

Firmenwagen zur privaten Nutzung - Lexikon Lohn und Personal

1 Grundlagen

Ein Firmenwagen bzw. Dienstwagen ist ein Kraftfahrzeug, das der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer zur persönlichen, alleinigen Nutzung zur Verfügung stellt. Wird ein Firmenwagen vom Arbeitnehmer auch privat genutzt, so ist der geldwerte Vorteil hieraus steuer- und beitragspflichtig.

2 Lohnbüro

© 2013 Hüthig Jehle Rehm Verlagsgruppe GmbH

Gliederung des Stichworts:

Neues auf einen Blick:

1. Allgemeines

- a) Abgrenzung steuerfreie und steuerpflichtige Firmenwagennutzung
- b) Vollständige Lohnabrechnung mit Firmenwagenbesteuerung

2. Einzelnachweis aller Fahrten und der Gesamtkosten (individuelle Methode)

- a) Einzelnachweis aller Fahrten
- b) Einzelnachweis der Gesamtkosten

3. Pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils (Prozent-Methode)

- a) Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage
- b) 1 %-Methode für reine Privatfahrten
- c) 0,03 %-Methode für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte
- d) Mehrere Wohnungen
- e) Park-and-ride-System
- f) Bewertung von Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung
- g) Behinderte Arbeitnehmer
- h) Erzielung anderer Einkünfte

4. Wechsel des Firmenwagens im Laufe eines Monats

5. Ausnahmen vom Ansatz der vollen Monatsbeträge

6. Barlohnnumwandlung

- a) Lohnsteuerliche Beurteilung der Barlohnnumwandlung
- b) Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Barlohnnumwandlung

7. Deckelung des geldwerten Vorteils

8. Wechsel der Berechnungsmethode

9. Zuzahlungen des Arbeitnehmers

- a) Allgemeines

- b) Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens
- c) Laufende Zuzahlungen
- d) Übernahme der Treibstoff- oder Garagenkosten durch den Arbeitnehmer
- e) Abgrenzung von Nutzungsentgelt und Kostenübernahme

10. Überlassung eines geleasteten Firmenwagens

- a) Allgemeines
- b) Besonderheiten bei den Zuzahlungen
- c) Abgrenzung Nutzungsüberlassung - Kostenerstattung
- d) Zweivertragsmodell

11. Arbeitnehmer mit mehreren Tätigkeitsstätten

12. Sonderfälle

- a) Garagengeld
- b) Wagenpflegepauschale
- c) Einem Arbeitnehmer werden mehrere Firmenwagen überlassen
- d) Nutzung eines Firmenwagens durch mehrere Arbeitnehmer
- e) Fahrzeugpool
- f) Campingfahrzeug als Firmenwagen
- g) Lkw, Zugmaschine und Geländewagen als Firmenwagen
- h) Abgrenzung zwischen Kostenerstattung und Nutzungsüberlassung
- i) Verbilligter Kauf eines Firmenwagens durch den Arbeitnehmer

13. Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

- a) Allgemeines
- b) Behinderte Arbeitnehmer

14. Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung

15. Überlassung eines Firmenwagens mit Fahrer

- a) Allgemeines
- b) Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte
- c) Familienheimfahrten
- d) Reine Privatfahrten
- e) Fälle, in denen ein Zuschlag für den Fahrer nicht anzusetzen ist

16. Unfall mit dem Firmenwagen

- a) Allgemeines
- b) Vereinfachungsregelung bei Unfallkosten von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer
- c) Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers
- d) Keine Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers
- e) Unfälle auf beruflichen Fahrten

17. Anwendung des Rabattfreibetrags bei der Überlassung von Firmenwagen

18. Nutzungsverbot und Haftung des Arbeitgebers

- a) Nutzungsverbot und Anscheinsbeweis
- b) Haftung des Arbeitgebers
- c) Privatnutzung eines Firmenwagens durch Gesellschafter-Geschäftsführer

19. Sozialversicherungsrechtliche Behandlung des geldwerten Vorteils

- a) Allgemeines

b) Private Nutzung des Firmenwagens während des Bezugs von Entgeltersatzleistungen

20. Umsatzsteuerpflicht des geldwerten Vorteils

a) Entgeltliche Firmenwagengestellung

b) Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

c) Unentgeltliche Firmenwagengestellung

d) Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens

Neues auf einen Blick:

1. Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Die Ermittlung des geldwerten Vorteils bei einer Firmenwagengestellung nach der sog. Fahrtenbuchmethode setzt voraus, dass im Fahrtenbuch insbesondere Datum und Ziel der jeweiligen Fahrten ausgewiesen werden müssen. Diese Anforderungen sind **nichterfüllt**, wenn als **Fahrtziele** jeweils nur **Straßennamen** angegeben sind, selbst wenn diese Angaben anhand **nachträglich erstellter Auflistungen präzisiert** werden sollten (BFH-Urteil vom 1.3.2012, BStBl. II S. 505). Ein Fahrtenbuch ist auch dann nicht ordnungsgemäß, wenn in ihm keine Straßen, sondern lediglich Namen von Unternehmen angegeben werden, die in einer Vielzahl von Filialen im Stadtgebiet vertreten sind. Denn auch in diesem Fall lässt sich unter Hinzuziehung der angegebenen Gesamtkilometer für solche Fahrten das Fahrtziel nicht konkretisieren, sondern lediglich der Umkreis bestimmen, in dem der mögliche Kunde oder Geschäftspartner ansässig ist und hätte besucht werden können.

Kleinere Mängel bei der Fahrtenbuchführung sind allerdings unschädlich und führen noch nicht zur Anwendung der 1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung. Von einem kleineren Mangel kann aber nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs nicht mehr ausgegangen werden, wenn sich bei den Eintragungen der Fahrten im Fahrtenbuch eine Differenz von bis zu 56 km bei einer **Entfernung von höchstens 232 km** ergibt. Es kann nämlich in solch einem Fall nicht mehr ausgeschlossen werden, dass erhebliche private Umwegfahrten nicht gesondert aufgezeichnet worden sind (BFH-Beschluss vom 14.3.2012, BFH/NV 2012 S. 949).

Vgl. auch die ausführlichen Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 2 Buchstabe a.

2. Bruttolistenpreis bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen

Die Nutzung von Elektro- und extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen wird als eine wesentliche Maßnahme zur Reduktion des CO₂-Ausstoßes angesehen. Da solche Fahrzeuge derzeit noch besonders teuer sind, soll der **Bruttolistenpreis** um die darin enthaltenen **Kosten** für das **Batteriesystem** pauschal **gemindert** werden, nämlich für bis zum 31.12.2013 angeschaffte Fahrzeuge um **500 € pro kWh Speicherkapazität**. Dieser pauschale Abzug soll zudem auf eine Batteriekapazität von höchstens 20 kWh beschränkt werden, sodass sich eine **maximale Minderung** des Bruttolistenpreises um **10 000 €** ergeben kann. Das entsprechende Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 wird jedoch erst im Jahr 2013 beendet werden. Wir werden Sie über unseren kostenlosen monatlichen Online-Aktualisierungsservice darüber informieren.

Vgl. auch die Erläuterungen und das Beispiel C unter der nachfolgenden Nr. 3 Buchstabe a.

3. Keine 1 %-Regelung allein wegen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

Ein geldwerter Vorteil nach der 1 %-Bruttolistenpreisregelung für reine Privatfahrten ist nicht anzusetzen, wenn einem Arbeitnehmer ein **Poolfahrzeug** nachweislich lediglich für **betriebliche Zwecke** sowie für **Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** zur Verfügung gestellt worden ist (BFH-Urteil vom 6.10.2011, BStBl. 2012 II S. 362). Der Ansatz eines geldwerten Vorteils nach der 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bleibt hiervon unberührt. Vgl. die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 3 Buchstabe b. Zu Besonderheiten bei Poolfahrzeugen vgl. auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 12 Buchstabe c sowie unter Nr. 18 Buchstabe a.

4. Geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte?

Kann der vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer überlassene Firmenwagen (auch) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt werden, führt dies zu einem (weiteren) geldwerten Vorteil.

Allerdings ist zu beachten, dass aufgrund der neuen, großzügigen Auslegung des Begriffs "regelmäßige Arbeitsstätte" zahlreiche Arbeitnehmer - insbesondere Außendienstmitarbeiter - keine regelmäßige Arbeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers mehr haben. **Fehlt es am Vorhandensein einer regelmäßigen Arbeitsstätte, ist bei einer Firmenwagengestellung auch kein geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu versteuern.**

Zur Frage, ob der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte hat oder nicht, vgl. die ausführlichen Erläuterungen und zahlreichen Beispiele beim Stichwort "Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten" unter Nr. 3.

5. Rabattpflicht bei der Überlassung von Firmenwagen

Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung aus dem Jahre 2006 bestätigt, dass bei unentgeltlich oder verbilligt erhaltenen Sachbezügen für die Bewertung des geldwerten Vorteils ein **Wahlrecht** zwischen der Anwendung des **Rabattpflichts** nach § 8 Abs. 3 und den **allgemeinen Bewertungsvorschriften** nach § 8 Abs. 2 EStG besteht. Dies gilt zumindest bei der Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers (BFH-Urteil vom 26.7.2012 VI R 27/11). Diese Entscheidung ist auch von Bedeutung, wenn Arbeitgeber geschäftsmäßig Fahrzeuge verleihen und auch ihren eigenen Arbeitnehmern Fahrzeuge zur Nutzung zur Verfügung stellen (z. B. **Leasing-Unternehmen**).

Vgl. die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 17.

6. Nutzungsverbot für Privatnutzung des Firmenwagens

Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs setzt der Ansatz eines geldwerten Vorteils voraus, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer **tatsächlich** einen **Firmenwagen** zur **privaten Nutzung überlässt** (BFH-Urteile vom 21.4.2010, BStBl. II S. 848 und vom 6.10.2011, BStBl. 2012 II S. 362). Aus dieser Rechtsprechung ist ersichtlich, dass der Bundesfinanzhof ein **ernsthaftes Nutzungsverbot** genügen lässt, um vom Ansatz eines geldwerten Vorteils abzusehen.

Nach derzeitiger Auffassung der **Finanzverwaltung** genügt allerdings nur bei **Poolfahrzeugen** ein **schriftliches Nutzungsverbot** des Arbeitgebers für private Zwecke, um den sog. Anscheinsbeweis einer privaten Nutzung auszuschließen. Bei **einzelnen zugewiesenen Fahrzeugen** verlangt die Finanzverwaltung aber nach wie vor, dass der Arbeitgeber die Einhaltung eines **schriftlichen Nutzungsverbots überwacht** oder die verbotene Privatnutzung nach den besonderen Umständen des Einzelfalles so gut wie ausgeschlossen ist.

Vgl. die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 18 Buchstabe a.

7. Privatnutzung eines Firmenwagens durch Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Finanzverwaltung hat zu der Frage Stellung genommen, in welchen Fällen die Privatnutzung eines Firmenwagens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu Arbeitslohn bzw. zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt.^[1]

Danach kann abweichend vom schriftlichen Anstellungsvertrag eine zu **Arbeitslohn** führende Firmenwagengestellung zur Privatnutzung auch durch eine **mündliche oder konkludente Überlassungs-/Nutzungsvereinbarung** zwischen der GmbH und dem beherrschenden oder nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen, wenn entsprechend dieser Vereinbarung **tatsächlich verfahren wird**.

Die **ohne** eine **Vereinbarung** erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Privatnutzung eines Firmenwagens führt hingegen sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung**.

Vgl. im Einzelnen die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 18 Buchstabe c.

1. Allgemeines

a) Abgrenzung steuerfreie und steuerpflichtige Firmenwagennutzung

Im heutigen Wirtschaftsleben kommt es ständig vor, dass Arbeitnehmer neben dem Barlohn Sachbezüge verschiedenster Art erhalten. Weit verbreitet ist die in vielen Fällen bereits im Arbeitsvertrag geregelte Überlassung eines sog. Firmenwagens. Dies ist ein Kraftwagen (meist ein Pkw oder Kombi), den der Arbeitgeber erwirbt oder least und dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder gegen eine Kostenbeteiligung zur Nutzung überlässt. Der Arbeitgeber trägt regelmäßig alle für den Kraftwagen anfallenden Kosten (Abschreibung, Steuer, Versicherung, Reparaturen, Benzin, Öl usw.). Der Arbeitnehmer kann den von der Firma erworbenen oder geleasten Kraftwagen unentgeltlich oder gegen eine Kostenbeteiligung für alle Fahrten benutzen (z. B. für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten, Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, Privatfahrten, Urlaubsreisen usw.). Der Arbeitnehmer spart sich also die Ausgaben für die Anschaffung eines eigenen Pkws.

Für die steuerliche Behandlung ist es von entscheidender Bedeutung, ob der Arbeitnehmer mit dem Firmenwagen nur beruflich veranlasste Fahrten oder auch andere Fahrten, insbesondere Privatfahrten, durchführt. Denn nur insoweit als der Arbeitnehmer den Firmenwagen zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und in bestimmten Fällen auch zu Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

nutzt, entsteht ein geldwerter Vorteil, der als Sachbezug lohnsteuerpflichtig ist (vgl. zu einem vom Arbeitgeber ausgesprochenen Verbot der Privatnutzung auch die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 18 Buchstabe a). Im Einzelnen gelten folgende Grundsätze:

LS – SV –

Stellt ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur Verfügung, der nur für diejenigen beruflichen Fahrten genutzt werden darf, die zu den **Reisekosten** im lohnsteuerlichen Sinne gehören, so ergeben sich hieraus keine lohnsteuerlichen Folgerungen; ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil fließt dem Arbeitnehmer also nicht zu. Zu den Reisekosten im lohnsteuerlichen Sinne gehören insbesondere alle Fahrten anlässlich **beruflich veranlasster Auswärtstätigkeiten**.

Beispiel

Arbeitnehmer A mit Wohnsitz und regelmäßiger Arbeitsstätte in Düsseldorf nutzt für seine Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ausschließlich seinen eigenen Pkw. Im Juni 2013 führt er eine einwöchige beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit nach Hamburg durch. Für die Fahrt von Düsseldorf nach Hamburg und zurück (insgesamt 820 km) stellt der Arbeitgeber A ein Firmen-Poolfahrzeug zur Verfügung. A lässt seinen eigenen Pkw auf dem Firmenparkplatz stehen, fährt mit dem Firmen-Poolfahrzeug montags nach Hamburg und freitags wieder zurück nach Düsseldorf, stellt das Fahrzeug auf dem Firmenparkplatz ab und fährt mit seinem eigenen Pkw nach Hause.

Auch bei dem Sachbezug "Firmenwagengestellung für Auswärtstätigkeit" handelt es sich um steuer- und sozialversicherungsfreien Reisekostenersatz. Falls mit dem Firmen-Poolfahrzeug auch Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durchgeführt werden, weil die dienstliche Nutzung des Fahrzeugs an der Wohnung begonnen oder beendet wird, so ist auch für diese Fahrten kein geldwerter Vorteil anzusetzen. Vgl. hierzu die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 5.

LS + SV +

Überlässt jedoch ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer ständig einen Kraftwagen unentgeltlich oder verbilligt auch zur **privaten Nutzung**, so handelt es sich hierbei um einen geldwerten Vorteil, der zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehört und dessen Wert in der Höhe anzusetzen ist, in der dem Arbeitnehmer durch die Haltung eines eigenen Kraftwagens des gleichen Typs Kosten entstanden wären (BFH-Urteil vom 21.6.1963, BStBl. III S. 387). Dies sind die ersparten Kosten einschließlich Umsatzsteuer. Zur Ermittlung der Höhe des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Firmenwagens vgl. die Erläuterungen unter den nachfolgenden Nrn. 2 und 3.

Der Ansatz eines geldwerten Vorteils wegen privater Nutzung eines Firmenwagens setzt aber nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs voraus, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer **tatsächlich** einen **Firmenwagen zur privaten Nutzung überlässt** (BFH-Urteile vom 21.4.2010, BStBl. II S. 848 und vom 6.10.2011, BStBl. 2012 II S. 362). Aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs zu betrieblichen Zwecken könne nicht aufgrund des Anscheinsbeweises geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt werde. Zu den praktischen Folgerungen dieser Rechtsprechung (u.a. Nutzungsverbot,

Anscheinsbeweis, Poolfahrzeuge) vgl. die Erläuterungen unter den nachfolgenden Nrn. 12 Buchstabe e und 18 Buchstabe a.

Maßgebend bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils wegen privater Nutzung eines Firmenwagens ist die **objektive Betrachtungsweise**, das heißt, dass es nicht darauf ankommt, ob sich der Arbeitnehmer z. B. im Hinblick auf seine Einkommensverhältnisse ein billigeres Fahrzeug gekauft hätte, wenn ihm nicht das Firmenfahrzeug überlassen worden wäre. Weiterhin kommt es auch nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer mehr oder weniger gezwungen ist, einen Firmenwagen zu nutzen (z. B. aufgrund seiner beruflichen Position im Leitungsbereich der Firma oder als Autoverkäufer ein Fahrzeug mit teurer Sonderausstattung), obwohl er lieber mit den öffentlichen Verkehrsmitteln fahren würde. Alle diese subjektiven Faktoren bleiben bei der Bewertung des geldwerten Vorteils außer Betracht. Bewertet wird ausschließlich die **objektive Bereicherung**, die sich stets am Typ des tatsächlich benutzten Fahrzeugs orientiert. Dies sind diejenigen Aufwendungen, die sich **der Arbeitnehmer erspart**, einschließlich Umsatzsteuer. Zur Ermittlung der Höhe des geldwerten Vorteils aus der Privatnutzung eines Firmenwagens vgl. die Erläuterungen unter den nachfolgenden Nrn. 2 und 3.

LS + SV + Zur privaten Nutzung eines Firmenwagens gehören alle Fahrten, die einem privaten Zweck dienen, z. B. Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, Fahrten zur Erholung (= Urlaubsfahrten), Fahrten zu Verwandten, Freunden, kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen, Einkaufsfahrten, Fahrten zu privaten Gaststättenbesuchen und Mittagsheimfahrten. Zu den Privatfahrten zählen auch Fahrten im Zusammenhang mit ehrenamtlichen Tätigkeiten sowie Fahrten im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus anderen Einkunftsarten (z. B. aus einer selbständig ausgeübten Nebentätigkeit). Vgl. hierzu aber auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 3 Buchstabe h.

LS + SV + **Zusätzlich** zu dem für reine Privatfahrten anzusetzenden geldwerten Vorteil sind bei der 1%-Methode die **Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** mit einem gesonderten Wert zu erfassen, sofern es sich nicht um eine steuerfreie Sammelbeförderung von Arbeitnehmern zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte handelt (vgl. die Erläuterungen beim Stichwort "Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte" unter Nr. 2 Buchstabe a und b). Auch bestimmte **Familienheimfahrten** im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind bei der 1%-Methode zusätzlich zu den reinen Privatfahrten zu berücksichtigen. Den geldwerten Vorteil für alle diese Fahrten muss der Arbeitgeber ermitteln und dem Barlohn des Arbeitnehmers als Sachbezug hinzurechnen. Eine Kostenbeteiligung des Arbeitnehmers mindert den steuerpflichtigen Betrag (vgl. hierzu aber auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9). Soweit die Nutzung des Firmenwagens einen lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil darstellt, handelt es sich auch um **beitragspflichtiges Arbeitsentgelt** im sozialversicherungsrechtlichen Sinn.

Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die reinen Privatfahrten, die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für bestimmte Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind gesetzlich nur **zwei** Berechnungsmethoden zugelassen, nämlich entweder die **pauschale Prozent-Methode** (auch Bruttolistenpreisregelung genannt) oder der Einzelnachweis (sog. **individuelle Methode** =

Fahrtenbuchmethode). Bei der Auswahl der Berechnungsmethode muss sich der Arbeitgeber insbesondere wegen der für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem Pkw vorgesehenen Pauschalierungsmöglichkeit mit 15 % (vgl. nachfolgend unter Nr. 13), die zwar Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst aber auch zum Verlust des Werbungskostenabzugs führt, mit dem Arbeitnehmer abstimmen. Denn das einmal gewählte **Verfahren** darf bei demselben Fahrzeug während des Kalenderjahres **nicht gewechselt** werden (vgl. hierzu die Erläuterungen unter der folgenden Nr. 8).

Die Entscheidung, ob die Wertermittlung nach der individuellen oder pauschalen **Methode** erfolgt, muss insgesamt **für alle Fahrten** getroffen werden. Es ist also nicht zulässig, z. B. für die reinen Privatfahrten die pauschale 1 %-Methode zu wählen und für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte den individuell ermittelten Kilometersatz nach der Fahrtenbuchmethode (oder umgekehrt). Die Wahl der Berechnungsmethode kann nur **einheitlich** für alle mit dem Firmenwagen ausgeführten Fahrten getroffen werden.

b) Vollständige Lohnabrechnung mit Firmenwagenbesteuerung

Entsteht durch die private Nutzung des Firmenwagens ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil, muss dieser als Sachbezug abgerechnet werden. Hierzu ist beim Stichwort "Sachbezüge" unter Nr. 2 eine vollständige Lohnabrechnung mit Firmenwagenbenutzung abgedruckt. Der geldwerte Vorteil für die Nutzung des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte kann zum Teil pauschal mit 15 % besteuert werden. Damit scheidet dieser Teil des Sachbezugs aus der "normalen" Besteuerung nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers aus. Hierzu ist beim Stichwort "Gesellschafter-Geschäftsführer" unter Nr. 7 eine vollständige Lohnabrechnung abgedruckt, die diesen Sachverhalt enthält.

2. Einzelnachweis aller Fahrten und der Gesamtkosten (individuelle Methode)

a) Einzelnachweis aller Fahrten

Mit Einführung der sog. 1 %-Regelung im Jahre 1996 hat der Steuergesetzgeber bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Nutzung des Firmenwagens zu Privatfahrten eine sog. **Beweislastumkehr** eingeführt. Denn die Anwendung der pauschalen 1 %-Methode für die Ermittlung des geldwerten Vorteils ist als Regelfall gesetzlich zwingend vorgeschrieben worden. Der Arbeitnehmer kann der Anwendung dieser vorrangig geltenden Pauschalierung des geldwerten Vorteils nur dadurch "entkommen", dass er alle Fahrten im Einzelnen aufzeichnet, das heißt ein ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch** führt (sog. Escape-Klausel).

Die Beweislastumkehr bedeutet, dass die bloße Behauptung, der auch für private Zwecke überlassene Firmenwagen werde nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten würden ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt, nicht ausreicht, um von der gesetzlich vorgegebenen Schätzung der Privatfahrten nach der sog. 1 %-Methode wegzukommen. Vielmehr **trifft den Arbeitnehmer die objektive Beweislast**, wenn ein nach der Lebenserfahrung untypischer Sachverhalt, nämlich die ausschließliche berufliche Nutzung des Firmenwagens, der Besteuerung zugrunde gelegt werden soll^[2]. Allerdings kann nach Auffassung des Bundesfinanzhofs aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs zu betrieblichen Zwecken nicht aufgrund des Anscheinsbeweises geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom

Arbeitnehmer auch privat genutzt werde (BFH-Urteil vom 21.4.2010, BStBl. II S. 848). Zu den praktischen Folgerungen dieser Rechtsprechung (u.a. **Nutzungsverbot, Anscheinsbeweis**, Poolfahrzeuge) vgl. die Erläuterungen unter den nachfolgenden Nrn. 12 Buchstabe e und 18 Buchstabe a.

Der Arbeitgeber muss sich also - im Einvernehmen mit dem Arbeitnehmer - entscheiden, ob er den geldwerten Vorteil nach der pauschalen Prozent-Methode oder durch die Ermittlung eines individuellen Kilometersatzes erfassen will. Bei der individuellen Berechnungsmethode müssen die dienstlich und privat gefahrenen Kilometer sowie die für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bzw. Familienheimfahrten zurückgelegten Kilometer im Einzelnen nachgewiesen werden. Hierzu ist **laufend** ein ordnungsgemäßes **Fahrtenbuch** zu führen. Nach R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR muss dieses Fahrtenbuch folgende **Mindestangaben** enthalten:

Bei **dienstlichen** Fahrten

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit;
- Reiseziel und bei Umwegen auch die Reiseroute;
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für Privatfahrten genügt die Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer. Für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genügt ein entsprechender Vermerk im Fahrtenbuch (mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer).

