten vollen Kilometerbetrag abzurunden.

Beispiel Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Ein Arbeitnehmer erhält ab 2015 einen gebraucht angeschafften Firmenwagen auch zur Privatnutzung. Der Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 2011 hat 30.064 EUR betragen. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 20 km.

Der geldwerte Vorteil für den Monat Januar berechnet sich wie folgt:

■ Geldwerter Vorteil für eigentliche Privatfahrten (1 % von 30.000 EUR)	300 EUR
■ Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (0,03 % × 30.000 EUR × 20 km)	180 EUR
lohnsteuerpflichtiger Sachbezug Firmenwagen für den Monat Januar	
	480 EUR

Der Arbeitgeber hat die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil für die Fahrten zur Arbeit bis zur Höhe der Entfernungspauschale (0,30 EUR pro Entfernungskilometer) mit 15 % pauschal zu versteuern.

Der Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist auch zu erheben, wenn der Arbeitnehmer seine arbeitstägliche Strecke zum Betrieb im „Park-and-ride-System“ zurücklegt. Wird das überlassene Fahrzeug nur für eine Teilstrecke eingesetzt, weil der Arbeitnehmer für den übrigen Weg zum Arbeitgeber öffentliche Verkehrsmittel benutzt, ist nach Verwaltungsauffassung (H 8.1 Abs. 9–10 LStH „Park-and-ride“) gleichwohl der Ermittlung des geldwerten Vorteils die **gesamte Entfernung** zugrunde zu legen. Eine Beschränkung der Zuschlagsberechnung auf die mit dem Firmenwagen zurückgelegte Entfernung ist dann zulässig, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug ausdrücklich nur für diese Teilstrecke zur Verfügung stellt. Die weitergehende Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte muss dem Arbeitnehmer untersagt sein.⁴⁰

Wichtig 0,03 %-Zuschlag für Teilstrecke bei Jahres-Bahnhafarkarte

Auch nach Auffassung der Rechtsprechung besteht ein Anscheinsbeweis dafür, dass der Arbeitnehmer

den Dienstwagen für die Gesamtstrecke nutzt, wenn der Dienstwagen ohne ausdrückliche Beschränkung seitens des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird. Allerdings kann dieser Anscheinsbeweis nicht nur durch ein Nutzungsverbot hinsichtlich der mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegten Teilstrecke entkräftet werden. Ausreichend ist es bereits, wenn eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte **Jahres-Bahnhafarkarte** vorgelegt wird, aus der sich eine tatsächliche Nutzung des Firmenfahrzeugs nur für den Weg von der Wohnung zum jeweiligen Bahnhof ergibt. In diesem Fall ist der Zuschlag von 0,03 % ausschließlich nach den Entfernungskilometern der Teilstrecke zu berechnen, für die der Firmenwagen tatsächlich eingesetzt wird.⁴¹

Die Finanzämter sind vom BMF angewiesen, das Urteil anzuwenden.⁴² Danach wird in „Park-and-ride-Fällen“ nur noch die **Teilstrecke** Wohnung – erster Tätigkeitsstätte der Ermittlung des 0,03 %-Zuschlags für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zugrunde gelegt, für die der Arbeitnehmer den Firmenwagen tatsächlich nutzt, die übrige Strecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln bleibt außer Ansatz. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer für die restliche Teilstrecke zum Arbeitgeber eine auf ihn ausgestellte Jahres-Bahnhafarkarte vorlegen kann. Zur **Beweisvorsorge** sollte der Arbeitgeber die Jahresfahrkarte nach Ablauf des Jahres als Beleg zum Lohnkonto nehmen. Im Übrigen bleibt es dagegen bei der bisherigen Besteuerungspraxis. Ohne Nutzungsverbot oder Jahresfahrausweis für öffentliche Verkehrsmittel ist der Ermittlung des 0,03 %-Zuschlags gleichwohl die gesamte Entfernung zugrunde zu legen, auch wenn der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes Fahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nur für eine Teilstrecke einsetzt.