Im Einzelnen gilt für die Führung eines Fahrtenbuchs Folgendes:

Ein Fahrtenbuch muss die Zuordnung von Fahrten zur beruflichen Sphäre ermöglichen. Denn alle Fahrten für die eine berufliche Veranlassung nicht dargelegt wird, werden der Privatsphäre zugerechnet. Deshalb müssen bei Fahrten anlässlich beruflich veranlasster Auswärtstätigkeiten außer den gefahrenen Kilometern zusätzliche Angaben hinsichtlich Reiseziel, Reiseroute, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner vorliegen, die die berufliche Veranlassung plausibel erscheinen lassen und gegebenenfalls einer stichprobenartigen Nachprüfung standhalten. Um bestimmten Berufsgruppen mit häufiger Reisetätigkeit diesen Nachweis der beruflichen Veranlassung zu erleichtern, ist durch bundeseinheitliche Verwaltungsanweisung zugelassen worden, dass auf einzelne Angaben (Reiseziel, Reiseroute, Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner) verzichtet werden kann, soweit wegen der besonderen Umstände im Einzelfall die Aussagekraft des Fahrtenbuchs nicht beeinträchtigt wird:

- **Kundendienstmonteure** und **Handelsvertreter**
Bei Kundendienstmonteuren und Handelsvertretern mit täglich wechselnden Auswärtstätigkeiten reicht es aus, wenn sie angeben, welche Kunden sie an welchem Ort aufsuchen. Angaben über die Reiseroute und zu den Entfernungen zwischen den Stationen einer Auswärtstätigkeit sind nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlicher Fahrtstrecke erforderlich^[3].
- **Taxifahrer**
Soweit Taxifahrer Fahrten im sog. Pflichtfahrgebiet ausführen, genügt die tägliche Angabe des Kilometerstandes zu Beginn und am Ende der Gesamtheit

dieser Fahrten mit der Angabe "Taxifahrten im Pflichtgebiet". Wurde eine Fahrt durchgeführt, die über dieses Gebiet hinausgeht, kann auf die genaue Angabe des Reiseziels nicht verzichtet werden^[4] .

- **Sicherheitsgefährdete Personen**

Bei sicherheitsgefährdeten Personen, deren Fahrtroute häufig von sicherheitsmäßigen Gesichtspunkten bestimmt wird, kann auf die Angabe der Reiseroute auch bei größeren Differenzen zwischen der direkten Entfernung und der tatsächlichen Fahrtstrecke verzichtet werden^[5] .

- **Fahrlehrer**

Für Fahrlehrer ist es ausreichend, in Bezug auf Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchtem Geschäftspartner "Lehrfahrten", "Fahrschulfahrten" oder Ähnliches anzugeben^[6] .

- **Verkaufsfahrer**

Werden regelmäßig dieselben Kunden aufgesucht, wie z. B. bei Lieferverkehr, und werden die Kunden mit Name und (Liefer-)Adresse in einem Kundenverzeichnis unter einer Nummer geführt, unter der sie später identifiziert werden können, bestehen keine Bedenken, als Erleichterung für die Führung eines Fahrtenbuches zu Reiseziel, Reisezweck und aufgesuchtem Geschäftspartner jeweils zu Beginn und Ende der Lieferfahrten Datum und Kilometerstand sowie die Nummern der aufgesuchten Geschäftspartner aufzuzeichnen. Das Kundenverzeichnis ist dem Fahrtenbuch beizufügen^[7] .

Die Führung des Fahrtenbuchs konnte früher auf einen **repräsentativen Zeitraum** von 12 Monaten beschränkt werden, wenn die Nutzungsverhältnisse keinen größeren Schwankungen unterlagen. Diese **Vereinfachungsregelung ist seit 1.1.1996 weggefallen**. Alle beruflich und privat gefahrenen Kilometer müssen seit 1.1.1996 gesondert und **laufend** im Fahrtenbuch aufgezeichnet werden. Die Führung eines Fahrtenbuchs nur für einen repräsentativen Zeitraum ist in den Lohnsteuer-Richtlinien (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 5 LStR) auch für die Fälle ausdrücklich ausgeschlossen worden, in denen die Nutzungsverhältnisse keinen Schwankungen unterliegen. Anstelle des Fahrtenbuchs kann ein Fahrtenschreiber eingesetzt werden, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse gewinnen lassen. Auch ein **elektronisches Fahrtenbuch** wird von der Finanzverwaltung anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Voraussetzung ist, dass beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen sind, zumindest aber dokumentiert werden.^[8] Elektronische Fahrtenbücher werden aber nicht von der Finanzverwaltung aufgrund von Anfragen der Hersteller zertifiziert (= staatlich anerkannt). Der Bundesfinanzhof hat in mehreren Urteilen zur Führung des Fahrtenbuchs Stellung genommen und dabei die strengen Vorschriften der Finanzverwaltung in vollem Umfang bestätigt (BFH-Urteil vom 9.11.2005, BStBl. 2006 II S. 408, BFH-Urteil vom 16.11.2005, BStBl. 2006 II S. 410 und BFH-Urteil vom 16.3.2006, BStBl. II S. 625).

Dabei hat der Bundesfinanzhof darauf hingewiesen, dass das Fahrtenbuch zeitnah und in geschlossener Form (Buchform) geführt werden muss. Lose Notizzettel können deshalb nach Auffassung des Bundesfinanzhofs schon begrifflich kein Fahrten**buch** sein.

Weiterhin hat der Bundesfinanzhof darauf hingewiesen, dass eine sog. **Excel-Tabelle** ebenfalls **kein Fahrtenbuch** ist, weil die Eintragungen jederzeit beliebig geändert werden können. Wörtlich hat der Bundesfinanzhof hierzu Folgendes ausgeführt:

"Eine mittels eines Computerprogramms erzeugte Datei, an deren bereits eingegebenen Datenbestand zu einem späteren Zeitpunkt noch Veränderungen vorgenommen werden können, ohne dass die Reichweite dieser Änderungen in der Datei selbst dokumentiert und bei gewöhnlicher Einsichtnahme in die Datei offen gelegt wird, ist kein ordnungsmäßiges Fahrtenbuch. Der Ausdruck einer solchen Datei ist deshalb zum Nachweis der Vollständigkeit und Richtigkeit der erforderlichen Angaben nicht geeignet."

Der Bundesfinanzhof bestätigt mit diesen Aussagen ausdrücklich die Anforderungen der Finanzverwaltung an ein elektronisches Fahrtenbuch.

Außerdem hat der Bundesfinanzhof auf Folgendes hingewiesen:

- Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch muss **zeitnah** und in **geschlossener Form** geführt werden und die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben. Bei einem elektronischen Fahrtenbuch, bei dem alle Fahrten automatisch bei Beendigung jeder Fahrt mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel erfasst werden, ist von einer zeitnahen Führung auszugehen, wenn der Fahrer den dienstlichen Fahrtenanlass innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt in einem Webportal einträgt und die übrigen Fahrten dem privaten Bereich zugeordnet werden. Bei einem manuell geführten Fahrtenbuch muss hingegen der dienstliche Fahrtenanlass unmittelbar nach Abschluss der Fahrt vermerkt werden.
- **Handschriftliche Aufzeichnungen** in einem Fahrtenbuch müssen **lesbar** sein, da sie anderenfalls ihren Zweck nicht erfüllen können. Dazu genügt es nicht, dass der Arbeitnehmer vorgibt, seine Aufzeichnungen selbst lesen zu können, da sie ihm nicht als Erinnerungsstütze dienen sollen, sondern zum Nachweis der tatsächlich durchgeführten Fahrten gegenüber dem Finanzamt bestimmt sind.
- Die erforderlichen Angaben müssen sich dem Fahrtenbuch selbst entnehmen lassen. Ein Verweis auf ergänzende Unterlagen ist nur zulässig, wenn der geschlossene Charakter der Fahrtenbuchaufzeichnungen dadurch nicht beeinträchtigt wird. So können z.B. Abkürzungen für häufig aufgesuchte Kunden auf einem dem Fahrtenbuch beigelegten Erläuterungsblatt näher aufgeschlüsselt werden. Die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sind aber **nicht** erfüllt, wenn als Fahrtziele jeweils nur **Straßennamen** angegeben sind, selbst wenn diese Angaben anhand nachträglich erstellter Auflistungen präzisiert werden sollten (BFH-Urteil vom 1.3.2012, BStBl. II S. 505). Eine vollständige Aufzeichnung der Fahrten verlangt grundsätzlich Angaben zu Ausgangs- und Endpunkt jeder einzelnen Fahrt im Fahrtenbuch selbst. Dem genügt die Angaben im Streitfall nicht, da sich aus ihnen weder die **Zieladresse** noch der konkret besuchte **Kunde** ergeben. Ein Fahrtenbuch ist auch dann nicht ordnungsgemäß, wenn in ihm keine Straßen, sondern lediglich Namen von Unternehmen angegeben werden, die in einer Vielzahl von Filialen im

Stadtgebiet vertreten sind. Denn auch in diesem Fall lässt sich unter Hinzuziehung der angegebenen Gesamtkilometer für solche Fahrten das Fahrtziel nicht konkretisieren, sondern lediglich der Umkreis bestimmen, in dem der mögliche Kunde oder Geschäftspartner ansässig ist und hätte besucht werden können.

- Mehrere Teilabschnitte einer einheitlichen beruflichen Reise können miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden, wenn die einzelnen aufgesuchten **Kunden** oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der **zeitlichen Reihenfolge** aufgeführt werden.
- Der **Übergang** von der **beruflichen** zur **privaten Nutzung** des Fahrzeugs ist im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Gesamtkilometerstands zu **dokumentieren**.
- Kann der Arbeitnehmer den ihm überlassenen Dienstwagen auch privat nutzen und wird über die Nutzung des Dienstwagens kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, ist der zu versteuernde geldwerte Vorteil **zwingend** nach der 1%-Regelung zu bewerten. Eine Schätzung des Privatanteils anhand anderer Aufzeichnungen kommt nicht in Betracht.

Der Bundesfinanzhof hat aber auch entschieden, dass **kleinere Mängel** noch **nicht** zur **Verwerfung** des **Fahrtenbuchs** und Anwendung der 1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung führen, wenn die Angaben insgesamt (noch) plausibel sind (BFH-Urteil vom 10. 4. 2008, BStBl. II S. 768). Trotz der kleineren Mängel muss aber noch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Angaben gegeben und der Nachweis des zu versteuernden Privatanteils an der Gesamtfahrleistung des Firmenwagens möglich sein.

Im Streitfall stellte das Finanzamt anlässlich einer Lohnsteuer-Außenprüfung bezüglich der Fahrtenbuchführung eines dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagens Folgendes fest: Im Jahr 00 war **eine Fahrt nicht aufgezeichnet** worden, obwohl für diesen Tag eine Tankrechnung vorlag. Im Jahr 01 waren fünf Tankrechnungen als Betriebsausgaben geltend gemacht worden. Im Fahrtenbuch waren an diesen Tagen keine Fahrten aufgezeichnet worden. Im Jahr 02 stimmten die Angaben in zwei **Werkstattrechnungen** zum **km-Stand** nicht mit dem Fahrtenbuch überein. Außerdem ergab sich bei einer **800-km-Fahrt** eine **Abweichung** gegenüber dem **Routenplaner** von **40 km**. Im Jahr 03 waren an drei Tagen Fahrten nicht (Tankfahrt), nicht vollständig (Umwegfahrten fehlten) oder unzutreffend (z. B. beruflich statt privat) eingetragen.

Das Finanzgericht hatte in den Jahren 00 und 02 das Fahrtenbuch trotz der Mängel anerkannt. Die Nichtanerkennung des Fahrtenbuchs wegen einer nicht eingetragenen Fahrt im Jahr 00 wäre unverhältnismäßig. Die Angaben des km-Standes in den Werkstattrechnungen würden häufig nicht mit dem genauen km-Stand übereinstimmen (Jahr 02). Eine Abweichung Routenplaner/Fahrtenbuch von 40 km bei 800-km-Strecke (= 5 %) sei kein Mangel (Jahr 02); besonders bei kürzeren Entfernungen in Großstädten ist u.E. im Hinblick auf das Verkehrsaufkommen und etwaiger Beeinträchtigungen (z. B. Baustellen) eine höhere prozentuale Abweichung denkbar. In den Jahren 01 und 03 wurden die Fahrtenbücher jedoch aufgrund der Vielzahl der Mängel verworfen und es kam zur Anwendung der 1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung. Der Bundesfinanzhof ist dieser Ansicht für alle Jahre gefolgt.

Allerdings hat die vorstehende Aussage des Bundesfinanzhofs "kleinere Mängel sind unschädlich" Grenzen, die schnell erreicht sein können. In einem weiteren Streitfall waren nämlich wiederholte Fahrten zu ein und demselben Ziel ohne Begründung mit unterschiedlichen Kilometerangaben zwischen 232 km und 288 km im Fahrtenbuch eingetragen worden. Somit ergab sich bei den streitigen Fahrten eine Differenz von bis zu 56 km bei einer **Entfernung von höchstens 232 km**. Das entspricht einer **Abweichung von 24 %**. Es konnte daher nicht ausgeschlossen werden, dass erhebliche private Umwegfahrten nicht gesondert aufgezeichnet worden waren mit der Folge, dass das **Fahrtenbuch** insgesamt **verworfen** und der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung des Firmenwagens nach der ungünstigeren 1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung ermittelt wurde (BFH-Beschluss vom 14.3.2012, BFH/NV 2012 S. 949).

b) Einzelnachweis der Gesamtkosten

Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Privatfahrten sind die tatsächlichen Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs durch Belege im Einzelnen nachzuweisen und entsprechend dem Verhältnis der privat gefahrenen Kilometer zu den übrigen Kilometern aufzuteilen; die **vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten** (z. B. Benzinkosten) bleiben bei der Ermittlung der Gesamtkosten **außer Ansatz**. Es sind also nur die Aufwendungen einzubeziehen, die dem Arbeitgeber selbst und/oder Dritten (z. B. einem verbundenen Unternehmen) entstanden sind (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR). Erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die von ihm selbst getragenen Kosten (z.B. Benzinkosten), handelt es sich um steuer- und sozialversicherungsfreien **Auslagenersatz** (vgl. die Erläuterungen bei diesem Stichwort). Diese erstatteten Kosten sind damit aber vom Arbeitgeber getragen worden und folglich in die Gesamtkosten einzubeziehen.

Abweichend hiervon rechnet der **Bundesfinanzhof** in den Fällen der Fahrtenbuchmethode die vom **Arbeitnehmer** selbst getragenen **Aufwendungen** (im Streitfall Treibstoffkosten) einerseits zu den **Gesamtkosten** des Fahrzeugs und lässt sie andererseits zum **Werbungskostenabzug** zu (BFH-Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2009 II S. 199; vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9 Buchstabe d). Die Finanzverwaltung wendet das Urteil über den entschiedenen Einzelfall hinaus aufgrund des Wortlauts der Lohnsteuer-Richtlinien nicht allgemein an.

Als Gesamtkosten sind neben der Abschreibung die **tatsächlichen Kosten zuzüglich Umsatzsteuer** für das Halten und den Betrieb des Fahrzeugs zugrunde zu legen. Die Schätzung bestimmter Kostenbestandteile (z. B. die Schätzung der Treibstoffkosten anhand eines geschätzten Durchschnittsverbrauchs und unter Berücksichtigung geschätzter Durchschnittspreise für den Treibstoff) ist nicht zulässig^[91]. Bei einem Treibstoffsammelkonto müssen daher die Kosten den einzelnen Fahrzeugen zugeordnet werden.

Zu den **Gesamtkosten**, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs dienen und im Zusammenhang mit seiner Nutzung typischerweise anfallen gehören u. a.:

- Absetzung für Abnutzung,
- Betriebsstoffkosten (z. B. Benzin, Öl, Reinigungs- und Pflegekosten)
- Haftpflicht- und Fahrzeugversicherungen,
- Kfz-Steuer,
- Leasing- und Leasingsonderzahlungen (anstelle der Abschreibung),

- Reparaturkosten,
- Wartungskosten;
- Garagen-/Stellplatzmiete (BFH vom 14.9.2005, BStBl. 2006 II S. 72; siehe Stichwort "Garagengeld"),
- Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen.

Nicht zu den **Gesamtkosten** gehören:

- Insassenversicherungen,
- Mautgebühren (Straße, Tunnel),
- Parkgebühren bei Auswärtstätigkeiten oder Privatfahrten,
- Schutzbrief,
- Unfallkosten (Wahlrecht zur Behandlung als Gesamtkosten bis 1 000 € zuzüglich Umsatzsteuer; vgl. hierzu auch die nachfolgenden Erläuterungen sowie ausführlich unter der Nr. 16),
- Unfallversicherungen,
- Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder
- Zinsen für ein Anschaffungsdarlehen.

Die Anwendung der Fahrtenbuchmethode (= individuelle Methode) setzt **nicht** voraus, dass für den Einzelnachweis der Gesamtkosten ein **gesondertes Aufwandskonto** eingerichtet wird (BFH-Urteil vom 10. 4. 2008, BStBl. II S. 768). Allerdings kann die Einrichtung eines solchen Kontos den Nachweis erleichtern und daher **zweckmäßig** sein.

Als **Abschreibung** ist der Betrag anzusetzen, der sich ergibt, wenn der **tatsächliche Kaufpreis** einschließlich Umsatzsteuer gleichmäßig (linear) auf die voraussichtliche Nutzungsdauer des Fahrzeugs verteilt wird. Die früher geltende Vereinfachungsregelung, wonach bei einer Anschaffung des Pkws in der ersten Jahreshälfte die volle Jahres-AfA und bei einer Anschaffung des Pkws in der zweiten Jahreshälfte die halbe Jahres-AfA angesetzt werden konnte, ist seit 1.1.2004 weggefallen. Seit 1.1.2004 ist also die AfA pro rata temporis, das heißt für jeden angefangenen Monat der Nutzung mit einem Zwölftel anzusetzen. Bei Neuwagen betrug die voraussichtliche Nutzungsdauer früher fünf Jahre. Durch die seit 1.1.2001 geltende amtliche AfA-Tabelle (BMF-Schreiben vom 15.12.2000, BStBl. I S. 1531) wurde die Nutzungsdauer für Pkws auf sechs Jahre verlängert. Die Nutzungsdauer von sechs Jahren gilt für alle nach dem 31.12.2000 angeschafften Pkws. Bei Gebrauchtwagen ist die Abschreibung nach der Restnutzungsdauer zu ermitteln. Die bei der Gewinnermittlung zugrunde gelegte Nutzungsdauer kann somit ohne weiteres übernommen werden. Es kann jedoch auch eine längere tatsächliche Nutzungsdauer angesetzt werden, weil die bei der Gewinnermittlung zugrunde gelegte Nutzungsdauer nicht zwingend für die Berechnung des geldwerten Vorteils übernommen werden muss.

Dies hat der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 29.3.2005 (BStBl. 2006 II S. 368) bestätigt und dabei auf der Einnahmeseite für die Abschreibung eines PKW eine achtjährige Nutzungsdauer (**AfA-Satz 12,5 %**) angenommen. Das Urteil ist für den Arbeitnehmer vorteilhaft, weil sich hierdurch niedrigere Gesamtkosten und somit im Ergebnis ein niedriger geldwerter Vorteil ergibt.

Beispiel A:

Die Anschaffungskosten eines dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellten Firmenwagens betragen 30 000 € zuzüglich 5700 € Umsatzsteuer (Bruttoanschaffungskosten 35 700 €).

AfA in der Bilanz/Gewinn- und Verlustrechnung des Unternehmers	AfA bei der Ermittlung der Gesamtkosten für den geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung
Nettoanschaffungskosten 30 000 € verteilt auf sechs Jahre = 5000 €	Bruttoanschaffungskosten 35 700 € verteilt auf acht Jahre = 4462,50 €

Die **Abschreibung** gehört übrigens - außer bei Leasingfahrzeugen - **stets** zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs. Das gilt **auch** dann, **wenn** das Fahrzeug beim Arbeitgeber ausnahmsweise zum **Umlaufvermögen** gehört (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 10 LStR). Vom Arbeitgeber vorgenommene **Sonderabschreibungen** gehören übrigens **nicht** zu den Gesamtkosten.

Für die Ermittlung des Kaufpreises gilt Folgendes:

Als Kaufpreis kann der bei der Gewinnermittlung angesetzte Betrag übernommen werden; die **Umsatzsteuer** ist allerdings **hinzuzurechnen** (vgl. das nachfolgende Berechnungsbeispiel B).

Hat der Arbeitgeber das Fahrzeug mit (hohem) **Rabatt** erworben oder handelt es sich um einen **Gebrauchtwagen**, ist von den **tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten** auszugehen. Zur Ermittlung der Abschreibung ist allerdings die **Umsatzsteuer** den tatsächlich angefallenen Anschaffungskosten hinzuzurechnen. Dieser Betrag ist gleichmäßig (linear) auf die voraussichtliche Nutzungsdauer zu verteilen.

Ein am Ende der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer am Markt für das Fahrzeug ggf. noch realisierbarer **Wiederverkaufswert mindert nicht** die **Bemessungsgrundlage** für die **Abschreibung** (BFH-Urteil vom 8. 4. 2008, BFH/NV 2008 S. 1660).

Beispiel B

Ein Arbeitgeber erwirbt im Januar 2013 einen Pkw, dessen Listenpreis 30 000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer beträgt. Der Arbeitgeber erhält beim Kauf des Pkw 10 % Rabatt. Der Arbeitgeber schreibt den Pkw im Jahre 2013 mit $\frac{1}{6}$ ab (= 6-jährige Nutzungsdauer), sodass sich die als Betriebsausgabe gebuchte Absetzung für Abnutzung auf ($\frac{1}{6}$ von 27 000 € =) 4 500 € beläuft. Der Arbeitgeber ermittelt die Aufwendungen für den Pkw nach Ablauf des Jahres anhand der Sachkonten wie folgt:

Treibstoffkosten (ohne Umsatzsteuer)	3 000,— €
Reparaturen, Wartung (ohne Umsatzsteuer)	500,— €
Kraftfahrzeugsteuer	220,— €
Haftpflichtversicherung	400,— €

Vollkaskoversicherung	798,75 €
<hr/>	
insgesamt wurden 2013 als Betriebsausgabe gebucht	4 918,75 €

Nach dem vom Arbeitnehmer geführten Fahrtenbuch ergeben sich für 2013 folgende gefahrenen Kilometer:

Jahreskilometer insgesamt	30 000 km
auf Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfallen bei einer einfachen Entfernung von 30 km und 225 Arbeitstagen:	
30 km × 2 × 225	= 13 500 km
auf reine Privatfahrten entfallen	5 000 km

Der Arbeitnehmer muss dem Arbeitgeber für jeden privat gefahrenen Kilometer 0,10 € bezahlen (für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte muss der Arbeitnehmer nichts zahlen). Für den Arbeitnehmer ergibt sich folgende Berechnung des individuellen Kilometersatzes nach lohnsteuerlichen Grundsätzen:

Abschreibung 12,5 % von 32 130 € ^[10]	= 4 016,25 €
Treibstoffkosten zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	3 570,— €
Reparaturen, Wartung zuzüglich 19 % Umsatzsteuer	595,— €
Kraftfahrzeugsteuer	220,— €
Haftpflichtversicherung	400,— €
Vollkaskoversicherung	798,75 €
<hr/>	
Gesamtkosten	9 600,— €
Bei einer Jahresfahrleistung von 30 000 km ergibt sich ein Kilometersatz von	0,32 €

Hinweis: Hätte der Arbeitnehmer einen Teil der vorstehenden Aufwendungen selbst getragen (z. B. Treibstoffkosten), würde dieser Teil bei der Ermittlung der Gesamtkosten außer Ansatz bleiben.

Ausgehend von einem Kilometersatz von 0,32 € hat der Arbeitnehmer für 2013 folgenden geldwerten Vorteil zu versteuern:

für Privatfahrten 5 000 km × 0,32 €	=	1 600,— €
abzüglich Zuzahlung 5 000 km × 0,10 €	=	500,— €
		<hr/>
verbleiben		1 100,— €

Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte:

(225 Arbeitstage × 60 km =)		
13 500 km × 0,32 €	=	4 320,— €
		<hr/>
steuer- und beitragspflichtiger geldwerter Vorteil 2013 insgesamt		5 420,— €

Der Arbeitnehmer kann bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen:

$$30 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} \times 225 \text{ Arbeitstage} = 2 025,-- \text{ €}$$

Der Arbeitgeber kann den geldwerten Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe von 4 320 € insoweit mit 15 % pauschal besteuern, soweit der Arbeitnehmer in Höhe der Entfernungspauschale Werbungskosten geltend machen könnte (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 13).

Von dem geldwerten Vorteil in Höhe von 4 320 € können also 2 025 € mit 15 % pauschal besteuert werden. Damit ist der Betrag von 2 025 € sozialversicherungsfrei. Pauschaliert der Arbeitgeber mit 15 %, so kann der Arbeitnehmer keine Werbungskosten bei der Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen. Eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % muss deshalb nicht immer günstiger sein als eine normale Versteuerung des geldwerten Vorteils als laufender Arbeitslohn. Eine normale Versteuerung als laufender Arbeitslohn ist dann vorteilhaft, wenn der laufende Monatslohn ohnehin die Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung (2013 monatlich 5800 € in den alten und 4900 € in den neuen Bundesländern) überschreitet **und** der Arbeitnehmer mit anderen Werbungskosten den bei seiner Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigenden allgemeinen Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1000 € bereits erreicht hat, sodass sich die Fahrtkosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte steuerlich voll als Werbungskosten auswirken können. Die Frage, ob normal nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen besteuert oder mit 15 % pauschaliert werden soll, ist deshalb mit dem Arbeitnehmer im Einzelnen abzustimmen.

Die Pauschalsteuer von 15 % kann im Innenverhältnis auch auf den Arbeitnehmer abgewälzt werden (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 13).

Da bei dieser Berechnungsmethode die genaue Ermittlung des geldwerten Vorteils erst nach Ablauf des Jahres vorgenommen werden kann, wird der Arbeitgeber den monatlichen

Lohnabrechnungen zulässigerweise geschätzte Beträge zugrunde legen, die sich an der Abrechnung des Vorjahres orientieren ($\frac{1}{12}$ des Vorjahres; R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 LStR). Von der Finanzverwaltung wird für das Lohnsteuerabzugsverfahren auch ein **vorläufiger Kilometersatz** von 0,001 % des Listenpreises akzeptiert. Nach Ablauf des Kalenderjahres oder beim Ausscheiden des Arbeitnehmers während des Kalenderjahres ist aber der tatsächlich zu versteuernde Nutzungswert zu ermitteln und eine etwaige Lohnsteuerdifferenz auszugleichen.

Beispiel C

Der **Listenpreis** des Pkws im Beispiel B beträgt 30 000 € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer (der beim Kauf des Fahrzeugs gewährte Rabatt von 10 % bleibt beim Ansatz des **vorläufigen Kilometersatzes** außer Betracht). Ausgehend vom Bruttolistenpreis in Höhe von 35 700 € kann der **vorläufige Kilometersatz** mit 0,001 % des Bruttolistenpreises angesetzt werden, also mit 35,7 Cent. Hat der Arbeitgeber nach Ablauf des Kalenderjahres den tatsächlichen Kilometersatz - wie im Beispiel B dargestellt - mit 32 Cent ermittelt, so muss er die Lohnabrechnungen berichtigen (vgl. "Änderung des Lohnsteuerabzugs").

Mit dem individuell ermittelten Kilometersatz sind alle Fahrten zu bewerten, für die ein geldwerter Vorteil zu versteuern ist. Dies sind

- die reinen Privatfahrten,
- die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und
- ggf. die Familienheimfahrten (vgl. nachfolgend unter Nr. 14).

Es ist nicht zulässig, einen Teil der Fahrten (z. B. steuerpflichtige Familienheimfahrten oder Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte) pauschal zu bewerten und nur für die reinen Privatfahrten den individuellen Kilometersatz anzusetzen. Die Wahl der Berechnungsmethode kann nur für alle mit dem Firmenwagen ausgeführten Fahrten einheitlich getroffen werden.

Ist der Firmenwagen mit einem **Fahrer** zur Verfügung gestellt worden (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 15) gehören die auf **Leerfahrten** entfallenden Kfz-Kosten, die durch An- und Abfahrten des Fahrers entstehen, nicht zu den als privater Nutzungswert zu erfassenden anteiligen Gesamtkosten; Leerfahrten sind deshalb den **dienstlichen Fahrten** zuzurechnen^[11].

Laufende Zuzahlungen des Arbeitnehmers sind bei der individuellen Berechnungsmethode stets zu berücksichtigen und zwar unabhängig davon, ob es sich um Pauschalzahlungen (z. B. monatlich 100 €) oder um ein Kilometergeld (z. B. 0,10 € je gefahrenen Kilometer) handelt. Ebenso können Zuschüsse des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Pkws auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden, wenn die für die Ermittlung der Abschreibung maßgebenden Anschaffungskosten nicht bereits um die Zuschüsse des Arbeitnehmers gemindert worden sind. Abweichend hiervon behandelt der Bundesfinanzhof eine solche Zuzahlung des Arbeitnehmers als Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht, die für den Werbungskostenabzug beim Arbeitnehmer auf die voraussichtliche Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind (BFH-Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2009 II S. 200). Dieses Urteil wird von der Finanzverwaltung über den entschiedenen Einzelfall hinaus aufgrund des Wortlauts der Lohnsteuer-Richtlinien nicht allgemein angewendet. Aufgrund dieses Urteils hat die **Finanzverwaltung** allerdings ihre frühere Auffassung geändert und rechnet die

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten bis zur Höhe des geldwerten Vorteils im **Zahlungsjahr** und darüber hinaus auch in den **folgenden Kalenderjahren** auf den **geldwerten Vorteil an** (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9).

Unfallkosten gehörten nach der früheren Auffassung der Finanzverwaltung zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR 2008), und zwar unabhängig davon, ob der Unfall auf einer Privatfahrt, einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung oder einer dienstlichen Fahrt verursacht wurde. Der Bundesfinanzhof hatte allerdings bereits im Jahr 2007 entschieden, dass es sich bei Unfallkosten nicht um Kosten handelt, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung typischerweise anfallen (BFH-Urteil vom 24.5.2007, BStBl. II S. 766). Die Finanzverwaltung hat die vorstehende Rechtsprechung zum Anlass genommen, die steuerliche Behandlung von Unfallkosten bei Firmenwagengestellungen an Arbeitnehmer ab dem 1.1.2011 zu ändern. Danach gehören Unfallkosten seit 2011 **nicht mehr** zu den **Gesamtkosten** eines dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagens (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 11 LStR 2011). Vom Arbeitgeber getragene Unfallkosten an einem Firmenwagen des Arbeitnehmers sind daher grundsätzlich gesondert zu würdigen. Bei Unfallkosten, die - bezogen auf den einzelnen Schadensfall und nach Erstattungen von dritter Seite (z. B. Versicherungen) - einen Betrag von **1000 € zuzüglich Umsatzsteuer** nicht übersteigen, wird es aber von der Finanzverwaltung nicht beanstandet (**= Wahlrecht**), wenn sie als Reparaturkosten in die **Gesamtkosten** einbezogen werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR).

Beispiel D

Anlässlich der Rückgabe eines geleaseten Firmenwagens an die Leasinggesellschaft wird eine Beschädigung des Fahrzeugs an der Stoßstange festgestellt, die nicht auf den üblichen Gebrauch des Fahrzeugs zurückzuführen ist. Die Beseitigung des Schadens kostet einschließlich Umsatzsteuer 800 €.

Aufgrund der vorstehenden Vereinfachungsregelung beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Aufwendungen in Höhe von 800 € als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden.

Beispiel E

Der Arbeitnehmer verursacht auf einer Privatfahrt einen Unfall, der zu einem Schaden an dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen in Höhe von 5000 € zuzüglich 950 € Umsatzsteuer führt. Die Vollkaskoversicherung des Arbeitgebers übernimmt nach Abzug der Selbstbeteiligung von 1000 € und unter Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsberechtigung des Arbeitgebers die restlichen Kosten von 4000 €. Der Arbeitgeber nimmt seinen Arbeitnehmer wegen der Selbstbeteiligung nicht in Regress.

Aufgrund der vorstehenden Vereinfachungsregelung beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Aufwendungen in Höhe von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer (= 950 €!) als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden.

Allerdings ist zu beachten, dass eine Versicherung bei einem vorsätzlich oder grob fahrlässig verursachten Unfall nicht zahlt. In diesem Fall liegt daher ein geldwerter Vorteil in Höhe des tatsächlichen Schadenverzichts des Arbeitgebers vor. Der steuerliche Zufluss ist in dem

Zeitpunkt gegeben, in dem der Arbeitgeber zu erkennen gibt, dass er den Arbeitnehmer nicht in Anspruch nehmen wird (BFH-Urteil vom 27.3.1992, BStBl. II S. 837). Vgl. im Übrigen zur lohnsteuerlichen Behandlung von Unfallkosten im Zusammenhang mit einer Firmenwagengestellung die Erläuterungen und Beispiele unter der nachfolgenden Nr. 16. Die Ermittlung eines individuellen Kilometersatzes anhand der tatsächlich nachgewiesenen Kosten und laufenden Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch ist auch bei **geleaste**n Fahrzeugen zulässig. Die monatlichen Leasingraten treten dabei an die Stelle der Abschreibung. Eine Leasing-Sonderzahlung erhöht die Gesamtkosten im Kalenderjahr der Zahlung (BFH-Urteil vom 5.5.1994, BStBl. II S. 643). Die vorstehenden Grundsätze gelten auch dann, wenn der Arbeitgeber sehr günstige Leasingkonditionen (niedrige Sonderzahlung und/oder Raten) erhalten haben sollte.

Werden dem Arbeitnehmer **abwechselnd unterschiedliche Kraftfahrzeuge** zur privaten Nutzung überlassen, so müssen für jedes Kraftfahrzeug die insgesamt entstehenden Aufwendungen ermittelt und für jedes Fahrzeug das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten nachgewiesen werden. Der Ansatz eines Durchschnittswerts ist nicht zulässig^[12]. Stehen einem Arbeitnehmer **gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge** auch zur privaten Nutzung zur Verfügung und führt er nur für einzelne Kraftfahrzeuge ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, so kann er für diese den privaten Nutzungswert individuell ermitteln, während der Nutzungswert für die anderen mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 3.8.2000, BStBl. 2001 II S. 332). Vgl. hierzu aber auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 12 Buchstabe c.

Bei der Ermittlung des individuellen Kilometersatzes für einen **aus Sicherheitsgründen gepanzerten Pkw** kann die Abschreibung nach dem Anschaffungspreis des leistungsschwächeren Fahrzeugs zugrunde gelegt werden, das dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt würde, wenn seine Sicherheit nicht gefährdet wäre. Im Hinblick auf die durch die Panzerung verursachten höheren laufenden Betriebskosten lässt es die Finanzverwaltung zu, dass der Ermittlung des individuellen Kilometersatzes 70 % der tatsächlich festgestellten laufenden Kosten (ohne Abschreibung) zugrunde gelegt werden.

Bei der individuellen Nutzungswertermittlung durch die Fahrtenbuchmethode sind auch die auf die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfallenden tatsächlichen Kraftfahrzeugaufwendungen zu ermitteln. Nach Auffassung der Finanzverwaltung bestehen bei sicherheitsgefährdeten Personen jedoch keine Bedenken, dass die Fahrstrecken auch dann auf der Grundlage der kürzesten benutzbaren Straßenverbindung ermittelt werden, wenn **sicherheitsbedingte Umwegstrecken** erforderlich sind. Dies setzt jedoch voraus, dass der Arbeitnehmer konkret gefährdet ist und durch die zuständigen Sicherheitsbehörden der Gefährdungsstufe 1, 2 oder 3 zugeordnet ist.

3. Pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils (Prozent-Methode)

a) Bruttolistenpreis als Bemessungsgrundlage

Wird der geldwerte Vorteil nicht mit dem individuell ermittelten Kilometersatz bewertet, so ist ein pauschaler Wert anzusetzen, der sich mit einem bestimmten Prozentsatz aus dem **Listenpreis** des Fahrzeugs **im Zeitpunkt der Erstzulassung** errechnet^[13], und zwar

- für die reinen Privatfahrten mit **1 %** monatlich,

- für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte grundsätzlich mit **0,03 %** monatlich je Entfernungskilometer und
- für die steuerpflichtigen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung mit **0,002 %** je Fahrt und Entfernungskilometer.

Ausgangspunkt der pauschalen Wertermittlung ist also in allen Fällen der sog. Listenpreis und nicht der vom Arbeitgeber tatsächlich gezahlte Kaufpreis. Die Anknüpfung der pauschalen Wertermittlung am Listenpreis wird teilweise heftig kritisiert und als nicht sachgerecht bezeichnet. Bei genauer Betrachtung und insbesondere bei einem Vergleich der sich durch die pauschale Methode ergebenden Kilometersätze mit den tatsächlich entstandenen Kosten (z. B. nach der ADAC-Tabelle) ergibt sich jedoch, dass nur der Listenpreis und nicht der tatsächlich gezahlte Kaufpreis ein sachgerechter Wertmaßstab für eine typisierende Betrachtungsweise sein kann. Auch der Bundesfinanzhof hat mehrfach entschieden, dass die Anknüpfung an den Listenpreis auch bei Gebrauchtwagen nicht zu beanstanden ist^[14]. Gleichwohl kommen immer wieder Forderungen auf, die Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Prozent-Methode zu ändern. Bisher jedoch sind diese Forderungen vom Gesetzgeber nicht aufgegriffen worden.

Listenpreis im Sinne der gesetzlichen Regelung ist - **auch bei Gebrauchtwagen** und im **Leasing** gemieteten Fahrzeugen - die im Zeitpunkt der Erstzulassung für den genutzten Personenkraftwagen im Inland maßgebende unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers, zuzüglich Sonderausstattungen **und Umsatzsteuer**. Da die Umsatzsteuer zur Bemessungsgrundlage gehört, wird in der Praxis vom **Bruttolistenpreis** gesprochen. Dieser Preis **ist auf volle 100 € abzurunden**.

Da vom Listenpreis auszugehen ist, bleiben also die beim Kauf des Fahrzeugs ggf. gewährten **Preisnachlässe** außer Ansatz. Der Wert der Sonderausstattung (z. B. Klimaanlage, Musikanlage usw.) gehört dagegen stets zum Bruttolistenpreis, und zwar auch dann, wenn der Arbeitgeber hierfür nichts gezahlt hat, weil ihm auf diese Weise ein Preisnachlass gewährt wurde. Auch der Wert einer **Diebstahlsicherung** gehört zum Bruttolistenpreis (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 erster Halbsatz LStR). Zur Sonderausstattung, die dem für die Anwendung der 1 %-Regelung maßgebenden Bruttolistenpreis zuzurechnen ist, gehören auch die Aufwendungen für ein (werkseitig fest eingebautes) **Navigationssystem** (BFH-Urteil vom 16.2.2005, BStBl. II S. 563). Die Finanzverwaltung hält an dieser Rechtsprechung fest, obwohl zwischenzeitlich in der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 45 EStG der Begriff "betriebliche Personalcomputer" durch "betriebliche Datenverarbeitungsgeräte" ersetzt worden ist (vgl. hierzu im Einzelnen das Stichwort "Computer"). Nach dem angegebenen BFH-Urteil handelt es sich nämlich bei einem werkseitig in den Firmenwagen fest eingebauten Satellitennavigationsgerät nicht um ein eigenständiges Wirtschaftsgut, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit des privaten Gebrauchs des Fahrzeugs bewertet und damit auch nicht steuerfrei belassen werden kann.

Bei der pauschalen Ermittlung des geldwerten Vorteils (Prozent-Methode) ist eine **Sonderausstattung** nur dann in den Bruttolistenpreis **einzubeziehen**, wenn das Fahrzeug im Zeitpunkt der Erstausrüstung bereits **werkseitig** damit **ausgestattet** ist. Die Kosten für den **nachträglichen Einbau** einer Sonderausstattung sind - abweichend von der bisherigen Aussage in den Lohnsteuer-Richtlinien (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR) - **nicht** in den Bruttolistenpreis **einzubeziehen**; dies gilt selbst dann, wenn die Sonderausstattung in

zeitlicher Nähe zur Auslieferung des Fahrzeugs nachträglich eingebaut werden sollte (BFH-Urteil vom 13.10.2010, BStBl. 2011 II S. 361). Durch das Abstellen auf den inländischen Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist nach Ansicht des Bundesfinanzhofs allein entscheidend, mit welcher Sonderausstattung der Firmenwagen im Zeitpunkt der Erstzulassung werkseitig ausgestattet ist. Diese vorteilhafte Rechtsprechung gilt z. B. für den nachträglichen Einbau von Navigationsgeräten, Diebstahlsicherungssystem, Klimaanlage oder für eine nachträgliche Umrüstung des Fahrzeugs für den Betrieb mit Flüssiggas; solch unselbständige Ausstattungsmerkmale führen auch nicht zu einem - neben dem Vorteil aus der Fahrzeuggestellung - gesondert zu bewertenden geldwerten Vorteil. Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs.

Beispiel A

Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer ab 1.3.2013 einen Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 33 780 €. Im September 2013 lässt der Arbeitgeber nachträglich ein Navigationsgerät einbauen. Auf den Listenpreis dieses Geräts von 1500 € erhält er einen Preisnachlass von 30 % und bezahlt somit 1050 €.

Bisherige Verwaltungsauffassung für den geldwerten Vorteil Privatfahrten:

März bis August	1 % von 33 700 €	337 €
ab September	1 % von 34 800 €	348 €

Neue Sichtweise auch der Finanzverwaltung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

ab März	1 % von 33 700 €	337 €
---------	------------------	-------

Keine Änderung des geldwerten Vorteils der Höhe nach ab September!

Beispiel B

Der Arbeitgeber lässt in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebrauchtwagens eine Kfz-Veredelung im Wert von rund 3 000 € durchführen und überlässt das Fahrzeug anschließend einem leitenden Angestellten als Firmenwagen auch zur privaten Nutzung.

Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung des Firmenwagens ist nach dem Bruttolistenpreis des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung zu ermitteln. Sowohl die Anschaffungskosten als auch die Kfz-Veredelung im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung sind lohnsteuerlich bei Anwendung der Bruttolistenpreisregelung unbeachtlich.

Die **Kosten für ein Autotelefon** (einschließlich Freisprechanlage) **bleiben außer Ansatz**, denn sowohl die Einrichtung als auch die private Nutzung des Autotelefon ist bei einem Arbeitnehmer steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG, vgl. das Stichwort "Telefonkosten" unter Nr. 3 Buchstabe a. Zum Bruttolistenpreis gehören aber die Kosten eines **Navigationsgeräts**, das als Zubehör im Zeitpunkt der Erstzulassung bereits werkseitig in den Firmenwagen eingebaut ist (BFH-Urteil vom 16.2.2005, BStBl. II S. 563). Der Bundesfinanzhof hat es abgelehnt, das

Navigationsgerät als steuerfreies Telekommunikationsgerät i. S. d. § 3 Nr. 45 EStG zu behandeln. Seiner Meinung nach ist die werkseitig in den Firmenwagen fest eingebaute Anlage kein eigenständiges Wirtschaftsgut, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit zur Privatnutzung des Fahrzeugs bewertet werden könne. Anders als ein Autotelefon führt somit ein werkseitig eingebautes Navigationsgerät zu einem höheren steuerpflichtigen geldwerten Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens. Das gilt auch dann, wenn das Navigationsgerät Telekommunikationsfunktionen enthält. Auch eine teilweise Steuerbefreiung kommt in diesem Fall nicht in Betracht. Die Finanzverwaltung hält an dieser Rechtsprechung fest, obwohl zwischenzeitlich in der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 45 EStG der Begriff "betriebliche Personalcomputer" durch "betriebliche Datenverarbeitungsgeräte" ersetzt worden ist (vgl. im Einzelnen das Stichwort "Computer").

Die Nutzung von **Elektro-** und extern aufladbaren **Hybridelektrofahrzeugen** wird als eine wesentliche Maßnahme zur Reduktion des CO₂-Ausstoßes angesehen. Da solche Fahrzeuge derzeit noch besonders teuer sind, soll der Bruttolistenpreis um die darin enthaltenen **Kosten** für das **Batteriesystem** pauschal **gemindert** werden, nämlich für bis zum 31.12.2013 angeschaffte Fahrzeuge um **500 € pro kWh Speicherkapazität**. Dieser pauschale Abzug soll zudem auf eine Batteriekapazität von höchstens 20 kWh beschränkt werden, sodass sich eine **maximale Minderung** des Bruttolistenpreises um **10 000 €** ergeben kann (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 letzter Halbsatz EStG in der Fassung des beabsichtigten Jahressteuergesetzes 2013).^[15] Das entsprechende Gesetzgebungsverfahren zum Jahressteuergesetz 2013 wird jedoch frühestens im Februar 2013 beendet sein. Wir werden Sie über unseren kostenlosen monatlichen Online-Aktualisierungsservice darüber informieren.

Beispiel C zur beabsichtigten Gesetzesänderung

Der Bruttolistenpreis eines Elektrofahrzeugs beträgt 40 250 €, bei einer Speicherkapazität der Batterie von 16 kWh. Der steuerlich maßgebende Bruttolistenpreis errechnet sich wie folgt:

Bruttolistenpreis einschließlich Batteriesystem	40 250 €
abzüglich 16 kWh à 500 €	8 000 €
Bruttolistenpreis für steuerliche Zwecke	32 250 €
abgerundet auf volle 100 €	32 200 €

Außer Ansatz bleiben die **Überführungskosten** und die **Zulassungskosten**, da diese nicht zum "Listenpreis" gehören. Dem steht nicht entgegen, dass die Überführungskosten und Zulassungskosten zu den Anschaffungskosten gehören und bei der individuellen Methode abgeschrieben werden müssen. Auch der Wert eines weiteren Satzes **Reifen einschließlich Felgen** bleibt bei der Ermittlung des Bruttolistenpreises außer Ansatz (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 zweiter Halbsatz LStR). Hiernach ergibt sich für die Zurechnung zum Bruttolistenpreis folgende Übersicht:

	ja	nein
ABS	x	
Airbag	x	
Anhängerkupplung	x	
Autoradio	x	
Autotelefon		x
Diebstahlsicherung	x	
Elektronisches Fahrtenbuch	x	
Feuerlöscher	x	
Freisprechanlage		x
Gasantrieb	x	
Katalysator	x	
Klimaanlage	x	
Navigationsgerät	x	
Preisnachlass	x	
Standheizung	x	
Überführungskosten		x
Umsatzsteuer	x	
Winterreifen mit Felgen (zusätzlich zur Normalbereifung)		x
Zulassungskosten		x

Zu Besonderheiten bei behinderten Arbeitnehmern vgl. die Erläuterungen unter dem nachfolgenden Buchstaben g.

Wird einem Arbeitnehmer ausschließlich aus Sicherheitsgründen ein mit einer **Sicherheitsausrüstung** ausgestattetes leistungsstärkeres und dementsprechend teureres Fahrzeug zur Verfügung gestellt, obwohl ihm an sich nur ein leistungsschwächeres Fahrzeug zustünde, so ist der Bruttolistenpreis des leistungsschwächeren Fahrzeugs (ohne Sicherheitsausrüstung) zugrunde zu legen, das dem Arbeitnehmer zur Verfügung stehen würde, wenn seine Sicherheit nicht gefährdet wäre (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 7 LStR). Sicherheitsausrüstungen in diesem Sinne sind nur Vorkehrungen zum Personenschutz (z. B. Panzerglas), nicht dagegen die der Verkehrssicherheit dienenden Einrichtungen (z. B. ABS, Airbag, Feuerlöscher).