2.3.3 Wahlrecht des Arbeitgebers: Monatspauschale oder tatsächliche Fahrten

Ohne weitere Nachweise bleibt es bei dem Grundsatz, dass der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit einer festen Monatspauschale von 0,03 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer als Zuschlag zu dem für die Privatnutzung des Firmenwagens anzusetzenden 1 %-Betrag zu berechnen ist. Dies gilt immer dann, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb, Büro oder in einer sonstigen Arbeitgebereinrichtung seine erste Tätigkeitsstätte begründet. Als Folge der geänderten Rechtsprechung kann der Arbeitgeber vom Monatsprinzip **zur tageweisen Berechnung** der tatsächlich mit dem Firmenwagen durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte wechseln. Hierzu ist es erforderlich, dass der Arbeitnehmer **Aufzeichnungen** führt, aus denen sich unter Angabe des Kalenderdatums die Tage ergeben, an denen der Firmenwagen zu Arbeitgeberfahrten tatsächlich genutzt hat. Stehen dem Arbeitnehmer mehrere Firmenwagen zur Verfügung, sind die Angaben für jedes Fahrzeug getrennt zu führen. Die Erklärung des Arbeitnehmers ist als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen.

40 Zur steuerlichen Anerkennung eines solchen Nutzungsverbots s. Tz. 1.5.

41 BFH, Urteil v. 4.4.2008, VI R 68/05, BFHN 2008 S. 1240, BSTB 2008 II S. 890.

42 BMF, Schreiben v. 23.10.2008, IV C 5 – S 2334/08/10010, BSTB 2008 I S. 961.

Beispiel
Berechnungsvergleich zwischen Monats- und Tagespauschale

Einem Kundendienstmonteur steht für seine berufliche Auswärtstätigkeit ab 2015 ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 30.000 EUR) auch zu privaten Zwecken zur Verfügung. Jeweils freitags sucht er ganztägig die Firma auf, die der Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte festgelegt hat, um seine Aufträge entgegenzunehmen bzw. abzurechnen. Die Entfernung Wohnung – Betrieb beträgt 45 km. Aufzeichnungen des Arbeitnehmers liegen dem Lohnbüro nicht vor.

Durch die arbeitsrechtliche Festlegung hat der Außendienstmitarbeiter am Betriebssitz seine erste Tätigkeitsstätte. Bei der Firmenwagenbesteuerung muss deshalb zusätzlich ein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte i.H.v. 405 EUR (= 0,03 % × 30.000 EUR × 45 km) angesetzt werden.

Abwandlung

Sachverhalt wie oben, der Arbeitnehmer legt dem Lohnbüro eine schriftliche Erklärung vor, an welchen Tagen im Monat er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Für den betreffenden Monat Januar 2015 ergeben sich insgesamt 5 Fahrten am 4.1., 12.1., 19.1., 26. und 30.1.2015.

Bei Anwendung der Einzelbewertung für die tatsächlichen Arbeitgeberfahrten ergibt sich folgender geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung in der Januar-Lohnabrechnung.

Privatfahrten: 1 % von 30.000 EUR = 300 EUR

Fahrten Wohnung – erste Tätigkeitsstätte: $0,002 \% \times 30.000 \text{ EUR} \times 45 \text{ km} \times 5 \text{ Fahrten} = 135 \text{ EUR}$

steuerpflichtiger geldwerter Vorteil **435 EUR**

Durch den Wechsel zur fahrtbezogenen Berechnungsweise ergibt sich gegenüber der bisherigen Monatspauschale von 0,03 % ein geldwerter Vorteil, der deutlich geringer ausfällt. Allein bei der Januar-Abrechnung ist der Sachbezug Firmenwagen beim Arbeitnehmer 270 EUR niedriger anzusetzen.

Das **Wahlrecht** zugunsten des Ansatzes der tatsächlich durchgeföhrten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist fahrzeugbezogen und kann für das jeweilige Kalenderjahr nur **einheitlich** ausgeübt werden. Ein Wechsel zwischen der 0,03 %-Monatspauschale und der 0,002 %-Tagespauschale ist während des Jahres nur beim Austausch des Firmenwagens zulässig.