Der **inländische** Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist auch für **reimportierte Fahrzeuge** maßgebend. Soweit das reimportierte Fahrzeug werkseitig mit zusätzlichen Sonderausstattungen versehen ist, die sich im inländischen Listenpreis nicht niedergeschlagen haben, ist der Wert der Sonderausstattung zusätzlich zu berücksichtigen. Soweit das reimportierte Fahrzeug geringerwertig ausgestattet ist, kann der Wert der "Minderausstattung" durch einen Vergleich mit einem adäquaten inländischen Fahrzeug festgestellt werden.

Mit dem geldwerten Vorteil, der sich durch die Anwendung der 1 %-Regelung ergibt, ist der anteilige Wert der Privatfahrten an den insgesamt für den Betrieb und das Halten des Firmenfahrzeugs entstehenden Kosten abgegolten. Übernimmt der Arbeitgeber **zusätzliche** Aufwendungen, die nicht zu den Gesamtkosten des Firmenwagens gehören, muss dieser zusätzliche geldwerte Vorteil auch zusätzlich zur 1 %-Regelung besteuert werden (BFH-Urteil vom 14.9.2005, BStBl. 2006 II S. 72). Ein zusätzlicher geldwerter Vorteil ergibt sich u.a. bei Übernahme folgender Kosten durch den Arbeitgeber:

- Parkgebühren anlässlich von Privatfahrten;
- anlässlich von Privatfahrten anfallende Mautgebühren (Straßenbenutzungsgebühren), Vignetten-Gebühren, Kosten für eine Fähre oder einen Autoreisezug;
- Aufwendungen für eine ADAC-Plus-Mitgliedschaft (inklusive ADAC-Euro-Schutzbrief).

Zur Behandlung von Unfallkosten vgl. auch die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 16.

b) 1 %-Methode für reine Privatfahrten

Der geldwerte Vorteil für die Benutzung des Firmenwagens zu reinen Privatfahrten ist **monatlich** mit **1 %** des auf volle 100 € abgerundeten Bruttolistenpreises anzusetzen.

Beispiel

Einem Arbeitnehmer wird von seinem Arbeitgeber ein Fahrzeug kostenlos zur Nutzung überlassen. Der Arbeitgeber hat das Fahrzeug mit einem Preisnachlass von 10 % erworben. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt netto 30 000 €, hinzu kommt eine vom Händler kostenlos mitgelieferte, werkseitig eingebaute Sonderausstattung von netto 1000 €, sowie Überführungs- und Zulassungskosten in Höhe von 600 €.

Der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs ermittelt sich wie folgt:

unverbindliche Preisempfehlung netto	30 000,— €
+ Sonderausstattung	1 000,— €
zusammen	31 000,— €
+ 19 % Umsatzsteuer	5 890,— €
insgesamt	36 890,— €
Bruttolistenpreis abgerundet	36 800,— €
monatlicher geldwerter Vorteil 1 % von 36 800 €	= 368,— €

Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens ist mit 368 € monatlich dem steuer- und beitragspflichtigen Barlohn zuzurechnen. Der Preisnachlass von 10 % darf bei der Ermittlung des Bruttolistenpreises nicht abgezogen werden. Die Überführungs- und Zulassungskosten in Höhe von 600 € bleiben außer Ansatz, weil sie nicht zum "Listenpreis" gehören.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass eine Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung nach der **1 %-Methode nicht** bei Fahrzeugen vorzunehmen ist, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit und Einrichtung für eine Nutzung zu privaten Zwecken nicht geeignet sind (BFH-Urteil vom 18.12.2008, BStBl. 2009 II S. 381). Im Streitfall war dem Arbeitnehmer eines Unternehmens für Heizungs- und Sanitärbedarf ein zweisitziger Kastenwagen (sog. **Werkstatt-/Monteurwagen**) überlassen worden, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und -fächern sowie Werkzeug ausgestattet und mit einer Beschriftung versehen war. Für die private Nutzung dieses Wagens setzte das Finanzamt im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung zunächst einen geldwerten Vorteil nach der 1 %-Methode an. Der Bundesfinanzhof folgte dem nicht, da nach seiner Auffassung Bauart und Ausstattung deutlich machten, dass ein solcher Wagen typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt werde. Ausschlaggebend waren die Anzahl der Sitzplätze (im Streitfall zwei), das äußere Erscheinungsbild, die Verblendung der hinteren Seitenfenster und das Vorhandensein einer Abtrennung zwischen Lade- und Fahrgastraum. Ob ein solches Fahrzeug dennoch privat genutzt werde, bedarf jeweils einer Feststellung im Einzelfall. Diese Feststellungslast hierfür obliegt dem Finanzamt. Stellt das Finanzamt eine Privatnutzung eines solchen Fahrzeugs fest, ist diese mit dem "üblichen Endpreis" (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) und nicht unter Heranziehung der Bruttolistenpreisregelung zu bewerten. Für die vom Arbeitnehmer im entschiedenen Streitfall mit dem Werkstattwagen unstreitig durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte war allerdings ein geldwerter Vorteil in Höhe von monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen (vgl. hierzu auch die Erläuterungen unter dem nachfolgenden Buchstaben c). Ein geldwerter Vorteil nach der 1 %-Bruttolistenpreisregelung für reine Privatfahrten ist auch dann nicht anzusetzen, wenn einem Arbeitnehmer ein **Poolfahrzeug** nachweislich lediglich für **betriebliche Zwecke** sowie für **Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger**

Arbeitsstätte zur Verfügung gestellt worden ist (BFH-Urteil vom 6.10.2011, BStBl. 2012 II S. 362; vgl. auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 12 Buchstabe e). Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vgl. den nachfolgenden Buchstaben c.

Führt der Arbeitnehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist die pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der **1 %-Methode auch dann** vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer ein **angemessenes Nutzungsentgelt** zahlt (BFH-Urteil vom 7.11.2006, BStBl. 2007 II S. 269). Das Nutzungsentgelt ist allerdings als Zuzahlung des Arbeitnehmers auf den geldwerten Vorteil **anzurechnen** (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9). Mit dem Ansatz des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Methode sind sämtliche Privatfahrten, die der Arbeitnehmer mit dem firmeneigenen Pkw durchführt, abgegolten. Abgegolten sind also auch Mittagsheimfahrten zur Einnahme des Essens (nicht jedoch die normalen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vgl. nachfolgend unter Buchstabe c; zur Nutzung des Firmenwagens zur Erzielung anderer Einkünfte vgl. den nachfolgenden Buchstaben h). Abgegolten sind auch **private Urlaubsreisen** des Arbeitnehmers mit dem firmeneigenen Pkw. Umgekehrt ist eine Kürzung des pauschalen Werts nicht möglich, wenn der Arbeitgeber den firmeneigenen Pkw zwar für Privatfahrten nicht aber für Urlaubsfahrten in das Ausland zur Verfügung stellt. Die nach der 1 %-Methode ermittelten Pauschalbeträge sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Erfahrungssätze, die an der unteren Grenze des steuerlich zu berücksichtigenden geldwerten Vorteils liegen. Es handelt sich um eine der Vereinfachung dienende Schätzung. Kürzungen dieser Erfahrungssätze z. B. unter Hinweis auf Beschriftungen des Firmenwagens, auf einen Zweitwagen des Arbeitnehmers, auf Übernahme der Treibstoffkosten oder auf die Unterbringung des Fahrzeugs in einer dem Arbeitnehmer gehörenden bzw. von ihm gemieteten Garage sind nicht zulässig (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9 Buchstabe d). Vgl. hierzu auch die Erläuterungen beim Stichwort "Garagengeld".

Der monatliche Pauschalwert ist unabhängig davon anzusetzen, wie oft der Arbeitnehmer den Firmenwagen in dem betreffenden Monat privat nutzt. Maßgebend ist allein die **Möglichkeit** der privaten Nutzung mindestens an einem Tag des Monats (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 5). Besonderheiten sind in folgenden Fällen zu beachten:

- mehrere Arbeitnehmer benutzen einen Firmenwagen;
- ein Arbeitnehmer hat mehrere Firmenwagen;
- der Arbeitnehmer nutzt Firmenwagen aus einem sog. Fahrzeugpool;
- ein Arbeitnehmer erhält als Firmenwagen ein Campingfahrzeug;
- der Arbeitgeber erstattet dem Arbeitnehmer alle Kosten für den eigenen Pkw.

Diese Sonderfälle sind unter der nachfolgenden Nr. 12 erläutert.

c) 0,03 %-Methode für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

Benutzt der Arbeitnehmer den Firmenwagen sowohl für reine Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, so ist der auf die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfallende geldwerte Vorteil **zusätzlich** anzusetzen. Diese Fahrten sind durch die Anwendung der 1 %-Methode für reine Privatfahrten **nicht mit abgegolten**.

Allerdings ist zu beachten, dass aufgrund der neuen, großzügigen Auslegung des Begriffs "regelmäßige Arbeitsstätte" zahlreiche Arbeitnehmer - insbesondere Außendienstmitarbeiter - keine regelmäßige Arbeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers mehr haben. **Fehlt es am Vorhandensein einer regelmäßigen Arbeitsstätte, ist auch kein zusätzlicher geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach der 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung zu versteuern.** Zur Frage, ob der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte hat oder nicht, vgl. die ausführlichen Erläuterungen und zahlreichen Beispiele beim Stichwort "Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten" unter Nr. 3.

Der geldwerte Vorteil beträgt **für jeden Kilometer** der **einfachen** Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **monatlich 0,03 %** des Bruttolistenpreises. Mit diesem Wert ist also die Hin- und Rückfahrt abgegolten. Die 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist selbständig neben der 1 %-Regelung für die Privatfahrten (vgl. vorstehenden Buchstaben b) anzuwenden. Sie gilt also auch dann, wenn der Firmenwagen (ausnahmsweise) ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlassen wird oder das Fahrzeug wegen seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung für eine Nutzung zu privaten Zwecken nicht geeignet ist, aber mit diesem Fahrzeug Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durchgeführt werden (vgl. die Erläuterungen zum sog. Werkstatt-/Monteurwagen unter dem vorstehenden Buchstaben b).

Beispiel A

Der Bruttolistenpreis des Firmenwagens am Tag der Erstzulassung beträgt 30 000 €. Der Arbeitnehmer benutzt den Firmenwagen für reine Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (einfache Entfernung 20 km). Der geldwerte Vorteil errechnet sich wie folgt:

Geldwerter Vorteil für die reinen Privatfahrten	= 300,— €
1 % von 30 000 € monatlich	
 zusätzlich ist der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzen:	= 180,— €
0,03 % von 30 000 € = 9 € × 20 km	
 geldwerter Vorteil monatlich insgesamt	<hr/> 480,— €
 jährlich 480 € × 12 Monate	= 5 760,— €

Der Arbeitnehmer kann bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € ab dem 1. Entfernungskilometer je Arbeitstag geltend machen (vgl. das Stichwort "Entfernungspauschale").

Im Gegensatz zu der beim Werbungskostenabzug geltenden Entfernungspauschale (vgl. dieses Stichwort) ist der geldwerte Vorteil, der dem Arbeitnehmer dadurch zufließt, dass ihm

der Arbeitgeber kostenlos einen Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung stellt, in der Höhe anzusetzen, in der dem Arbeitnehmer durch die Haltung eines eigenen Kraftwagens des gleichen Typs Kosten entstanden wären (also die ersparten **tatsächlichen Kosten einschließlich Umsatzsteuer**). Dieser Wert ist gesetzlich auf 0,03 % des Bruttolistenpreises **monatlich** für jeden Kilometer der einfachen Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte festgelegt worden.

Geht man von durchschnittlich 15 Arbeitstagen im Monat aus, so kann man aus der monatlichen Pauschale von 0,03 % folgende Kilometersätze ableiten:

Bruttolistenpreis in Euro	25 000	35 000	50 000
Entfernung der Wohnung von der regelmäßigen Arbeitsstätte	20 km	20 km	20 km
geldwerter Vorteil monatlich	150,— €	210,— €	300,— €
gefahrte km bei z. B. 15 Arbeitstagen	600 km	600 km	600 km
Kilometersatz	0,25 €	0,35 €	0,50 €
für Hin- und Rückfahrt	0,50 €	0,70 €	1,— €

Bei der monatlichen Pauschale von 0,03 % handelt es sich also um den Ansatz eines fahrzeugbezogenen Kilometersatzes (0,001 % des Bruttolistenpreises), der für jeden Kilometer der einfachen Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzen ist, wobei von einer geschätzten Nutzung an 15 Arbeitstagen im Monat ausgegangen wurde ($0,001 \% \times 2 = 0,002 \%$ für die Hin- und Rückfahrt; $0,002 \%$ für 15 Arbeitstage ergibt 0,03 % monatlich).

Der Berechnung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach der 0,03 %-Methode ist die **einfache Entfernung** zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zugrunde zu legen; diese ist auf den nächsten vollen Kilometer **abzurunden**. Mit dem Wert von monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises ist also die Hin- und Rückfahrt abgegolten. Maßgebend ist die **kürzeste** benutzbare Straßenverbindung. Gleichwohl kann der Arbeitnehmer beim Werbungskostenabzug die Entfernungspauschale auf der Grundlage einer Umwegstrecke berechnen, wenn der Umweg verkehrsgünstiger ist und regelmäßig gefahren wird (vgl. das Stichwort "Entfernungspauschale" unter Nr. 3 Buchstabe a)^[16].

Der Monatswert erhöht sich nicht, wenn der Arbeitnehmer den Pkw **an einem Arbeitstag mehrmals** für beruflich veranlasste Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt, z. B. bei einer Unterbrechung der Arbeitszeit aus beruflichen Gründen oder weil der Arbeitnehmer seine regelmäßige Arbeitsstätte wegen eines zusätzlichen Arbeitseinsatzes außerhalb seiner regelmäßigen Arbeitszeit aufsuchen muss.

Mittagsheimfahrten, die nicht beruflich veranlasst sind, stellen jedoch keine Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, sondern eine rein private Nutzung des Pkws dar, die auch dann zusätzlich mit 1 % des Bruttolistenpreises monatlich anzusetzen ist,

wenn die private Nutzung ausnahmsweise nur aus diesen privat veranlassten Mittagsheimfahrten bestehen sollte^[17].

Beispiel B

Der Bruttolistenpreis des Firmenwagens am Tag der Erstzulassung beträgt 30 000 €. Der Arbeitnehmer benutzt den Firmenwagen **nur für Mittagsheimfahrten zur Einnahme des Mittagessens und für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** am Morgen und am Abend (einfache Entfernung 20 km). Der geldwerte Vorteil errechnet sich wie folgt:

Geldwerter Vorteil für die Mittagsheimfahrten (= reine Privatfahrten) 1 % von 30 000 € monatlich	= 300,— €
zusätzlich ist der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzen: 0,03 % von 30 000 € = 9 € × 20 km	= 180,— €
	<hr/>
geldwerter Vorteil monatlich insgesamt	480,— €
	5 760,—
jährlich 480 € × 12 Monate	= €

Der Arbeitnehmer kann bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € ab dem 1. Entfernungskilometer je Arbeitstag geltend machen (vgl. das Stichwort "Entfernungspauschale").

Der Arbeitnehmer kann das für ihn ungünstige Ergebnis bei den Privatfahrten nur durch die Wahl der individuellen Berechnungsmethode (sog. Fahrtenbuchmethode) vermeiden (vgl. Nr. 2).

Früher ermäßigte sich der Monatswert von 0,03 % nicht, wenn der Firmenwagen nur ab und zu für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt wurde. Denn nach dem Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG ist es unerheblich, ob und wie oft im Kalendermonat das Fahrzeug tatsächlich zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt wird. Der Monatswert von 0,03 % wurde deshalb von der Finanzverwaltung auch dann angesetzt, wenn der Arbeitnehmer das ihm überlassene **Fahrzeug** tatsächlich **nur gelegentlich** für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **nutzte**.

Dieser Auffassung ist der **Bundesfinanzhof** allerdings ausdrücklich nicht gefolgt. Seiner Meinung nach kommt es für die Anwendung der 0,03 %-Methode darauf an, ob und in welchem Umfang ein überlassener **Firmenwagen** vom Arbeitnehmer **tatsächlich** für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **genutzt wird** (BFH-Urteil vom 4. 4. 2008, BStBl. II S. 887).

Die Finanzverwaltung wendete das Urteil des Bundesfinanzhofs zunächst über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht an (sog. Nichtanwendungserlass). Das galt auch für das BFH-Urteil vom 28.8.2008 (BStBl. 2009 II S. 280), mit dem der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung erstmals bestätigte.

Im Herbst 2010 hat der Bundesfinanzhof seine Rechtsprechung erneut bestätigt (BFH-Urteile vom 22.9.2010, BStBl. 2011 II S. 358, 359). Die **Finanzverwaltung** folgt nunmehr der

Auffassung des **Bundesfinanzhofs**, wonach bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte - abweichend vom Monatsprinzip - eine **Einzelbewertung** der tatsächlich durchgeführten Fahrten mit **0,002 %** des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und je Fahrt vorgenommen werden kann. Sie hat ihre früheren Nichtanwendungserlasse aufgehoben und wendet die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs allgemein an^[18]. Die Bedeutung der Einzelbewertung ist aber in der Praxis nicht allzu groß, da in vielen Fällen bei nur gelegentlichen Fahrten zur Firma gar keine regelmäßige Arbeitsstätte vorhanden ist (vgl. das Stichwort "Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten" unter Nr. 3).

Der Arbeitgeber ist im Lohnsteuerabzugsverfahren aber nicht zur Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und je Fahrt verpflichtet. Es bleibt ihm unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren die Höhe des geldwerten Vorteils mit monatlich 0,03 % des inländischen Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzen, z. B. weil er vornherein die Überlassung eines Firmenwagens an den Arbeitnehmer auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte von der Anwendung der 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung abhängig gemacht hat. Allerdings soll der **Arbeitgeber** in **Abstimmung** mit dem **Arbeitnehmer** festlegen, ob der geldwerte Vorteil aufgrund einer **Einzelbewertung** (0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt) **oder** nach der **0,03 %-Bruttolistenpreisregelung** ermittelt wird.

Bei Anwendung der **Einzelbewertung** im Lohnsteuerabzugsverfahren mit **0,002 %** des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und je Fahrt hat der **Arbeitnehmer** kalendermonatlich und fahrzeugbezogen gegenüber dem Arbeitgeber mit **Datumsangabeschriftlich** zu erklären, **an welchen Tagen** er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **genutzt** hat. Die bloße Anzahl der Tage (ohne Datumsangabe) reicht nicht aus. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur regelmäßigen Arbeitsstätte gelangt ist. Auch Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer den Firmenwagen mehrmals für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt hat, sind für die Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Die **Erklärungen des Arbeitnehmers** hat der Arbeitgeber als Beleg zum **Lohnkonto** aufzubewahren. Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zugrunde gelegt wird (also z. B. für den Lohnsteuerabzug Mai 2013 die schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers für April 2013). Der Arbeitgeber hat den geldwerten Vorteil aufgrund der Erklärungen des Arbeitnehmers zu ermitteln, sofern dieser nicht für den Arbeitgeber erkennbar unrichtige Angaben macht. Für den Arbeitgeber selbst bestehen aber keine eigenen "Ermittlungspflichten".

Für die **Einzelbewertung** der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte im Lohnsteuerabzugsverfahren sieht die Finanzverwaltung außerdem eine **jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten** vor. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten lehnt sie ausdrücklich ab^[19]. Dies führt dazu, dass sich bei einer Einzelbewertung in einzelnen Monaten auch ein höherer Vorteil als 0,03 % ergeben kann, auf das Kalenderjahr gesehen aber eine Begrenzung auf 0,36 % (180 Fahrten à 0,002 % = 12 Monate à 0,03 %) erfolgt.

Beispiel C

Arbeitnehmer A führt mit dem ihm überlassenen Firmenwagen in den einzelnen Kalendermonaten in folgendem Umfang Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durch: Januar bis Juni jeweils 14 Tage (= 84 Tage), Juli bis November jeweils 19 Tage (= 95 Tage) und Dezember 4 Tage. Entsprechende datumsgemäße Erklärungen hat A gegenüber seinem Arbeitgeber abgegeben.

Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach der Einzelbewertung sind folgende Prozentsätze anzusetzen:

Januar bis Juni	(84 Tage) jeweils pro Kalendermonat	0,028 (14 Tage à 0,002 %)
Juli bis November	(95 Tage) jeweils pro Kalendermonat	0,038 (19 Tage à 0,002 %)
Dezember	<u>(1 Tag)</u>	0,002 (1 Tag à 0,002 %)
Summe	180 Tage	

Unmaßgeblich ist, dass A im Dezember tatsächlich an 4 Tagen - und nicht nur an einem Tag - Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durchgeführt hat. Hinweis: Auf das Kalenderjahr gesehen ergibt sich bei Anwendung der Einzelbewertung betragsmäßig der identische geldwerte Vorteil wie bei der Anwendung der Bruttolistenpreisregelung.

Die für die Ermittlung der Höhe des geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Abstimmung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer **gewählte Methode** (Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % oder Bruttolistenpreisregelung mit 0,03 % monatlich) gilt für jedes **Kalenderjahr einheitlich** für alle dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagen. Sie darf während des Kalenderjahres - selbst bei einem **Fahrzeugwechsel - nicht geändert** werden.

Beispiel D

Wie Beispiel C. Ab Dezember steht dem Arbeitnehmer ein anderer Firmenwagen (Bruttolistenpreis nunmehr 40 000 € statt bisher 30 000 €) zur Verfügung.

Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nach der Einzelbewertung sind folgende Prozentsätze anzusetzen:

Januar bis Juni	(84 Tage) jeweils pro Kalendermonat	0,028 (14 Tage à 0,002 %)
Juli bis November	(95 Tage) jeweils pro Kalendermonat	0,038 (19 Tage à 0,002 %)
Dezember	<u>(1 Tag)</u>	0,002 (1 Tag à 0,002 %)
Summe	180 Tage	

Auf die vorstehenden Prozentsätze ist in den Kalendermonaten Januar bis November der Bruttolistenpreis von 30 000 € und im Dezember (für 1 Tag = 0,002 %) der Bruttolistenpreis von 40 000 € maßgebend. In diesem Beispielsfall führt die Anwendung der Einzelbewertung wegen des höheren Bruttolistenpreises des neuen Firmenwagens, der nur für einen Tag zur Anwendung kommt, zu einem günstigeren Ergebnis als die 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung. Wäre hingegen der Bruttolistenpreis des neuen Firmenwagens niedriger als der des alten Firmenwagens, wäre die Einzelbewertung bei Zugrundelegung der o. a. Tage für den Arbeitnehmer ungünstiger.

Bei der Einkommensteuer-Veranlagung ist der Arbeitnehmer nicht an die für das Lohnsteuerabzugsverfahren gewählte Methode gebunden und kann für das gesamte Kalenderjahr einheitlich für alle ihm überlassenen Firmenwagen zu der anderen Methode wechseln. Um im **Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren** die **Einzelbewertung** der tatsächlichen Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und je Fahrt anzuwenden, muss der Arbeitnehmer seinem Finanzamt fahrzeugbezogen mit Datumsangabe darlegen, an welchen Tagen er den Firmenwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt hat. Außerdem hat er z. B. durch Vorlage der Gehaltsabrechnungen und/oder eine gesonderte Arbeitgeberbescheinigung nachzuweisen, in welcher Höhe der Arbeitgeber einen geldwerten Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte besteuert und daher in der (elektronischen) Lohnsteuerbescheinigung im Bruttoarbeitslohn angegeben hat.

Beispiel E

Ausgehend von einem Bruttolistenpreis von 35 000 € hat der Arbeitgeber nach den Gehaltsabrechnungen den geldwerten Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (30 Entfernungskilometer) wie folgt ermittelt:

$0,03\% \text{ von } 35\,000\text{ €} \times 30\text{ km} \times 12\text{ Monate}$ 3 780 €

Bei der Einkommensteuer-Veranlagung legt der Arbeitnehmer eine datumsgemäße Erklärung vor, wonach er aufgrund einer Krankheit nur an 150 Tagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem ihm überlassenen Firmenwagen durchgeführt hat. Es ergibt sich für diese Fahrten folgender geldwerter Vorteil:

$0,002\% \text{ von } 35\,000\text{ €} \times 30\text{ km} \times 150\text{ Tage}$ 3 150 €

Sofern die Angaben des Arbeitnehmers insgesamt glaubhaft sind, wird das Finanzamt den bisher vom Arbeitgeber besteuerten Bruttoarbeitslohn bei der Einkommensteuer-Veranlagung um 630 € (3 780 € abzüglich 3 150 €) herabsetzen.

d) Mehrere Wohnungen

Fährt der Arbeitnehmer abwechselnd von **verschiedenen Wohnungen** zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte, so ist wie folgt zu verfahren:

Für die näher gelegene Wohnung ist der geldwerte Vorteil in Anwendung der 0,03 %-Regelung zu ermitteln. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Wohnung ist

zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002 % des Bruttolistenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen der weiter entfernt liegenden Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte dem Arbeitslohn zuzurechnen, soweit sie die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung **übersteigt**.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer arbeitet in München und hat dort aus privaten Gründen eine Wohnung und seinen Lebensmittelpunkt (Entfernung von der regelmäßigen Arbeitsstätte 10 km). Eine weitere Wohnung hat er am Tegernsee (Entfernung von der regelmäßigen Arbeitsstätte 50 km). Im Januar 2013 fährt er an 16 Arbeitstagen mit dem Firmenwagen (Bruttolistenpreis 30 000 €) von seiner Wohnung in München zur Arbeit. An 6 Arbeitstagen fährt er zu seiner Wohnung am Tegernsee und von dort wieder in die Arbeit. Für Januar 2013 ergibt sich folgender geldwerter Vorteil für die Benutzung des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte:

a) Nähere Wohnung (0,03 %-Regelung)

$$0,03 \% \text{ von } 30\,000 \text{ €} = 9 \text{ €} \times 10 \text{ km} = 90,- \text{ €}$$

b) Weiter entfernte Wohnung (0,002 %-Regelung)

$$0,002 \% \text{ von } 30\,000 \text{ €} = 0,60 \text{ €} \times 40 \text{ km} \times 6 \text{ Arbeitstage} = 144,- \text{ €}$$

$$\text{geldwerter Vorteil monatlich insgesamt} \quad 234,- \text{ €}$$

Die Kilometer für die weiter entfernt liegende Wohnung sind nur insoweit anzusetzen, als sie die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung **übersteigen** (50 km abzüglich 10 km ergibt 40 km).

e) Park-and-ride-System

Legt der Arbeitnehmer die Strecke zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zum Teil mit öffentlichen Verkehrsmitteln und zum Teil mit dem Firmenwagen zurück (**Park-and-ride-System**), so wäre es an sich nahe liegend, dass für die Anwendung der 0,03 %-Methode nur diejenigen Kilometer berücksichtigt werden, die der Arbeitnehmer auch tatsächlich mit dem Firmenwagen gefahren ist. Die Finanzverwaltung schreibt jedoch vor,^[20] dass grundsätzlich die gesamte - also auch die mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurückgelegte - Strecke der 0,03 %-Methode zugrunde gelegt werden muss, es sei denn, der Arbeitgeber hat das Fahrzeug ausdrücklich (durch schriftliche Vereinbarung) nur für eine Teilstrecke zur Verfügung gestellt. Zur steuerlichen Anerkennung und der erforderlichen Überwachung solcher Nutzungsverbote vgl. die Erläuterungen unter der folgenden Nr. 18 Buchstabe a. Außerdem wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn der geldwerte Vorteil nach der 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung auf der Grundlage der **tatsächlich** mit dem Firmenwagen **zurückgelegten Entfernung** ermittelt wird, sofern für die **restliche Teilstrecke** ein Nachweis über die Benutzung eines anderen Verkehrsmittels erbracht wird, z. B. eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte **Jahres-Bahnfahrkarte** vorgelegt wird. Die

Finanzverwaltung folgt damit im Ergebnis der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH-Urteil vom 4. 4. 2008, BStBl. II S. 890).^[21]

Beispiel

Dem Arbeitnehmer wird zur uneingeschränkten Nutzung ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt. Die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt 118 km. Der Arbeitnehmer benutzt den Firmenwagen für Fahrten zwischen seiner Wohnung und dem nächstgelegenen Bahnhof (3 km). Die restliche Teilstrecke fährt er mit dem Zug. Dies weist er durch Vorlage einer auf seinen Namen ausgestellten Jahres-Bahnfahrkarte nach.

Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sind lediglich 3 km (Entfernung Wohnung - Bahnhof) anzusetzen. Zwar spricht auch hier der Anscheinsbeweis zunächst einmal für einen Ansatz der gesamten Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (= 118 km). Dieser Anscheinsbeweis kann jedoch entkräftet werden; hier durch die auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte. Allein das Vorhandensein einer Jahres-Bahnfahrkarte genügt jedoch nicht. Die Fahrkarte muss auch tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt, das heißt eingesetzt werden. Dies muss der Arbeitgeber (z. B. durch Einholung einer schriftlichen Bestätigung des Arbeitnehmers oder Überwachung der Gesamtfahrleistung) überprüfen.

Allein der Verzicht des Arbeitnehmers auf die Zurverfügungstellung eines Firmenparkplatzes als "Gegenleistung" für die Zurverfügungstellung eines Job-Tickets rechtfertigt nicht eine Abweichung von den Entfernungskilometern Wohnung/regelmäßige Arbeitsstätte.

Außerdem ergeben sich Besonderheiten in folgenden Fällen:

- mehrere Arbeitnehmer benutzen einen Firmenwagen;
- ein Arbeitnehmer hat mehrere Firmenwagen;
- der Arbeitnehmer nutzt Firmenwagen aus einem sog. Fahrzeugpool;
- ein Arbeitnehmer erhält als Firmenwagen ein Campingfahrzeug;
- der Arbeitgeber erstattet dem Arbeitnehmer alle Kosten für den eigenen Pkw.

Diese Sonderfälle sind unter der nachfolgenden Nr. 12 erläutert.

f) Bewertung von Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Benutzt der Arbeitnehmer den Firmenwagen nicht nur für reine Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, sondern auch für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung, so beträgt der hierdurch entstehende geldwerte Vorteil **0,002 % des Bruttolistenpreises** für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen Hausstands und der Zweitwohnung am Beschäftigungsort (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG), wenn der Arbeitnehmer **mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich** mit dem Firmenwagen durchführt. Die mit der Bewertung von Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zusammenhängenden Besonderheiten sind unter der nachfolgenden Nr. 14 ausführlich erläutert.

g) Behinderte Arbeitnehmer

Behinderte Arbeitnehmer, denen ein Firmenwagen zur privaten Nutzung bzw. zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung steht, müssen den geldwerten Vorteil ebenso versteuern wie andere Arbeitnehmer auch.

Beim Werbungskostenabzug können behinderte Arbeitnehmer,

- deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
- deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind (Merkzeichen "G"),

für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anstelle der Entfernungspauschale einen Kilometersatz von 0,30 € je gefahrenen Kilometer geltend machen (unter Berücksichtigung der Hin- und Rückfahrt also $2 \times 0,30 \text{ €} = 0,60 \text{ €}$ für jeden Kilometer, den die regelmäßige Arbeitsstätte von der Wohnung entfernt ist). Dies kann bei der Überlassung eines verhältnismäßig preiswerten Firmenwagens dazu führen, dass der für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte versteuerte geldwerte Vorteil erheblich niedriger ist als der beim Werbungskostenabzug anzusetzende Betrag.

Beispiel A

Der Arbeitnehmer (Grad der Behinderung 70) nutzt einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 20 000 €) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte beträgt 20 km. Es ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder geldwerter Vorteil:

$$0,03 \% \text{ von } 20\,000 \text{ €} \times 20 \text{ km} = 120,- \text{ €}$$

$$\text{jährlich ergibt sich ein Betrag von } 120,- \text{ €} \times 12 = 1440,- \text{ €}$$

Der Arbeitnehmer kann bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer (ausgehend von z. B. 220 Arbeitstagen) Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in folgender Höhe geltend machen:

$$0,60 \text{ €} \times 20 \text{ km} \times 220 \text{ Arbeitstage} = 2640,- \text{ €}$$

Dem versteuerten geldwerten Vorteil von 1440 € steht somit ein Werbungskostenabzug in Höhe von 2640 € gegenüber (vgl. die Erläuterungen beim Stichwort "Entfernungspauschale" besonders unter Nr. 10).

Bei behinderten Arbeitnehmern stellt sich die Frage, ob eine behindertenbedingte Sonderausstattung dem Bruttolistenpreis des Firmenwagens für die Ermittlung des steuerpflichtigen geldwerten Vorteils hinzugerechnet werden muss. Dies ist u. E. der Fall. Andererseits kann der Erhöhungsbetrag - anstelle des Behinderten-Pauschbetrags - als

außergewöhnliche Belastung (im Rahmen der zumutbaren Eigenbelastung) abgezogen werden (vgl. die Erläuterungen im Anhang 7 Abschnitt D Nr. 1).

Beispiel B

Bruttolistenpreis eines Firmenwagens 20 000 € zuzüglich behindertenbedingte Sonderausstattung im Wert von 10 000 €. Der monatliche geldwerte Vorteil beträgt:

1 % von 30 000 € = 300,— €

Den auf die behindertenbedingte Sonderausstattung entfallenden Mehrbetrag von 1 % von 10 000 € = 100 € monatlich, kann der Arbeitnehmer als außergewöhnliche Belastung allgemeiner Art (§ 33 EStG) bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen.

h) Erzielung anderer Einkünfte

Der Bundesfinanzhof hatte über folgenden Fall zu entscheiden: Ein nebenberuflich tätiger **Selbständiger** hatte ein **Kraftfahrzeug** zulässigerweise als **Betriebsvermögen** behandelt und versteuerte für die private Nutzung monatlich 1 % des Bruttolistenpreises als Entnahme. Bei einer Prüfung durch das Finanzamt stellte sich heraus, dass der Steuerzahler das Fahrzeug auch für die **Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** in seinem **Hauptberuf** als Arbeitnehmer nutzte. Der Bundesfinanzhof bestätigte die Auffassung der Finanzverwaltung, dass diese Fahrten nicht durch die 1 %-Bruttolistenpreisregelung abgegolten, sondern zusätzlich mit den darauf entfallenden tatsächlichen Selbstkosten als **(zusätzliche) gewinnerhöhende Entnahme** des Gewerbebetriebs zu erfassen seien. Da für die Fahrten zur regelmäßigen Arbeitsstätte im Hauptberuf lediglich die Entfernungspauschale geltend gemacht werden konnte, erhöhte sich die Einkommensteuer. Zudem ergaben sich gewerbsteuerliche Folgerungen (BFH-Urteil vom 26. 4. 2006, BStBl. 2007 II S. 445). Aus Vereinfachungsgründen wird aber von der Finanzverwaltung auf den Ansatz einer zusätzlichen Entnahme verzichtet, soweit die Aufwendungen bei der anderen Einkunftsart keinen Abzugsbeschränkungen (z. B. Entfernungspauschale) unterliegen und dort nicht abgezogen werden.^[22]

Diese - zur Besteuerung von Selbständigen - ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs wird nicht vollständig auf die Besteuerung von Arbeitnehmern übertragen. In den Lohnsteuer-Richtlinien 2011 ist nämlich klargestellt worden, dass bei Anwendung der **Bruttolistenpreisregelung** sowohl im Lohnsteuer-Abzugsverfahren als auch bei der Einkommensteuer-Veranlagung auf den Ansatz eines **zusätzlichen geldwerten Vorteils verzichtet** wird, wenn ein Firmenwagen vom Arbeitnehmer auch im Rahmen einer anderen Einkunftsart genutzt werden kann (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR). Entsprechendes gilt u. E., wenn der Firmenwagen im Rahmen eines anderen Arbeitsverhältnisses genutzt wird.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer nutzt einen vom Arbeitgeber überlassenen Firmenwagen (Bruttolistenpreis 30 000 €) zu Privatfahrten, Fahrten Wohnung/regelmäßige Arbeitsstätte (Entfernungskilometer 10) sowie Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in einem zweiten Dienstverhältnis bei einem anderen Arbeitgeber (Entfernungskilometer 25).

Der monatliche geldwerte Vorteil berechnet sich wie folgt:

Privatfahrten:	300 €
1 % von 30 000 € =	
Fahrten Wohnung - regelmäßige Arbeitsstätte:	90 €
0,03 % von 30 000 € × 10 km	
	<hr/>
Geldwerter Vorteil	390 €

Die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in dem anderen, weiteren Dienstverhältnis (Entfernungskilometer 25) sind mit dem nach der 1 %-Regelung ermittelten geldwerten Vorteil für die Privatfahrten (monatlich 300 €) abgegolten. Unabhängig davon, kann der Arbeitnehmer auch für diese Fahrten in dem anderen, weiteren Dienstverhältnis die Entfernungspauschale geltend machen (vgl. auch die Erläuterungen beim Stichwort "Entfernungspauschale" unter Nr. 8).

Unabhängig von den vorstehenden Ausführungen sind die Fahrten im Rahmen einer anderen Einkunftsart aber bei der individuellen Methode (**Fahrtenbuchmethode**) als "weitere - zusätzliche - **Privatfahrten**" aufzuzeichnen und führen damit auch zu einer Erhöhung des geldwerten Vorteils aus der Firmenwagengestellung.

4. Wechsel des Firmenwagens im Laufe eines Monats

Bei einem Wechsel des Firmenwagens im Laufe eines Monats wäre es an sich naheliegend den geldwerten Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens nach dem Bruttolistenpreis des jeweils genutzten Fahrzeugs zu ermitteln und zeitanteilig anzusetzen.

Beispiel

Der Arbeitnehmer nutzt bisher den Firmenwagen A mit einem Bruttolistenpreis von 21 000 €. Ab 11. Juni 2013 nutzt er einen neuen Firmenwagen B mit einem Bruttolistenpreis von 24 000 €. Bei der zeitanteiligen Methode ergäbe sich folgender geldwerter Vorteil:

1 % von 21 000 € = 210 €; zeitanteilig ¹⁰ / ₃₀ =	70,- €
1 % von 24 000 € = 240 €; zeitanteilig ²⁰ / ₃₀ =	160,- €
	<hr/>
geldwerter Vorteil insgesamt monatlich	230,- €

Die Finanzverwaltung vertritt jedoch die Auffassung, dass der Monatsbetrag aus dem **überwiegend** genutzten Fahrzeug zu ermitteln ist^[23]. Abgeleitet wird dies aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, der den geldwerten Vorteil mit einem (einheitlichen) Monatsbetrag festlegt. Denn § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG lautet: "Die private Nutzung eines Kraftfahrzeugs ist **für jeden Kalendermonat** . . ." Diese monatsbezogene Betrachtungsweise gilt grundsätzlich auch für die Ermittlung des geldwerten Vorteils bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte^[24]. Im obigen Beispiel muss deshalb der geldwerte Vorteil mit 1 % des Bruttolistenpreises des überwiegend genutzten Fahrzeugs angesetzt werden. Dies sind:

5. Ausnahmen vom Ansatz der vollen Monatsbeträge

Bei der 1 %-Methode sind stets die vollen Monatsbeträge anzusetzen, ohne Rücksicht darauf, wie oft der Arbeitnehmer den Firmenwagen in dem betreffenden Monat zu reinen Privatfahrten benutzt hat. Die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zur Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und Fahrt (vgl. hierzu die Erläuterungen und Beispiele unter der vorstehenden Nr. 3 Buchstabe c), gilt nicht für die Privatfahrten. Der Monatswert wird deshalb auch dann nicht auf Tage ($\frac{1}{30}$) umgerechnet, wenn die private Nutzung im Laufe des Monats beginnt oder endet. Außerdem führt das Abstellen auf die "Möglichkeit" der privaten Nutzung auch dann zum Ansatz des Durchschnittswerts von monatlich 1 % des Bruttolistenpreises, wenn der Arbeitnehmer in irgendeinem Monat das Firmenfahrzeug nur an einigen Tagen oder überhaupt nicht für Privatfahrten nutzt.

Die pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils kann also für den Arbeitnehmer bei häufiger Nutzung sehr günstig, im Einzelfall aber auch sehr ungünstig sein. Durch bundeseinheitliche Verwaltungsanweisung^[25] ist deshalb zugelassen worden, dass die Monatsbeträge für diejenigen **vollen** Kalendermonate nicht angesetzt werden müssen, in denen dem Arbeitnehmer das Firmen- oder Dienstfahrzeug nicht zur Verfügung steht. Die Formulierung "nicht zur Verfügung steht", hat zwar wieder zu Zweifeln Anlass gegeben. Es ist jedoch davon auszugehen, dass unter diese Ausnahmeregelung auch diejenigen Fälle einzuordnen sind, in denen der Arbeitnehmer den Pkw **nachweislich** während eines **vollen** Kalendermonats **weder zu Privatfahrten noch zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzen kann**, weil er z. B.

- im Urlaub,
- krank,
- auf einer Fortbildungsveranstaltung oder
- ins Ausland abgeordnet war.

Wird das Firmenfahrzeug während dieser Zeit auf dem Betriebsgelände abgestellt und der Schlüssel abgegeben, ergeben sich bezüglich des Nachweises keine Probleme.

Wird das Firmenfahrzeug während dieser Zeit nicht im Betrieb abgestellt, entfällt zwar der geldwerte Vorteil für die **Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte**, weil diese nachweislich nicht anfallen. Dies gilt jedoch nicht ohne weiteres auch für die reinen Privatfahrten, wenn die **Möglichkeit** zur **privaten Nutzung** (z. B. durch Familienangehörige) auch während der oben genannten Zeiten weiter besteht. Der Ansatz eines geldwerten Vorteils sowohl für die reinen Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfällt also zweifelsfrei nur dann, wenn der Firmenwagen für einen vollen Kalendermonat auf dem Betriebsgelände abgestellt und der Schlüssel abgegeben wird.

Außerdem brauchen die pauschalen Monatsbeträge nach der oben genannten bundeseinheitlichen Verwaltungsanweisung^[26] dann nicht angesetzt werden, wenn dem Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur

gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als **fünf** Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall ist die Nutzung zu Privatfahrten und/oder zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des Bruttolistenpreises des Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Bei einer Fahrleistung für Privatfahrten von mehr als 1000 km monatlich, kommt es zugunsten des Arbeitnehmers zur Anwendung der 1 %-Methode. Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden. Voraussetzung für die Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist also, dass dem Arbeitnehmer das Firmen- oder Dienstfahrzeug nur von Fall zu Fall (also **nicht ständig**) zur Privatnutzung überlassen wird. Wird das Fahrzeug dem Arbeitnehmer zwar ständig zur Nutzung für Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlassen, aber aus irgendwelchen Gründen (z. B. wegen vorübergehender Auswärtstätigkeit, Urlaub, Krankheit usw.) in einigen Monaten nur gelegentlich für wenige Privatfahrten oder Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt, so liegt der bundeseinheitlich geregelte Ausnahmefall nicht vor mit der Folge, dass die vollen Monatsbeträge als geldwerter Vorteil anzusetzen sind. Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in den Fällen der sog. Einzelbewertung (0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt) vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 3 Buchstabe c.

Beispiel A

Einem Arbeitnehmer wird nach dem Arbeitsvertrag ein Firmenfahrzeug (Bruttolistenpreis 30 000 €) zur Nutzung für Privatfahrten unentgeltlich überlassen. Eine regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb des Arbeitgebers hat der Arbeitnehmer nicht. Im Juli 2013 war der Arbeitnehmer einige Tage im Urlaub und anschließend lag eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit vor. Er hat deshalb lediglich eine Privatfahrt ausgeführt. Die oben geschilderte Ausnahmeregelung ist **nicht** anwendbar. Steuer- und beitragspflichtig sind folgende Beträge:

für Privatfahrten 1 % von 30 000 € = 300,— €

Beispiel B

Ein Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag keinen Anspruch auf die Nutzung eines Firmenwagens zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer jedoch von Fall zu Fall einen Firmenwagen für diese Fahrten. Die privat gefahrenen Kilometer werden festgehalten. Wurde der Firmenwagen z. B. im März 2013 für 3 Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (einfache Entfernung 20 km) und an zwei Tagen für Privatfahrten (gefahrte Kilometer jeweils 100 km) genutzt, so ergibt sich bei einem Bruttolistenpreis des Firmenwagens von 30 000 € folgender steuer- und beitragspflichtiger geldwerter Vorteil:

geldwerter Vorteil je gefahrenen Kilometer: 0,001 % von 30 000 € = 0,30 €

- Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (Hin- und Rückfahrt: 2 × 20 km = 40 km) geldwerter Vorteil (3 Tage × 40 km × 0,30 €) = 36,— €

○ Privatfahrten (2 Tage × 100 km × 0,30 €)	60,— = €
	<hr/>
geldwerter Vorteil für März 2013 insgesamt	96,— €

Wird ein Firmenwagen **ausschließlich** zu solchen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlassen, durch die eine **dienstliche Nutzung** des Fahrzeugs an der Wohnung **begonnen oder beendet** wird, so ist ein geldwerter Vorteil für diese Fahrten nicht anzusetzen^[27]. Unter einer "dienstlichen Nutzung" in diesem Sinne ist jede Auswärtstätigkeit anzusehen, bei der die Fahrtkosten zu den Reisekosten im lohnsteuerlichen Sinne gehören.

Beispiel C

Ein Arbeitnehmer, der in Starnberg wohnt, erhält von seinem Arbeitgeber (Sitz in München) ein Firmenfahrzeug zur Verfügung gestellt, weil er am nächsten Morgen eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit nach Innsbruck antreten muss. Die Auswärtstätigkeit dauert zwei Tage und endet abends an der Wohnung des Arbeitnehmers. Am nächsten Morgen fährt er mit dem Firmenfahrzeug zu seiner regelmäßigen Arbeitsstätte in München und gibt den Wagen wieder ab.

Obwohl der Arbeitnehmer mit dem Firmenfahrzeug zwei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durchgeführt hat, ist hierfür kein Nutzungswert anzusetzen, da durch diese Fahrten eine dienstliche Nutzung an der Wohnung begonnen und beendet wurde.

Beispiel D

Die Arbeitnehmer nutzen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ihren eigenen Pkw. Im Anschluss an ihre Arbeitszeit besuchen sie regelmäßig Fortbildungsveranstaltungen. Für die sich dadurch ergebenden Fahrten dürfen sie ein Poolfahrzeug der Firma nutzen. Sie lassen an diesen Tagen ihren Pkw auf dem Firmenparkplatz stehen, fahren mit dem Poolfahrzeug zur Fortbildungsveranstaltung, anschließend nach Hause und am darauf folgenden Tag mit dem Poolfahrzeug von ihrer Wohnung zur Firma.

Für die Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen, da die durch den Besuch der Fortbildungsveranstaltung bedingte dienstliche Nutzung des Poolfahrzeugs an der Wohnung des Arbeitnehmers beendet wurde.

Bei Anwendung dieser Ausnahmeregelung ist allerdings zu beachten, dass ein Ansatz des geldwerten Vorteils nach der 0,03 %-Methode nur dann entfällt, wenn **alle** Fahrten vom Betrieb zur Wohnung (und von der Wohnung zum Betrieb) die oben genannten Voraussetzungen erfüllen. Ist im Monat nur **eine** Fahrt dabei, die die Voraussetzungen nicht erfüllt, muss hierfür ein geldwerter Vorteil angesetzt werden (zur Einzelbewertung der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vgl. vorstehende Nr. 3 Buchstabe c). Durch die dargestellte Sonderregelung sind auch diejenigen Arbeitnehmer begünstigt, denen ein Firmenwagen (z. B. ein Transporter oder Combi) im Rahmen eines (regelmäßig zeitlich begrenzten) **Bereitschaftsdienstes** auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger

Arbeitsstätte zur Verfügung steht. Denn in diesen Fällen ist die Kfz-Gestellung für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte eine "notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen" und nicht eine Entlohnung für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft (BFH-Urteil vom 25.5.2000, BStBl. II S. 690). Folglich ist in diesen Fällen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte kein geldwerter Vorteil anzusetzen.