Wichtig
Wahlrechtsausübung durch Arbeitgeber

Die Entscheidung über die **Methodenwahl** zwischen der 0,03 %-Regelung und der Berechnung des geldwerten Vorteils nach den tatsächlich durchgeföhrten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (Einzelnachweisregelung) obliegt dem **Arbeitgeber**. Er muss in Abstimmung mit dem Arbeitnehmer für jedes Kalenderjahr das Berechnungsverfahren für die Firmenwagenbesteuerung bei der 1 %-Methode festlegen. Er ist auch bei entsprechender Nachweisführung des Arbeitnehmers nicht zur Einzelbewertung der

tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet. Der Arbeitgeber kann z.B. arbeitsrechtlich die Firmenwagenüberlassung an die Anwendung der 0,03 %-Monatspauschale knüpfen. Dem Arbeitnehmer bleibt es in diesem Fall unbenommen, in seiner persönlichen Einkommensteuer von der im Lohnsteuerverfahren angewendeten Monatsbesteuerung zur Einzelberechnung überzuwechseln.

Das BMF-Schreiben enthält zur Erleichterung der technischen Abwicklung der Lohnabrechnung mehrere praxisorientierte **Vereinfachungsregelungen**, die sich aus dem Erfordernis der schriftlichen Nachweisführung über die Anzahl der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durch den Arbeitnehmer ergeben.

- Der aktuellen Lohnabrechnung kann jeweils die schriftliche Erklärung des **Vormonats** zugrunde gelegt werden. Dadurch ist gewährleistet, dass durch die Nachweisführung des Arbeitnehmers keine Verzögernungen bei der laufenden Gehaltsabrechnung eintreten.
- Der Arbeitgeber hat keine eigenen **Ermittlungs-pflichten** bei Anwendung der Einzelbewertung mit dem tageweisen 0,002 %-Zuschlag. Er darf die vom Arbeitnehmer erklärten tatsächlich durchgeföhrten Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte der Firmenwagenbesteuerung immer dann zugrunde legen, wenn diese nicht offenkundig unrichtig sind.
- Wird im Lohnsteuerverfahren von der Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte Gebrauch gemacht, muss die Begrenzung auf **max. 180 Fahrten** jahresbezogen vorgenommen werden. Eine Begrenzung des geldwerten Vorteils auf 15 Fahrten im einzelnen Monat ist nicht zulässig. Damit soll erreicht werden, dass in keinem Fall der Einzelnachweis zu einem höheren geldwerten Vorteil führt als die Monatspauschale von 0,03 %, für die sich beim Tagessatz von 0,002 % 15 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte pro Monat mit dem Firmenwagen berechnen. Die jahresbezogene Begrenzung auf 180 Arbeitgeberfahrten bewirkt im Ergebnis, dass in einzelnen Monaten beim Lohnsteuerabzug mehr als 15 Fahrten der Firmenwagenbesteuerung unterliegen können und erst ab dem Monat eine Kürzung der tatsächlich geföhrten Fahrten erfolgt, ab dem die Höchstgrenze von 180 Tagen erreicht ist.
- Die Möglichkeit der **Pauschalbesteuerung** der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 15 % ist bei Einzelbewertung an die Anzahl der tatsächlich durchgeföhrten Fahrten geknüpft. Die Vereinfachungsregelung, wonach der Arbeitgeber unterstellen kann, dass das Fahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt wird, ist nur bei Anwendung der 0,03 %-Monatspauschale zulässig.

2.3.4 Eigenes Wahlrecht des Arbeitnehmers bei Einkommensteuer

Nach Ablauf des Jahres gewährt das BMF-Schreiben dem Arbeitnehmer ein eigenständiges Wahlrecht zwischen der 0,03 %-Monatspauschale und der 0,002 %-Tagesberechnung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung.⁴³ Der

⁴³ BMF, Schreiben v. 1.4.2011, IV C 5 – S 2334/08/10010, BStBl 2011 I S. 301, Rz. 14.