6. Barlohnnumwandlung

a) Lohnsteuerliche Beurteilung der Barlohnnumwandlung

Von der Finanzverwaltung wurden früher Barlohnnumwandlungen (Gehaltsumwandlungen) bei Anwendung der 1 %-Methode nicht anerkannt. Demgegenüber hat das Niedersächsische Finanzgericht eine Barlohnminderung zugunsten einer Firmenwagen-Überlassung, die mit der 1 %-Methode bewertet wird, zugelassen. Der Bundesfinanzhof hat mit Beschluss vom 20.8.1997 (BStBl. II S. 667) die gegen das Finanzgerichtsurteil eingelegte Nichtzulassungsbeschwerde des Finanzamts abgewiesen. Denn der Bundesfinanzhof hält es für selbstverständlich, dass **Barlohn durch Sachlohn** ersetzt werden kann und hat ausdrücklich darauf hingewiesen, dass seine Rechtsprechung zum Gehaltsverzicht unter Verwendungsaufgabe hier nicht einschlägig sei (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 30.7.1993, BStBl. II S. 884). Nach Ansicht des Bundesfinanzhofs befasst sich diese Rechtsprechung nur mit der Frage, ob der Lohn zugeflossen ist. Die Zuflussfrage stelle sich aber bei der Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge nicht. Eine Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge sei deshalb ohne weiteres möglich. Die Auswirkung dieser BFH-Rechtsprechung soll an einem Beispiel verdeutlicht werden:

Beispiel

Einem Arbeitnehmer wird ein Firmenfahrzeug auch zur privaten Nutzung - ohne Fahrten Wohnung/regelmäßige Arbeitsstätte - überlassen (Bruttolistenpreis 50 000 €). Im Gegenzug verzichtet der Arbeitnehmer (Monatsgehalt 5000 €) auf 600 € monatlich. Es ergibt sich Folgendes:

	keine Anerkennung der Barlohnnumwandlung	Barlohnnumwandlung wird anerkannt
ursprünglich vereinbarter Barlohn	5 000 €	5 000 €
vereinbarter Barlohnverzicht	-	600 €
	5 000 €	4 400 €
geldwerter Vorteil nach der 1 %-Methode	500 €	500 €
	5 500 €	4 900 €
Entgelt für die private Nutzung 600 € (zu	500 €	-

berücksichtigen höchstens in Höhe des geldwerten

Vorteils)

zu versteuernder Monatslohn

5 000 €

4 900 €

Aufgrund der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs akzeptiert die Finanzverwaltung eine Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge auch mit steuerlicher Wirkung, wenn der Austausch von Barlohn durch einen Sachbezug ausdrücklich durch eine **Änderung des Arbeitsvertrags** vereinbart wird (Hinweise zu R 8.1 Abs. 7 LStR, Stichwort "Essenmarken und Gehaltsumwandlung").^[28] Das Ersetzen von Barlohn durch Sachlohn ist steuerlich interessant, wenn das vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für den Sachbezug zu entrichtende Entgelt **höher** ist als die steuerliche Bewertung des Sachbezugs (vgl. obiges Beispiel). Das den Sachbezug übersteigende Entgelt des Arbeitnehmers (im obigen Beispiel 600 € abzüglich 500 € = 100 €) ist aber kein Aufwand im steuerlichen Sinne und führt daher nicht zu Werbungskosten. Von einer Barlohnnumwandlung zugunsten einer Firmenwagenstellung kann zudem u.E. nicht mehr ausgegangen werden, wenn der Arbeitnehmer alle Kosten trägt und ihm der Veräußerungserlös des Fahrzeugs (ggf. abzüglich Buchwert) zusteht; er also das Wertminderungsrisiko trägt und ihm die Wertsteigerungschance eingeräumt ist. In diesen Ausnahmefällen ist der Arbeitnehmer steuerlich als wirtschaftlicher Eigentümer des Fahrzeugs anzusehen (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO).

Die Umwandlung von Barlohn in Sachbezüge ist auch bei der 0,03 %-Methode für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie bei der 0,002 %-Methode für steuerpflichtige Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung möglich. Hierbei stellt sich außerdem die Frage, ob die bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mögliche Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % zulässig ist oder ob die Pauschalierung mit 15 % daran scheitert, dass bei der Umwandlung von Barlohn in einen Sachbezug kein Arbeitslohn vorliegt, der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG). Nach dem Wortlaut dieser Vorschrift bezieht sich jedoch die Einschränkung "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" nur auf Barzuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und **nicht auf unentgeltliche oder verbilligte Sachbezüge**, sodass auch die Umwandlung von Barlohn in einen pauschal mit 15 % zu steuernden Sachbezug möglich ist.

b) Sozialversicherungsrechtliche Beurteilung der Barlohnnumwandlung

In der **Sozialversicherung** wird selbst bei einer Änderung des Arbeitsvertrags die Barlohnminderung nicht anerkannt, wenn der Arbeitnehmer ein Wahlrecht zwischen Barlohn und Sachbezug hat.

Anders ist es hingegen bei einem **Gehaltsverzicht** durch Abänderung des Arbeitsvertrags. Denn das laufende Arbeitsentgelt, auf das zugunsten eines Sachbezugs verzichtet wird, unterliegt nicht der Beitragspflicht in der Sozialversicherung. In der Vergangenheit haben die Sozialversicherungsträger die beitragsrechtliche Beachtung eines Barlohnverzichts zugunsten einer Sachbezugszuwendung davon abhängig gemacht, dass die Entgeltumwandlung

- arbeitsrechtlich zulässig,

- auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltansprüche gerichtet und
- schriftlich niedergelegt war.

Hierzu hat das Bundessozialgericht (BSG) in seinem Urteil vom 2.3.2010, B 12 R 5/09 R, festgestellt, dass die Wirksamkeit einer Entgeltumwandlung allein danach zu beurteilen ist, ob sie arbeitsrechtlich zulässig ist. Besondere zusätzliche Erfordernisse im Beitragsrecht der Sozialversicherung dürfen nicht aufgestellt werden.

Das BSG hat also mit obigem Urteil entschieden, dass derartige Entgeltumwandlungen auch ohne besondere Schriftformerfordernisse wirksam sind. Demnach können auch mündlich vereinbarte Entgeltumwandlungen das sozialversicherungspflichtige Entgelt vermindern.

Der Entscheidung lag der Sachverhalt zugrunde, dass eine in ursprünglichen Arbeitsverträgen enthaltene Barlohnabrede dahingehend abgeändert wurde, dass neben einem reduzierten Barlohn als Sachbezug ein **Firmenwagen** zur privaten Nutzung überlassen worden ist. Der für diese Entgeltumwandlung vorgenommene Barlohnverzicht war höher als der nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzende pauschale Sachbezugswert für die Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens. Das führte zu einer geringeren Beitragsbemessungsgrundlage in der Sozialversicherung. Streitgegenstand war eine sich auf diese Differenz beziehende Beitragsnachberechnung, die damit begründet wurde, dass individuelle schriftliche Arbeitsverträge über die Entgeltumwandlung nicht vorgelegt wurden.

Die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung haben sich darauf verständigt, dass den Grundsätzen des BSG-Urteils vom 2. März 2010 zu folgen ist, wonach es für einen sozialversicherungsrechtlich relevanten Verzicht auf Arbeitsentgelt nicht auf ein besonderes Schriftformerfordernis ankommt. **Das gilt auch dann, wenn die Summe aus dem Wert des Sachbezugs und dem reduzierten Barlohn geringer ist als ein dem Arbeitnehmer ohne Sachbezüge zustehender reiner Barlohn.** Die Wirksamkeit des Entgeltverzichts bzw. der Entgeltumwandlung ist demnach allein danach zu beurteilen, ob der Entgeltverzicht bzw. die Entgeltumwandlung auf künftig fällig werdende Arbeitsentgeltbestandteile gerichtet und arbeitsrechtlich zulässig ist. Nicht unterschritten werden dürfen etwa **tarifliche oder gesetzliche Mindestlöhne.**

Eine **nachvollziehbare Dokumentation** der Barlohnnumwandlung ist jedoch auch weiterhin **unumgänglich**, weil unbeschadet dieser beitragsrechtlichen Bewertung auch weiterhin schriftliche Aufzeichnungen zur Zusammensetzung und zur Höhe des Arbeitsentgelts geführt werden müssen (§ 8 Abs. 1 der Beitragsverfahrensverordnung in Verbindung mit § 2 des Nachweisgesetzes). Wenn demzufolge bei vereinbarten Entgeltumwandlungen keine schriftlichen Arbeitsvertragsänderungen erfolgt sind, so ist die Entgeltumwandlung in anderer Weise hinreichend zu dokumentieren.

Beispiel

Einem Arbeitnehmer (Steuerklasse I, ohne Kinder) mit einem Monatsgehalt von 3300 € wird im Kalenderjahr 2013 ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 25 000 €) auch zur privaten Nutzung überlassen. Im Gegenzug verzichtet der Arbeitnehmer rechtswirksam auf 300 € Monatslohn. Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens beträgt monatlich 1 % des Bruttolistenpreises (1 % von 25 000 € = 250 € monatlich). Es ergibt sich folgende Gehaltsabrechnung:

Bruttolohn (3 300 € abzüglich 300 € Gehaltsumwandlung =)		3 000,— €
		<hr/>
zuzüglich geldwerter Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens		250,— €
		<hr/>
lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtiger Monatslohn		3 250,— €
Berechnung des Auszahlungsbetrags:		
Barlohn (ohne Sachbezug)		3 000,— € ^[29]
abzüglich:		
Lohnsteuer (Steuerklasse I ohne Kinder aus 3 250 €)	534,83 €	
Solidaritätszuschlag (5,5 %)	29,41 €	
Kirchensteuer (8 %)	42,78 €	
Sozialversicherung (20,425 % aus 3 250 €)	663,81 €	1 270,83 €
		<hr/>
Nettolohn		1 729,17 €

7. Deckelung des geldwerten Vorteils

Die **sog. Prozent-Methode** (1 % bzw. 0,03 %) soll der vereinfachten Ermittlung des lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteils dienen. Sie soll jedoch nicht dazu führen, dass der Arbeitnehmer für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mehr versteuern muss, als die dem Arbeitgeber für den Firmenwagen insgesamt entstandenen Kosten. Aus diesen Gründen wurde eine sog. Deckelung des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils eingeführt^[30]. Im Einzelnen gilt Folgendes: Übersteigt der nach der sog. Prozent-Methode (1 %, 0,03 %, 0,002 %) insgesamt ermittelte pauschale geldwerte Vorteil die Höhe der beim Arbeitgeber tatsächlich anfallenden Gesamtkosten für den Firmenwagen (was man sich z. B. bei einem voll abbeschriebenen Gebrauchtwagen vorstellen kann), so wird der insgesamt für reine Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und für mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich ermittelte geldwerte Vorteil **auf die beim Arbeitgeber tatsächlich anfallenden Gesamtkosten beschränkt** (sog. Deckelung des geldwerten Vorteils). Die Gesamtkosten sind nach den für die individuelle Methode (vgl. Nr. 2 Buchstabe b) geltenden Grundsätzen zu ermitteln.

Beispiel

Der Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 30 000 € für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger

Arbeitsstätte zur Verfügung (Entfernung 25 km). Die jährlichen Gesamtkosten für das bereits abgeschriebene Fahrzeug betragen 4800 €.

Geldwerter Vorteil für die reinen Privatfahrten	300 €
1 % von 30 000 € monatlich	
Zusätzlich ist der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzen	225 €
0,03 % von 30 000 € = 9 € × 25 km	
geldwerter Vorteil monatlich insgesamt	525 €
jährlich 525 € × 12 Monate	6300 €
jährliche Gesamtkosten des Fahrzeugs	4800 €

Der sich nach der sog. Prozent-Methode (1 %, 0,03 %, 0,002 %) insgesamt ergebende geldwerte Vorteil von 6300 € ist auf die beim Arbeitgeber tatsächlich anfallenden Gesamtkosten von 4800 € zu begrenzen. Der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagengestellung beträgt folglich 4800 €.

Die Begrenzung des pauschal ermittelten geldwerten Vorteils auf die Gesamtkosten des Arbeitgebers kann naturgemäß erst zum Ende des Kalenderjahres vorgenommen werden, da erst zu diesem Zeitpunkt die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen feststeht. Frühestmöglicher Zeitpunkt für die Anwendung der sog. Kostendeckelung ist daher regelmäßig der betriebliche Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber (vgl. dieses Stichwort).

Die Gesamtkosten sind übrigens auch dann für das Kalenderjahr zu ermitteln, wenn der Arbeitgeber ein vom Kalenderjahr abweichendes Wirtschaftsjahr (z. B. 1.10. bis 30.9.) hat.

8. Wechsel der Berechnungsmethode

Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils, der durch die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Firmenwagens zu Privatfahrten entsteht, kann der Arbeitgeber zwischen zwei Berechnungsmethoden wählen. Er muss sich insgesamt für alle Fahrten entweder für die Ermittlung eines individuellen Kilometersatzes (= Fahrtenbuchmethode) oder die pauschale Wertermittlung (= Bruttolistenpreisregelung) entscheiden. Bei der Auswahl muss sich der **Arbeitgeber** insbesondere wegen der für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem Pkw vorgesehenen Pauschalierungsmöglichkeit mit 15 %, die zwar Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst, aber zum Verlust des Werbungskostenabzugs führt (vgl. nachfolgend unter Nr. 13), mit dem **Arbeitnehmer abstimmen**.

Das einmal gewählte **Verfahren** darf bei demselben Fahrzeug während des Kalenderjahres **nicht gewechselt** werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 1 LStR). Dadurch wird ausgeschlossen, dass für Monate mit hoher Privatnutzung (Urlaubsfahrten) die 1 %-Regelung und für die anderen Monate der Einzelnachweis der Privatfahrten nach der Fahrtenbuchmethode gewählt

wird. Ein **Wechsel des Verfahrens** ist also während des Kalenderjahres nur dann möglich, wenn das **Fahrzeug gewechselt** wird; dies gilt aber nicht bei der Einzelbewertung der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt (vgl. vorstehende Nr. 3 Buchstabe c). Allerdings kann nach Ablauf eines Kalenderjahres durchaus von einer Berechnungsmethode zur anderen übergegangen werden, wenn sich z. B. anhand der Aufzeichnungen im ordnungsgemäßen Fahrtenbuch herausstellt, dass der individuelle Kilometersatz günstiger ist als die 1 %-Regelung. Führt der Arbeitgeber nach Ablauf des Kalenderjahres im Rahmen des betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleichs keinen Wechsel der Berechnungsmethode durch, so kann der Arbeitnehmer den Wechsel der Berechnungsmethode bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer geltend machen, da er bei der Veranlagung zur Einkommensteuer nicht an das vom Arbeitgeber für die Berechnung der Lohnsteuer gewählte Verfahren gebunden ist. Allerdings ist auch bei der Veranlagung zur Einkommensteuer bei demselben Fahrzeug ein Wechsel des Verfahrens während des Kalenderjahres (einige Monate 1%-Regelung, einige Monate Fahrtenbuchmethode) nicht möglich (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 4 LStR). Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere Kraftfahrzeuge zur Verfügung und führt er nur für einzelne Kraftfahrzeuge ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, so kann er für diese den privaten Nutzungswert individuell ermitteln, während der Nutzungswert für die anderen Fahrzeuge mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen ist (BFH-Urteil vom 3.8.2000, BStBl. 2001 II S. 332). Vgl. hierzu auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 12 Buchstabe c.

9. Zuzahlungen des Arbeitnehmers^[31]

a) Allgemeines

Häufig müssen Arbeitnehmer für die private Nutzung des Firmenwagens etwas bezahlen. Dies kann eine einmalige Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens sein, wenn der Arbeitnehmer z. B. ein teureres Auto oder eine besondere Sonderausstattung haben möchte, als ihm nach der betrieblichen Regelung zustünde. Es kann sich aber auch um laufende Zuzahlungen handeln (pauschale oder kilometerbezogene Zuzahlungen, Übernahme der Treibstoffkosten für die Privatfahrten, Bereitstellung der privaten Garage für den Firmenwagen, Waschen und Pflegen des Firmenwagens usw.). Im Einzelnen gilt hierzu Folgendes:

b) Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens

Leistet der Arbeitnehmer eine **Zuzahlung zu den Anschaffungskosten** des Pkws (z. B. weil er ein höherwertiges Fahrzeug oder eine bestimmte Sonderausstattung haben möchte), so können diese Zuzahlungen **im Kalenderjahr der Zahlung** auf den geldwerten Vorteil für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie für steuerpflichtige Familienheimfahrten angerechnet werden. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer die Zuzahlung an den Arbeitgeber oder an einen Dritten (z. B. das Autohaus) leistet.

Beispiel A

vom Arbeitnehmer bezahlte Sonderausstattung	3 000,— €
Bemessungsgrundlage für die 1 %-Regelung	25 000,— €
geldwerter Vorteil 1 % aus 25 000 € = 250 € × 12	3 000,— €
./.. Zuzahlung des Arbeitnehmers	3 000,— €
geldwerter Vorteil im Kalenderjahr 2013	0,— €

Nicht selten werden die Zuzahlungen des Arbeitnehmers ratenweise über mehrere Jahre erbracht.

Beispiel B

Sachverhalt wie Beispiel A. Die Zuzahlung in Höhe von 3000 € wird auf zwei Jahre verteilt. Der geldwerte Vorteil des Arbeitnehmers in Höhe von 3000 € jährlich vermindert sich in den beiden Jahren der Zuzahlung auf jeweils (3000 € - 1500 € =) 1500 € jährlich.

Die vorstehenden Erläuterungen gelten im Grundsatz unabhängig davon, nach welcher Berechnungsmethode (pauschal oder individuell) der geldwerte Vorteil ermittelt wurde. Bei Anwendung der **individuellen Methode** (= Fahrtenbuchmethode) kommt allerdings eine Anrechnung auf den geldwerten Vorteil nur dann in Betracht, wenn die Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Abschreibung (also die Anschaffungskosten des Firmenwagens zuzüglich Umsatzsteuer) nicht bereits um die Zuzahlung des Arbeitnehmers gemindert worden ist (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 3 letzter Halbsatz LStR). **Zuschussrückzahlungen** des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer sind wiederum steuer- und sozialversicherungspflichtiger **Arbeitslohn**, soweit die Zuschüsse zuvor den privaten Nutzungswert gemindert haben. Abweichend von der vorstehenden Verwaltungsauffassung hat der **Bundesfinanzhof** entschieden, dass die **Zuzahlungen** des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten als **Werbungskosten** zu berücksichtigen sind (BFH-Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2009 II S. 200). Er behandelt die Zuzahlung allerdings als Anschaffungskosten für ein Nutzungsrecht, die für den Werbungskostenabzug auf die voraussichtliche Gesamtnutzungsdauer zu verteilen sind; u.E. wäre die Abschreibung des Nutzungsrechts auf die Dauer der Firmenwagenüberlassung - maximal 6 Jahre - vorzunehmen. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs kann auch deshalb nachteilig sein, weil sich die als Werbungskosten zu berücksichtigenden Zuzahlungen sozialversicherungsrechtlich nicht mindernd auswirken. Aufgrund dieses Urteils hat die **Finanzverwaltung** aber ihre bisherige Auffassung geändert und rechnet die **Zuzahlungen** des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten - nicht mehr nur im Zahlungsjahr, sondern - bis zur Höhe des geldwerten Vorteils im **Zahlungsjahr** und darüber hinaus in den **folgenden Kalenderjahren** auf den **geldwerten Vorteil an**. Die Lohnsteuer-Richtlinien sind an die neue Verwaltungsauffassung angepasst worden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 4 LStR).

Beispiel C

Der nach der 1 %-Bruttolistenpreisregelung ermittelte geldwerte Vorteil beträgt 4000 €. Der Arbeitnehmer hat 2013 eine Zuzahlung zu den Anschaffungskosten von 5000 € geleistet.

Der geldwerte Vorteil beträgt 2013 0 € (4000 € abzüglich 4000 €). Der übersteigende Betrag von 1000 € ist auf den geldwerten Vorteil 2014 anzurechnen.

Die **nicht verbrauchten Zuzahlungen** können in den auf das Zahlungsjahr folgenden Kalenderjahren jeweils **bis zur Höhe von 0 €** auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden (vgl. vorstehendes Beispiel C). Eine Minderung des geldwerten Vorteils ist aber nur so lange möglich, wie dem Arbeitnehmer dieser Firmenwagen auch noch zur privaten Nutzung überlassen wird. Die Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines Firmenwagens führen also zu einer **fahrzeugbezogenen Minderung** des geldwerten Vorteils. Dies ergibt sich aus R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 4 LStR, wonach die Anrechnung der Zuzahlungen auf den privaten Nutzungswert des "jeweiligen" Fahrzeugs erfolgt.

Beispiel D

Arbeitgeber A hat dem Arbeitnehmer B in den Jahren 2010 bis 2012 einen Firmenwagen auch zur privaten Nutzung und zur Nutzung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlassen. B leistete in 2010 eine Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens in Höhe von 10 000 €. Der geldwerte Vorteil aus der Überlassung des Firmenwagens zu Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt 3000 €. In 2010 wurde die Zuzahlung auf den geldwerten Vorteil in Höhe von 3000 € angerechnet. Seit Januar 2013 nutzt der Arbeitnehmer B einen anderen Firmenwagen.

Da die Zuzahlung im Jahr 2010 auf den geldwerten Vorteil angerechnet wurde, verbleibt ein Betrag in Höhe von 7000 € für die Jahre ab 2011. In 2011 war der geldwerte Vorteil ebenfalls um 3000 € zu mindern. Es verbleibt daher ein Zuzahlungsbetrag von 4000 € (10 000 € abzüglich 3000 € für 2010 und 3000 € für 2011) für die Jahre ab 2012. Der geldwerte Vorteil des Jahres 2012 kann ebenfalls um 3000 € bis auf 0 € gemindert werden. Der danach noch verbleibende Zuzahlungsbetrag von 1000 € ist im Jahr 2013 wegen der Überlassung eines neuen Firmenwagens nicht mehr auf den geldwerten Vorteil anzurechnen.

Die Minderung des geldwerten Vorteils um die noch nicht verbrauchten Zuzahlungen ist allerdings im Jahr des Fahrzeugwechsels **nicht zeitanteilig**, sondern - bis zur Höhe von 0 € - in voller Höhe vorzunehmen.

Beispiel E

Der geldwerte Vorteil aus der Überlassung eines Firmenwagens beträgt 4000 € jährlich und der noch nicht verbrauchte Zuzahlungsbetrag aus den Vorjahren 2500 €. Zum 1.10.2013 erhält der Arbeitnehmer einen neuen Firmenwagen.

Der geldwerte Vorteil aus der Überlassung des bisherigen Firmenwagens für den Zeitraum 1.1. bis 30.9.2013 beträgt 3000 € ($\frac{9}{12}$ von 4000 €). Der noch nicht verbrauchte Zuzahlungsbetrag ist hiervon in voller Höhe von 2500 € und nicht lediglich in Höhe von 1875 € ($\frac{9}{12}$ von 2500 €) abzuziehen. Der nach Abzug des noch nicht verbrauchten Zuzahlungsbetrags verbleibende geldwerte Vorteil beträgt somit 500 € (geldwerter Vorteil 3000 € abzüglich noch nicht verbrauchter Zuzahlungsbetrag 2500 €).

Die vorstehenden Grundsätze gelten entsprechend, wenn der Arbeitnehmer eine **Leasingsonderzahlung** ganz oder teilweise übernimmt.

Zur **umsatzsteuerlichen** Behandlung von Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 20 Buchstabe d.

c) Laufende Zuzahlungen

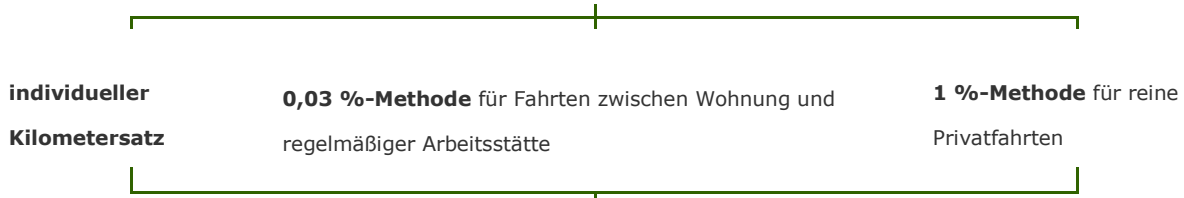
Muss der Arbeitnehmer für die Nutzung des Firmenwagens zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und ggf. auch für steuerpflichtige Familienheimfahrten laufende Zuzahlungen an den Arbeitgeber leisten, so gilt Folgendes:

Sowohl bei der **individuellen Berechnungsmethode** (= Fahrtenbuchmethode; vgl. Nr. 2) als auch bei der **1 %-Methode** (vgl. Nr. 3) sind Zuzahlungen des Arbeitnehmers stets zu berücksichtigen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Pauschalzahlungen (z. B. monatlich 100 €) oder um ein Kilometergeld (z. B. 0,10 € je privat gefahrenen Kilometer) handelt.

Auf den nach der 0,03 %-Methode ermittelten geldwerten Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte können ebenfalls sowohl pauschale als auch kilometerbezogene Zuzahlungen angerechnet werden. Entsprechendes gilt in den seltenen Fällen der steuerpflichtigen Familienheimfahrten.

Hiernach ergibt sich für die Berücksichtigung pauschaler oder kilometerbezogener Zuzahlungen folgendes Schema:

Zuzahlungen des Arbeitnehmers
zum geldwerten Vorteil



pauschale und kilometerbezogene Zuzahlungen des
Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil

Beispiel

Ein Arbeitnehmer erhält 2013 vom Arbeitgeber einen Firmenwagen gestellt. Der Bruttolistenpreis des Wagens (Neuwert) beträgt 30 000 €. Der Arbeitnehmer muss für die private Nutzung sowie für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einen Kilometersatz von 0,15 € je tatsächlich gefahrenen Kilometer bezahlen. Die einfache Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt 20 km.

Es ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder geldwerter Vorteil:

1 % von 30 000 €

300,—
€

0,03 % von 30 000 € = 9 € × 20 km =	180,—
	€
	<hr/>
geldwerter Vorteil insgesamt	480,—
	€
Abzüglich:	
○ kilometerbezogene Zuzahlung zu dem nach der 1 %-Methode ermittelten Wert bei z. B. 400 privat gefahrenen Kilometern in dem betreffenden Monat (400 km × 0,15 €)	60,— €
○ kilometerbezogene Zuzahlung zu dem nach der 0,03 %-Methode ermittelten Wert (40 km × 0,15 € = 6 € × 20 Arbeitstage)	120,— €
	180,— €
	<hr/>
verbleibender steuer- und beitragspflichtiger geldwerter Vorteil monatlich	300,—
	€

d) Übernahme der Treibstoff- oder Garagenkosten durch den Arbeitnehmer

Pauschale und kilometerbezogene Zuzahlungen des Arbeitnehmers können nur dann berücksichtigt werden, wenn es sich um **Geldleistungen** handelt (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Sätze 1 und 2 LStR). Stellt der Arbeitnehmer z. B. seine private Garage für den Firmenwagen zur Verfügung oder übernimmt er ganz oder teilweise die Treibstoffkosten, so kann der Wert dieser Sachleistungen nicht mit dem nach der sog. **Prozentmethode** ermittelten geldwerten Vorteil verrechnet werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR). Denn die nach der 1 %-Methode ermittelten Pauschalbeträge sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Erfahrungssätze, die an der unteren Grenze des steuerlich zu berücksichtigenden geldwerten Vorteils liegen. Es handelt sich um eine der Vereinfachung dienende Schätzung, bei der bereits berücksichtigt ist, dass ein Teil der Kosten vom Arbeitnehmer vielfach selbst getragen wird. Die Verwaltungsauffassung ist vom **Bundesfinanzhof** bestätigt worden. Vom **Arbeitnehmer** selbst getragene **Kosten** (z. B. Treibstoffkosten) sind **kein Nutzungsentgelt**. Sie mindern weder den geldwerten Vorteil noch sind sie als Werbungskosten abziehbar (BFH-Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2008 II S. 198). Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein sog. Garagengeld für das Unterstellen des Firmenwagens in einer Garage oder eine sog. Wagenpflegepauschale für das Waschen des Firmenwagens, so stellt sich die Frage, ob diese Zahlungen zusätzlich als Arbeitslohn versteuert werden müssen. Diese Sonderfälle sind unter der nachfolgenden Nr. 12 Buchstaben a und b erläutert.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der sog. **individuellen Methode** (= Fahrtenbuchmethode) gehören die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten (z. B. Benzinkosten) nicht zu den Gesamtkosten (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR). Vgl. auch die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 2 Buchstabe b. Abweichend hiervon rechnet der **Bundesfinanzhof** in den Fällen der Fahrtenbuchmethode die vom **Arbeitnehmer** selbst getragenen **Aufwendungen** (im Streitfall Treibstoffkosten) **einerseits** zu den **Gesamtkosten** des Fahrzeugs und lässt sie **andererseits** zum **Werbungskostenabzug** zu (BFH-Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2009 II S. 199). Die Finanzverwaltung wendet das Urteil über den Einzelfall hinaus aufgrund des Wortlauts der Lohnsteuer-Richtlinien nicht allgemein

an. Aus dem folgenden Beispiel wird deutlich, dass sich die unterschiedlichen Ansätze der Finanzverwaltung und des Bundesfinanzhofs in erster Linie sozialversicherungsrechtlich auswirken.

Beispiel

Die vom Arbeitgeber für den überlassenen Firmenwagen getragenen Gesamtkosten betragen 8000 € und die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Benzinkosten 2000 €. Das Fahrzeug wird zu 70 % privat und zu 30 % für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten - bei Einzelnachweis der hierfür entstandenen Fahrtkosten - genutzt. Der geldwerte Vorteil soll nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt werden.

Lösung Finanzverwaltung (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR)

Geldwerter Vorteil 70 % von 8000 €	5 600,— €
Werbungskostenabzug 30 % von 2000 €	600,— €
Differenz	5 000,— €

Lösung Bundesfinanzhof (Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2009 II S. 199)

Geldwerter Vorteil 70 % von 10 000 €	7 000,— €
Werbungskostenabzug	2 000,— €
Differenz	5 000,— €

Unter Außerachtlassung der sich beim Werbungskostenabzug ggf. durch den Arbeitnehmer-Pauschbetrag ergebenden steuerlichen Auswirkung, ist die BFH-Rechtsprechung sozialversicherungsrechtlich wegen des höheren Arbeitsentgelts nachteilig.

e) Abgrenzung von Nutzungsentgelt und Kostenübernahme

In der Praxis ist hin und wieder die Frage aufgetreten, ob vom Arbeitnehmer getragene Aufwendungen für den Firmenwagen ein steuerlich relevantes Nutzungsentgelt darstellen (= pauschale oder kilometerbezogene Zuzahlung, die den geldwerten Vorteil mindert; vgl. vorstehenden Buchstaben c) oder ob es sich lediglich um eine Kostenübernahme des Arbeitnehmers handelt, die kein Nutzungsentgelt darstellt und bei Anwendung der Bruttolistenpreisregelung folglich nicht zu einer Verminderung des geldwerten Vorteils führt (vgl. vorstehenden Buchstaben d). Zur Vermeidung von Abgrenzungsschwierigkeiten wird empfohlen, zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer **eindeutig** z. B. ein **pauschales Nutzungsentgelt zu vereinbaren** und entsprechend zu verfahren. Ohne entsprechende Vereinbarung spricht vieles für eine bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Bruttolistenpreisregelung nicht den geldwerten Vorteil mindernde Kostenübernahme des Arbeitnehmers.

Beispiel^[32]

Den Arbeitnehmern wird von ihrem Arbeitgeber ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils erfolgt nach der 1 %/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung. Die Arbeitnehmer betanken die Fahrzeuge und begleichen die Rechnung mit einer Tankkarte des Arbeitgebers. In der folgenden Gehaltsabrechnung wird den Arbeitnehmern der entsprechende Rechnungsbetrag vom Nettogehalt abgezogen.

Auch beim nachträglichen Einbehalt des Rechnungsbetrags vom Nettogehalt handelt es sich um eine Übernahme von Treibstoffkosten durch den Arbeitnehmer, die den geldwerten Vorteil nach der Bruttolistenpreisregelung nicht mindert (BFH-Urteil vom 18.10.2007, BStBl. 2008 II S. 198). Es wird empfohlen, anstelle der Weiterbelastung der Treibstoffkosten ein pauschales Nutzungsentgelt in Höhe von z. B. 100 € monatlich zu vereinbaren, das den geldwerten Vorteil mindern würde.

10. Überlassung eines geleasteten Firmenwagens

a) Allgemeines

Häufig stellen Arbeitgeber denjenigen Arbeitnehmern, die ständig beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten durchführen müssen, hierfür ein geleastes Fahrzeug zur Verfügung. Soweit ein solches Fahrzeug nur für **berufliche Fahrten** genutzt werden darf, die zu den **Reisekosten** im lohnsteuerlichen Sinne gehören, so ergeben sich hieraus keine lohnsteuerlichen Folgerungen; ein geldwerter Vorteil fließt dem Arbeitnehmer nicht zu.

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein geleastes Fahrzeug sowohl für berufliche Fahrten als auch für Privatfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte^[33] zur Verfügung, so ist die sog. Firmenwagenregelung anzuwenden, das heißt, die unter den Nummern 2 und 3 geschilderten Berechnungsmethoden zur Ermittlung des geldwerten Vorteils für die private Nutzung des Firmenwagens gelten auch dann, wenn der Arbeitgeber den Pkw im Leasing-Verfahren beschafft hat. Zur Anwendung der 1 %-Regelung (0,03 %-Regelung und 0,002 %-Regelung) ist deshalb der maßgebende Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung des geleasteten Pkws zu ermitteln (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR).

Beispiel

Ein Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer einen Geschäftswagen, für den er eine monatliche Leasing-Rate in Höhe von 500 € zahlt. Der Geschäftswagen wird vom Arbeitnehmer für Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt. Die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 20 km. Der Arbeitnehmer hat einen Anteil an der Leasing-Rate in Höhe von 200 € monatlich zu zahlen.

Wendet der Arbeitgeber zur Ermittlung des geldwerten Vorteils die 1 %-Regelung an, so ist der Listenpreis festzustellen, der beim Kauf des Neufahrzeugs maßgebend wäre (Listenpreis z. B. 30 000 €). Es ergibt sich folgender geldwerter Vorteil:

$$1 \% \text{ aus } 30\,000 \text{ €} = 300,- \text{ €}$$

$$0,03 \% \text{ von } 30\,000 \text{ €} = 9 \text{ €} \times 20 \text{ km} = \underline{\underline{180,- \text{ €}}}$$

geldwerter Vorteil monatlich insgesamt	480,— €
abzüglich vom Arbeitnehmer übernommener Anteil an der Leasing-Rate	200,— €
	<hr/>
als steuerpflichtiger Arbeitslohn verbleiben	280,— €

Bei Anwendung der individuellen Methode (= Fahrtenbuchmethode) treten die monatlichen Leasingraten an die Stelle der Abschreibung. Eine Leasing-Sonderzahlung erhöht dabei die Gesamtkosten im Kalenderjahr der Zahlung (BFH-Urteil vom 5.5.1994, BStBl. II S. 643). Die vorstehenden Grundsätze gelten auch dann, wenn der Arbeitgeber sehr günstige Leasingkonditionen (niedrige Sonderzahlung und/oder Raten) erhalten haben sollte. Zur Behandlung des vom Arbeitnehmer getragenen Anteils der Leasingkosten vgl. den nachfolgenden Buchstaben b.

b) Besonderheiten bei den Zuzahlungen

Muss der Arbeitnehmer eine **einmalige Sonderzahlung** leisten (z. B. weil er ein höherwertiges Fahrzeug oder eine bestimmte Sonderausstattung haben möchte), so können diese Zuzahlungen nach Auffassung der Finanzverwaltung **im Kalenderjahr der Zahlung** und ggf. in den folgenden Kalenderjahren auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden. Entsprechendes gilt, wenn der Arbeitnehmer ganz oder teilweise die Leasingsonderzahlung übernimmt. Auf die Erläuterungen bei der vorstehenden Nr. 9 Buchstabe b wird hingewiesen.

Beispiel

Bruttolistenpreis des geleasteten Pkw	22 000,— €
geldwerter Vorteil 1 % aus 22 000 € = 220 € x 12	2 640,— €
abzüglich einmalige Sonderzahlung des Arbeitnehmers für ein höherwertiges Fahrzeug	2 000,— €
verbleibender geldwerter Vorteil	640,— €

Muss der Arbeitnehmer für die Nutzung des Firmenwagens zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und ggf. auch für steuerpflichtige Familienheimfahrten **laufende Zuzahlungen** an den Arbeitgeber leisten, so gilt Folgendes: Sowohl bei der **individuellen Berechnungsmethode** (vgl. Nr. 2) als auch bei der **sog. Prozent-Methode** (1 % bzw. 0,03 % vgl. Nr. 3) sind Zuzahlungen des Arbeitnehmers stets zu berücksichtigen, und zwar unabhängig davon, ob es sich um Pauschalzahlungen (z. B. monatlich 100 €) oder um ein Kilometergeld (z. B. 0,10 € je gefahrenen Kilometer) handelt. Vom Arbeitnehmer geleistete laufende Zuzahlungen können also sowohl auf einen nach der 1 %-Regelung ermittelten geldwerten Vorteil für Privatfahrten als auch auf einen geldwerten Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie für steuerpflichtige Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung angerechnet werden (vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 9 Buchstabe c).

Pauschale und kilometerbezogene Zuzahlungen des Arbeitnehmers können nur dann berücksichtigt werden, wenn es sich um **Geldleistungen** handelt. Übernimmt der Arbeitnehmer ganz oder teilweise die Treibstoffkosten, so kann der Wert dieser Sachleistungen nicht mit dem nach der sog. **Prozent-Methode** ermittelten geldwerten Vorteil verrechnet werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR).

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der sog. **individuellen Methode** (= Fahrtenbuchmethode) gehören die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Kosten (z. B. Benzinkosten) nicht zu den Gesamtkosten (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR). Vgl. auch die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 2 Buchstabe b. Abweichend hiervon rechnet der **Bundesfinanzhof** in den Fällen der Fahrtenbuchmethode die vom **Arbeitnehmer** selbst getragenen **Aufwendungen** (z. B. Benzinkosten) einerseits zu den **Gesamtkosten** des Fahrzeugs und lässt sie andererseits zum **Werbungskostenabzug** zu (BFH-Urteil vom 18. 10. 2007, BStBl. 2009 II S. 199). Die Finanzverwaltung wendet das Urteil über den Einzelfall hinaus aufgrund des Wortlauts der Lohnsteuer-Richtlinien nicht allgemein an. Vgl. die Erläuterungen und das Beispiel unter der vorstehenden Nr. 9 Buchstabe d.

Zur Abgrenzung von Nutzungsentgelt und Kostenübernahme vgl. auch vorstehende Nr. 9 Buchstabe e.

c) Abgrenzung Nutzungsüberlassung - Kostenerstattung

Ist nicht der Arbeitgeber, sondern der **Arbeitnehmer** selbst der Leasingnehmer, so kommen die unter den Nummern 2 und 3 dargestellten Berechnungsmethoden nicht in Betracht, da keine unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Firmenwagens durch den Arbeitgeber vorliegt, wenn der Arbeitnehmer selbst das Fahrzeug geleast hat. Kostenerstattungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer führen in diesem Fall zu Barlohn (BFH-Urteil vom 6.11.2001, BStBl. 2002 II S. 164).

Eine Nutzungsüberlassung **durch den Arbeitgeber**, die nach den unter den Nummern 2 und 3 dargestellten Berechnungsmethoden zu bewerten ist, liegt jedoch dann vor, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug auf Veranlassung des Arbeitgebers least, dieser sämtliche Kosten des Kraftfahrzeugs trägt und im Innenverhältnis allein über die Nutzung des Kraftfahrzeugs bestimmt (BFH-Urteil vom 6.11.2001, BStBl. 2002 II S. 370). Bei diesem Urteil handelt es sich um einen ausgesprochenen Sonderfall, denn der Sachverhalt wies folgende Besonderheiten auf:

- **Der Arbeitgeber** hatte die Verhandlungen mit dem Leasingunternehmen geführt und erreicht, dass die privaten Leasingverträge mit den leitenden Angestellten zu Großauftragsbedingungen abgeschlossen wurden.
- **Der Arbeitgeber** hatte sich zur Übernahme der Fahrzeuge zu garantierten Rückkaufswerten verpflichtet, die Fahrzeuge nach Ablauf der Leasingzeit erworben und mit Gewinn veräußert.
- **Der Arbeitgeber** hatte zudem in den Vorjahren und auch in den Folgejahren jeweils selbst entsprechende Leasingverträge mit dem Leasingunternehmen abgeschlossen. Dies war in den Streitjahren nur deshalb nicht möglich, weil sein Kreditrahmen ausgeschöpft war.
- **Der Arbeitgeber** konnte die Nutzung der Fahrzeuge gegenüber dem Arbeitnehmer jederzeit widerrufen, die Herausgabe der Fahrzeuge ohne Angabe von Gründen verlangen oder ein anderes Fahrzeug zuteilen.

Aufgrund dieser Besonderheiten war der Arbeitgeber als "**wirtschaftlicher Leasingnehmer**" anzusehen. Damit lag (ausnahmsweise) eine mit der 1 %-Methode bzw. 0,03 %-Methode zu bewertende **Nutzungsüberlassung** eines Firmenwagens vor und nicht die Zuwendung von Barlohn an den Arbeitnehmer.

d) Zweivertragsmodell

Einzelne Leasingfirmen bieten ein sog. Zweivertragsmodell an, mit dem ein und dasselbe Fahrzeug gleichzeitig vom Arbeitgeber und auch vom Arbeitnehmer geleast wird. Sinn dieses Modells soll es sein, dass dem für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie für Privatfahrten berechtigten Arbeitnehmer aufgrund der von ihm zu zahlenden Leasingraten ein geldwerter Vorteil nicht entsteht.

Beispiel

Für ein Fahrzeug wird nicht ein einheitlicher Leasing-Vertrag über die gesamte Nutzung des Fahrzeugs abgeschlossen, sondern es werden mit dem Arbeitgeber und mit dem Arbeitnehmer jeweils gesonderte Leasing-Verträge abgeschlossen.

a) Der **Arbeitgeber** least das Fahrzeug von Montag bis Freitag von 8 Uhr bis 17 Uhr für eine monatliche Leasing-Rate von 500 €.

b) Der **Arbeitnehmer** least das gleiche Fahrzeug von Montag bis Freitag von 17 Uhr bis 8 Uhr, an Samstagen, Sonntagen und Feiertagen von 0 Uhr bis 24 Uhr sowie für einen Zeitraum von vier Wochen im Kalenderjahr (Urlaub). Die Leasing-Rate des Arbeitnehmers beträgt 200 €.

Die Leasing-Gesellschaft hält in diesem Fall die steuerlichen Regelungen über die private Nutzung eines Firmenwagens (Anwendung der 1 %-Methode) für nicht anwendbar, weil der Arbeitnehmer das Fahrzeug für private Zwecke selbst geleast habe und damit keine Fahrzeugüberlassung durch den Arbeitgeber vorliege.

Die Finanzverwaltung erkennt eine solche Vertragsgestaltung - ungeachtet anderer Berichte in Auto-Fachzeitschriften - nicht an, sondern geht aufgrund der im Steuerrecht geltenden wirtschaftlichen Betrachtungsweise von einem einheitlichen Leasingvertrag **des Arbeitgebers** aus^[34]. Soweit der Arbeitnehmer selbst Anteile an den Leasingraten zu tragen hat, können diese - wie in dem Beispiel unter Buchstabe a dargestellt - auf den nach den allgemeinen Bewertungsgrundsätzen ermittelten geldwerten Vorteil angerechnet werden.

11. Arbeitnehmer mit mehreren Tätigkeitsstätten

Nach der früheren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs und der darauf beruhenden Verwaltungsauffassung konnte ein Arbeitnehmer innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses mehrere regelmäßige Arbeitsstätten haben, wenn er jede Arbeitsstätte nachhaltig immer wieder aufsuchte. Stand ihm für die Fahrten von der Wohnung zu den mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten ein Firmenwagen zur Verfügung, war die Höhe des geldwerten Vorteils auch davon abhängig, ob die mehreren regelmäßigen Arbeitsstätten täglich nacheinander oder täglich abwechselnd aufgesucht wurden. Zur Berechnung des geldwerten Vorteils in diesen Fällen vgl. die Ausführungen im Lexikon für das Lohnbüro", Ausgabe 2011, beim Stichwort "Firmenwagen zur privaten Nutzung" unter Nr. 11 auf S. 315 f.

In Abänderung seiner früheren Rechtsprechung hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass ein Arbeitnehmer innerhalb desselben Arbeitsverhältnisses nicht mehrere regelmäßige Arbeitsstätten, sondern **nur eine regelmäßige Arbeitsstätte** haben kann, die sich am **ortsgebundenen Mittelpunkt** der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers befindet (BFH-Urteil vom 9.6.2011, BStBl. 2012 II S. 38). Dies ist der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine geschuldete **Arbeitsleistung nach qualitativen Merkmalen schwerpunktmäßig zu erbringen** hat. Diese Rechtsprechung führt zu einer Vereinfachung, da u. a. aufwendige Berechnungen zur Höhe des geldwerten Vorteils bei Fahrten zwischen der Wohnung und mehreren Tätigkeitsstätten (= bisher mehrere regelmäßige Arbeitsstätten) in den Fällen der Firmenwagengestellung entfallen.

Sucht der Arbeitnehmer fortdauernd und immer wieder **verschiedene Betriebsstätten** bzw. betriebliche Einrichtungen seines Arbeitgebers auf, ist der **ortsgebundene Mittelpunkt** der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit zu bestimmen. Dies ist die eine regelmäßige Arbeitsstätte des Arbeitnehmers. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber **zugeordnet** worden ist, welche **Tätigkeit** er an den verschiedenen Tätigkeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt oder wahrzunehmen hat und welches **konkrete Gewicht** dieser Tätigkeit zukommt. Der Tätigkeitsstätte, die als regelmäßige Arbeitsstätte angesehen wird, muss eine **zentrale Bedeutung** gegenüber den weiteren Tätigkeitsstätten zukommen.

Beispiel A

Arbeitnehmer A mit Wohnsitz in München arbeitet von montags bis donnerstags am Betriebssitz seines Arbeitgebers, der 20 km von seiner Wohnung entfernt liegt, und freitags in der 35 km von der Wohnung entfernt liegenden Zweigniederlassung. Der Bruttolistenpreis für den auch zur privaten Nutzung überlassenen Firmenwagen beträgt 35 000 €.

A hat eine regelmäßige Arbeitsstätte am Betriebssitz seines Arbeitgebers, da sich dort der ortsgebundene Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit befindet; dieser Tätigkeitsstätte kommt eine zentrale Bedeutung gegenüber der Tätigkeit in der Zweigniederlassung zu. Bei den Fahrten von seiner Wohnung zum Betriebssitz handelt es sich um Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. In der Zweigniederlassung befindet sich keine weitere regelmäßige Arbeitsstätte. Die Fahrten von der Wohnung zur Zweigniederlassung sind Fahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit. Die Nutzung des Firmenwagens für diese Fahrten ist steuerfreier Reisekostenersatz in Form einer Sachleistung (= Pkw-Gestellung). Der monatliche geldwerte Vorteil für die Firmenwagengestellung zur privaten Nutzung berechnet sich wie folgt:

Privatfahrten	350 €
1 % von 35 000 € =	
Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte	210 €
0,03 % von 35 000 € × 20 km =	<hr/>
Summe	560 €

Kann **keiner Tätigkeitsstätte** des Arbeitnehmers gegenüber den anderen Tätigkeitsstätten eine **hinreichend zentrale Bedeutung** beigemessen werden, liegt insgesamt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit - **ohne** Vorhandensein einer **regelmäßigen Arbeitsstätte** - vor (BFH-Urteil vom 9.6.2011, BStBl. 2012 II S. 36). Vgl. auch die ausführlichen Erläuterungen und zahlreichen Beispiele beim Stichwort "Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten" unter Nr. 3, besonders die Buchstaben a und e).

Beispiel B

B ist als Distriktmanagerin (= Gebietsleiterin) für 15 Filialen einer Supermarktkette zuständig und sucht diese Filialen in regelmäßigen Abständen immer wieder auf. Für die Fahrten nutzt sie den ihr von ihrem Arbeitgeber zur uneingeschränkten Nutzung überlassenen Firmenwagen (Bruttolistenpreis 40 000 €).

B übt eine Auswärtstätigkeit ohne Vorhandensein einer regelmäßigen Arbeitsstätte aus, wenn keiner Filiale eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den anderen Filialen beizumessen ist (BFH-Urteil vom 9.6.2011, BStBl. 2012 II S. 36). Der monatliche geldwerte Vorteil für die Firmenwagengestellung zur privaten Nutzung berechnet sich wie folgt:

Privatfahrten 1 % von 40 000 € =

400 €

Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte liegen nicht vor!

Mehrere regelmäßige Arbeitsstätten können somit bei einem Arbeitnehmer nur noch dann vorliegen, wenn er auch **in mehreren Arbeitsverhältnissen** bei unterschiedlichen Arbeitgebern beschäftigt ist. Steht ihm in einem Arbeitsverhältnis ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung zur Verfügung und nutzt er dieses Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in dem anderen Arbeitsverhältnis, so entsteht für diese Fahrten bei Anwendung der Bruttolistenpreisregelung kein weiterer geldwerter Vorteil (vgl. die Erläuterungen und das Beispiel unter der vorstehenden Nr. 3 Buchstabe h).

12. Sonderfälle

a) Garagengeld

Ersetzt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern die Kosten für eine Garage (dies kann entweder eine eigene oder angemietete Garage sein), damit dort der Firmenwagen untergestellt werden kann, so gilt nach dem BFH-Urteil vom 7.6.2002, BStBl. II S. 829 Folgendes:

LS – SV –

Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Entgelt dafür, dass der Firmenwagen in einer Garage abgestellt wird, **die dem Arbeitnehmer gehört**, so handelt es sich bei diesen Zahlungen um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung. Damit scheidet eine Versteuerung als Arbeitslohn aus.

LS – SV –

Hat der Arbeitnehmer hingegen eine Garage zum Abstellen des Firmenwagens **angemietet** und ersetzt der Arbeitgeber die monatlich anfallende Miete, so ist dieser Arbeitgeberersatz als Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG steuerfrei, wenn das Unterstellen des Firmenwagens in der Garage **ausschließlich im Interesse des Arbeitgebers** erfolgt.

Dieses ausschließliche eigenbetriebliche Interesse war im Urteilsfall vorhanden, weil sich in den Firmenwagen der Außendienst-Mitarbeiter (auch über Nacht) stets wertvolle Werkzeuge und Waren befanden und der Arbeitgeber deshalb seine Arbeitnehmer durch eine sog. Kraftfahrzeug-Überlassungs-Vereinbarung ausdrücklich verpflichtet hatte, die Firmenwagen in einer Garage abzustellen.

LS – SV –

Hat der Arbeitnehmer die angemietete Garage durch Begründung eines eigenständigen Mietverhältnisses an den Arbeitgeber **untervermietet**, so handelt es sich bei den Zahlungen des Arbeitgebers um Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung (BFH-Urteil vom 7.6.2002, BStBl. II S. 878). Damit scheidet eine Versteuerung als Arbeitslohn aus. Die Auswirkungen der beiden BFH-Urteile sind ausführlich beim Stichwort "Garagengeld" erläutert.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der individuellen Methode (Fahrtenbuchmethode) gehören **Garagenkosten** zu den **Gesamtkosten** des Fahrzeugs (vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 2 Buchstabe b).

b) Wagenpflegepauschale

In einem nicht veröffentlichten Urteil hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass bei einem beamteneigenen Kraftfahrzeug eine sog. Wagenpflegepauschale (im Streitfall ca. 15 € monatlich) steuerfrei gezahlt werden kann. Verschiedentlich war hierzu die Auffassung vertreten worden, dass dieses Urteil auch auf "private Arbeitgeber" anzuwenden sei. Allen Arbeitnehmern, die einen Firmenwagen nutzen, hätte hiernach eine steuerfreie Wagenpflegepauschale von etwa 15 bis 25 € monatlich steuerfrei gezahlt werden können. Die Finanzverwaltung hat dies mit der Begründung verneint, dass das zu "beamteneigenen Wagen" ergangene Urteil nicht auf betriebliche Fahrzeuge, die einem Arbeitnehmer zur Nutzung überlassen werden, angewendet werden könne. Für Firmenwagen, bei denen der Arbeitnehmer regelmäßig die Wagenpflege des betrieblichen Fahrzeugs zahlt, damit es für berufliche Fahrten sauber zur Verfügung steht, kommt deshalb nur ein **Auslagenersatz** im Rahmen von R 3.50 der Lohnsteuer-Richtlinien zur Anwendung, das heißt die Zahlung einer Wagenpflegepauschale ist nur bei Nachweis der tatsächlich entstandenen Kosten für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten möglich (vgl. die Erläuterungen beim Stichwort "Auslagenersatz").

Umgekehrt kann der Arbeitnehmer den pauschal nach der 1 %-Methode ermittelten geldwerten Vorteil nicht mit der Begründung vermindern, er müsse den Firmenwagen ohne entsprechenden Ersatz durch den Arbeitgeber waschen und pflegen (vgl. auch R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 5 LStR; vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 9 Buchstabe d).

c) Einem Arbeitnehmer werden mehrere Firmenwagen überlassen

Der Bundesfinanzhof hatte darüber zu entscheiden, ob bei einem **Unternehmer** die monatliche **1%-Bruttolistenpreisregelung** auf alle zum Betriebsvermögen gehörenden Kraftfahrzeuge einzeln, also **mehrfach anzuwenden** ist, wenn nur eine Person die Fahrzeuge auch privat nutzt. Im Streitfall hielt ein selbständig tätiger Unternehmensberater mehrere Kraftfahrzeuge im Betriebsvermögen, die er auch privat nutzte. Seine Ehefrau hatte an Eides statt versichert, nur ihr eigenes Fahrzeug zu nutzen; Kinder waren nicht vorhanden. Gleichwohl hat der **Bundesfinanzhof** die Auffassung des Finanzamts **bestätigt**, dass die **1%-Bruttolistenpreisregelung auf jedes** vom Unternehmer privat genutzte **Fahrzeug**

anzuwenden ist, wenn der Unternehmer selbst verschiedene Fahrzeuge zu Privatfahrten nutzt (d. h. fahrzeugbezogene und nicht personenbezogene Anwendung der 1%-Bruttolistenpreisregelung; BFH-Urteil vom 9.3.2010, BStBl. II S. 903).

Stehen hingegen einem **Arbeitnehmer** gleichzeitig mehrere Firmenfahrzeuge zur Verfügung, so ist zwar auch für jedes Fahrzeug die Privatnutzung mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Ist die **gleichzeitige private Nutzung** der verschiedenen, auch privat genutzten Firmenwagen jedoch so gut wie **ausgeschlossen**, weil die Nutzung durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen (z. B. Ehefrau, Kinder) nicht in Betracht kommt, so ist für den Ansatz der reinen Privatfahrten mit der 1 %-Regelung vom Bruttolistenpreis des **überwiegend genutzten** Fahrzeugs auszugehen^[35]. Diese für Arbeitnehmer gegenüber Selbständigen vorteilhafte Regelung gilt auch für Gesellschafter-Geschäftsführer einer GmbH.^[36]

Kann der Arbeitnehmer **abwechselnd** unterschiedliche **Pkws zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte** benutzen, so ist für die Berechnung des pauschalen Nutzungswerts der Listenpreis des Pkws zugrunde zu legen, der vom Arbeitnehmer im Kalendermonat **überwiegend genutzt** wird. Der Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist also insgesamt **nur einmal** zu erfassen. Abzustellen ist dabei auf den Bruttolistenpreis desjenigen Pkws, den der Arbeitnehmer überwiegend für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt. Dies gilt allerdings nicht in den Fällen der Einzelbewertung mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt. In diesem Fall ist der geldwerte Vorteil entsprechend den Angaben des Arbeitnehmers zur tatsächlichen Nutzung der Fahrzeuge fahrzeugbezogen zu ermitteln.

d) Nutzung eines Firmenwagens durch mehrere Arbeitnehmer

Nutzen mehrere Arbeitnehmer einen Firmenwagen zu Privatfahrten, so bewertete die Finanzverwaltung früher den monatlichen geldwerten Vorteil bei jedem nutzungsberechtigten Arbeitnehmer mit 1 % des Bruttolistenpreises.

Der Bundesfinanzhof hat hierzu mit Urteil vom 15.5.2002, BStBl. 2003 II S. 311 entschieden, dass die 1 %-Regelung nicht personenbezogen, sondern **fahrzeugbezogen** auszulegen sei. Der nach der 1 %-Regelung ermittelte geldwerte Vorteil muss deshalb **nach Köpfen** auf die nutzungsberechtigten Arbeitnehmer aufgeteilt werden, und zwar unabhängig von der tatsächlichen Nutzung des Firmenwagens durch den einzelnen Arbeitnehmer in dem jeweiligen Kalendermonat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob der Firmenwagen innerhalb eines Kalendermonats gleichzeitig oder zeitlich nacheinander von mehreren Arbeitnehmern genutzt wird. Die Finanzverwaltung hat das BFH-Urteil in die Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien übernommen und außerdem in diesen Hinweisen klargestellt, dass die im Urteil für die 1 %-Regelung aufgestellten Grundsätze **auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte gelten**, die mit der 0,03 %-Methode bewertet werden. Das bedeutet, dass für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bei jedem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden seiner Entfernungskilometer zu ermitteln und dieser Wert durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen ist. Dies ergibt sich aus den Hinweisen zu R 8.1 (9-10) der Lohnsteuer-Richtlinien^[37] Stichwort "Nutzung durch mehrere Arbeitnehmer". Dem einzelnen nutzungsberechtigten

Arbeitnehmer bleibt es unbenommen, zur Einzelbewertung seiner tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt überzugehen (vgl. vorstehende Nr. 3 Buchstabe c).

e) Fahrzeugpool

Insbesondere in größeren Firmen werden den Arbeitnehmern aus unterschiedlichen Gründen und/oder aufgrund unterschiedlicher Vereinbarungen Poolfahrzeuge zur Nutzung überlassen. Von einem solchen Fahrzeugpool ist auszugehen, wenn die Zahl der Nutzungsberechtigten die Zahl der Fahrzeuge übersteigt. Dabei ist zunächst zu klären, ob dem **Grunde nach ein geldwerter Vorteil** entsteht (vgl. hierzu auch das Beispiel unter der vorstehenden Nr. 1 Buchstabe a).

Der Bundesfinanzhof hat in einer Fortentwicklung seiner bisherigen Rechtsprechung entschieden, dass der Ansatz eines geldwerten Vorteils voraussetzt, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer **tatsächlich einen Firmenwagen zur privaten Nutzung überlässt**. Aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs zu betrieblichen Zwecken kann hingegen nicht aufgrund des Anscheinsbeweises geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt werde (BFH-Urteil vom 21.4.2010, BStBl. II S. 848). Im Streitfall hatten rund 80 Mitarbeiter Zugriff auf sechs Poolfahrzeuge, die für betriebliche Fahrten zur Verfügung standen. Die Privatnutzung war arbeitsvertraglich verboten, die Schlüssel wurden in einem Schlüsselkasten im Betrieb aufbewahrt. Fahrtenbücher wurden allerdings nicht geführt. Der Bundesfinanzhof lehnt in solch einem Fall den Ansatz eines geldwerten Vorteils aufgrund des sog. Anscheinsbeweises ab. Es gebe weder einen Anscheinsbeweis dafür, dass dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen aus dem arbeitgebereigenen Fuhrpark zur Verfügung stehe, noch dass der Arbeitnehmer ein solches Fahrzeug (unbefugt) auch privat nutze. Das gilt auch dann, wenn der Arbeitnehmer Angehöriger des Betriebsinhabers ist. Die sich aus den vorstehenden Erläuterungen ergebenden Grundsätze hat der Bundesfinanzhof erneut bestätigt (BFH-Urteil vom 6.10.2011, BStBl. 2012 II S. 362). Dieser Streitfall betraf den Verkäufer eines Autohauses, der für betriebliche Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte auf Probe- und Vorführgewagen eines Fahrzeugpools zugreifen durfte. Eine darüber hinausgehende Privatnutzung war nach dem Arbeitsvertrag untersagt, Fahrtenbücher wurden aber für die Fahrzeuge nicht geführt. Die Ernsthaftigkeit des ausgesprochenen Nutzungsverbots ergab sich aus der Tatsache, dass ein anderer Arbeitnehmer wegen Verstoßes gegen die arbeitsrechtliche Nutzungsregelung abgemahnt worden war. Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bezogen auf **Poolfahrzeuge**. Ist dem Arbeitnehmer kein bestimmtes Fahrzeug zugewiesen, sondern steht ein Fahrzeugpool für dienstliche Zwecke zur Verfügung, **genügt ein schriftliches Nutzungsverbot** des Arbeitgebers für private Zwecke, um den sog. Anscheinsbeweis einer privaten Nutzung auszuschließen. Es kommt dann also nicht zum Ansatz eines geldwerten Vorteils. Vgl. auch die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 18 Buchstabe a.
Dürfen hingegen **Poolfahrzeuge auch privat** genutzt werden, gilt Folgendes: Die Finanzverwaltung hat früher den geldwerten Vorteil für die private Nutzung eines Firmenwagens auch dann mit dem vollen Monatsbetrag von 1 % des Bruttolistenpreises angesetzt, wenn der Arbeitnehmer von seinem Zugriffsrecht auf einen Firmenwagen aus einem Fahrzeugpool nur gelegentlich Gebrauch machte. Nach dem BFH-Urteil vom 15.5.2002 (BStBl. 2003 II S. 311) ist die 1 %-Regelung aber nicht personenbezogen, sondern **fahrzeugbezogen** auszulegen. Der nach der 1 %-Regelung ermittelte geldwerte Vorteil muss

deshalb **nach Köpfen** auf die nutzungsberechtigten Arbeitnehmer aufgeteilt werden, und zwar unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der Firmenwagen durch die einzelnen Arbeitnehmer in dem jeweiligen Kalendermonat. Dabei kommt es nicht darauf an, ob die Firmenwagen innerhalb eines Kalendermonats gleichzeitig oder zeitlich nacheinander von mehreren Arbeitnehmern genutzt werden.

Beispiel

In einem Fahrzeugpool befinden sich 4 Fahrzeuge mit einem Bruttolistenpreis von 18 000 €, 22 000 €, 27 000 € und 33 000 €.

5 Arbeitnehmer sind berechtigt auf diesen Fahrzeugpool zuzugreifen und dürfen die Fahrzeuge auch für Privatfahrten nutzen.

Ermittlung des monatlichen geldwerten Vorteils:

Fahrzeug 1: 1 % von 18 000 €	180,— €
Fahrzeug 2: 1 % von 22 000 €	220,— €
Fahrzeug 3: 1 % von 27 000 €	270,— €
Fahrzeug 4: 1 % von 33 000 €	330,— €
	<hr/>
Geldwerter Vorteil insgesamt	1 000,— €
Zu verteilen nach Köpfen auf 5 Arbeitnehmer (auf den Umfang der tatsächlichen Nutzung des einzelnen Arbeitnehmers kommt es nicht an!). Steuer- und beitragspflichtiger geldwerter Vorteil je Arbeitnehmer	200,— €

Die Finanzverwaltung hat das BFH-Urteil in die Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien übernommen und außerdem in diesen Hinweisen klargestellt, dass die im Urteil für die 1 %-Regelung aufgestellten Grundsätze **auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte gelten**, die mit der 0,03 %-Methode bewertet werden. Das bedeutet, dass für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte der geldwerte Vorteil grundsätzlich mit 0,03 % der Bruttolistenpreise aller Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen ist. Dieser Wert ist beim einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl der Entfernungskilometer zu multiplizieren. Dies ergibt sich aus den Hinweisen zu R 8.1 (9-10) der Lohnsteuer-Richtlinien^[38] Stichwort "Fahrzeugpool". Dem einzelnen nutzungsberechtigten Arbeitnehmer bleibt es zudem unbenommen, zur Einzelbewertung seiner tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und

regelmäßiger Arbeitsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt überzugehen.

Zu einem Fahrzeugwechsel im Laufe eines Kalendermonats vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 4.

f) Campingfahrzeug als Firmenwagen

LS + SV + Mit Urteil vom 6.11.2001 (BStBl. II S. 370) hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass auch Campingfahrzeuge Kraftfahrzeuge im Sinne des § 8 Abs. 2 EStG sind. Das bedeutet, dass der steuer- und beitragspflichtige geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Campingfahrzeugs nach der 1 %-Methode zu ermitteln ist, wenn nicht die individuelle Methode (Einzelnachweis der Kosten und Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs) gewählt wird.

LS + SV + Auch für die mit einem solchen Fahrzeug durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist ein geldwerter Vorteil entweder nach der 0,03 %-Methode oder der individuellen Methode anzusetzen.

Die Finanzverwaltung hat das BFH-Urteil in die Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien übernommen (Hinweise zu R 8.1 (9-10) Stichwort "Kraftfahrzeuge")^[391] .

g) Lkw, Zugmaschine und Geländewagen als Firmenwagen

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass eine Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung nach der **1 %-Methode nicht** bei Fahrzeugen vorzunehmen ist, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit und Einrichtung für eine Nutzung zu privaten Zwecken nicht geeignet sind (BFH-Urteil vom 18.12.2008, BStBl. 2009 II S. 381). Im Streitfall war dem Arbeitnehmer eines Unternehmens für Heizungs- und Sanitärbedarf ein zweisitziger Kastenwagen (sog. **Werkstatt-/Monteurwagen**) überlassen worden, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und -fächern sowie Werkzeug ausgestattet und mit einer Beschriftung versehen war. Für die private Nutzung dieses Wagens setzte das Finanzamt im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung zunächst einen geldwerten Vorteil nach der 1 %-Methode an. Der Bundesfinanzhof folgte dem nicht, da nach seiner Auffassung Bauart und Ausstattung deutlich machten, dass ein solcher Wagen typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt werde. Ausschlaggebend waren die Anzahl der Sitzplätze (im Streitfall zwei), das äußere Erscheinungsbild, die Verblendung der hinteren Seitenfenster und das Vorhandensein einer Abtrennung zwischen Lade- und Fahrgastraum. Ob ein solches Fahrzeug dennoch privat genutzt werde, bedarf jeweils einer Feststellung im Einzelfall. Diese Feststellungslast hierfür obliegt dem Finanzamt. Stellt das Finanzamt eine Privatnutzung eines solchen Fahrzeugs fest, ist diese mit dem "üblichen Endpreis" (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) und nicht unter Heranziehung der Bruttolistenpreisregelung zu bewerten. Für die vom Arbeitnehmer im entschiedenen Streitfall mit dem Werkstattwagen unstreitig durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte war allerdings ein geldwerter Vorteil in Höhe von monatlich 0,03 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen.

Unter Berücksichtigung dieser Rechtsprechung kann davon ausgegangen werden, dass **Lkw** oder **Zugmaschinen** typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt werden und daher im

Regelfall **kein geldwerter Vorteil für Privatfahrten** anzusetzen ist. Da zudem die Fahrer dieser Fahrzeuge in aller Regel **keine regelmäßige Arbeitsstätte** im Betrieb des Arbeitgebers haben, entfällt auch der Ansatz eines geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (vgl. hierzu auch die Erläuterungen und Beispiele beim Stichwort "Fahrtätigkeit" sowie "Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten" unter Nr. 3). Ein **Geländewagen** (sog. Kombinationskraftwagen) ist ein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG (= steuerlich relevanter Firmenwagen; BFH-Urteil vom 13. 2. 2003, BStBl. II S. 472). Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils in den Fällen der Bruttolistenpreisregelung ist der **Bruttolistenpreis in voller Höhe** anzusetzen. Eine betragsmäßige Begrenzung des Bruttolistenpreises ist nicht vorzunehmen.

h) Abgrenzung zwischen Kostenerstattung und Nutzungsüberlassung

Der Bundesfinanzhof hat in zwei Urteilen zur Abgrenzung der Kostenerstattung von einer Nutzungsüberlassung Stellung genommen. Die zwei Urteile lassen sich im Ergebnis wie folgt zusammenfassen:

Erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer sämtliche Kosten, die dem Arbeitnehmer für sein **eigenes Auto** entstehen (Abschreibung, Steuern, Versicherung, Reparaturen, Pflege, Reifen, Benzin, Schmierstoffe), so muss der Arbeitnehmer diese Kostenerstattung als **Barlohn** versteuern. Eine Bewertung dieser Kostenerstattung mit der 1 %-Methode bzw. 0,03 %-Methode ist nicht zulässig (BFH-Urteil vom 6.11.2001, BStBl. 2002 II S. 164).

Keine Kostenerstattung sondern eine mit der 1 %-Methode bzw. 0,03 %-Methode zu bewertende Nutzungsüberlassung liegt dagegen vor, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug auf Veranlassung des Arbeitgebers least, dieser sämtliche Kosten des Kraftfahrzeugs trägt und im Innenverhältnis allein über die Nutzung des Kraftfahrzeugs bestimmt (BFH-Urteil vom 6.11.2001, BStBl. 2002 II S. 370). Vgl. zu diesem Sonderfall auch die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 10 Buchstabe c).

i) Verbilligter Kauf eines Firmenwagens durch den Arbeitnehmer

Der Erwerb eines (gebrauchten) Firmenwagens vom Arbeitgeber führt beim Arbeitnehmer zum Zufluss von steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn der gezahlte Kaufpreis hinter dem **"üblichen Endpreis"** des Fahrzeugs zurückbleibt (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG).

Auf die Erläuterungen beim Stichwort "Kraftfahrzeuge" wird Bezug genommen. Maßgebend für die Bestimmung des "üblichen Endpreises" ist nicht der Händler-Einkaufspreis sondern der Verkehrswert, das heißt der Händler-Verkaufspreis (einschließlich Umsatzsteuer). Häufig wird ein Gutachten über den Händler-Einkaufspreis vorgelegt. Die Finanzverwaltung ermittelt dann den lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteil im Normalfall wie folgt:

Wert des Firmenwagen lt. Gutachten €
zuzüglich: Gewinnaufschlag z. B. + 20 % ^[40] €
abzüglich: Abschlag für Garantieleistung z. B. 5 % <hr/>

	. €
	<hr style="border: 1px solid green;"/>
Ortsüblicher Endpreis €
96 % des ortsüblichen Endpreises €
(zur Anwendung der 96 %-Regelung vgl. die Erläuterungen beim Stichwort " <u>Sachbezüge</u> " unter Nr. 3 Buchstabe b)	
abzüglich: Zahlung des Arbeitnehmers €
	<hr style="border: 1px solid green;"/>
verbleibender Betrag = steuerpflichtiger geldwerter Vorteil €

13. Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

a) Allgemeines

Der Arbeitgeber hat bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte die Möglichkeit, die Lohnsteuer insoweit mit **15 %** zu pauschalieren, als der Arbeitnehmer Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € ab dem 1. Entfernungskilometer je Arbeitstag geltend machen könnte (vgl. das Stichwort "**Entfernungspauschale**"). Dementsprechend kann auch der geldwerte Vorteil für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ab dem 1. Entfernungskilometer mit 15 % pauschal besteuert werden. **Die Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % löst Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung aus.** Allerdings verliert der Arbeitnehmer den Werbungskostenabzug, soweit eine Pauschalierung mit 15 % durchgeführt wurde. Macht der Arbeitgeber von der Pauschalierungsmöglichkeit Gebrauch, so kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass der Arbeitnehmer das Fahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich (180 Tagen jährlich) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt (R 40.2 Abs. 6 Nr. 1 Buchstabe b LStR). Die Auswirkungen einer Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % soll an folgendem Beispiel verdeutlicht werden:

Beispiel A

Der Arbeitnehmer nutzt 2013 einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 30 000 €) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte beträgt 30 km. Für die Nutzung des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder geldwerter Vorteil:

$$30 \text{ km} \times 0,03 \% \text{ von } 30\,000 \text{ €}$$

$$= 270,-$$

€

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit 15 % pauschalieren, soweit der Arbeitnehmer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen könnte. Dabei ist von 15 Arbeitstagen monatlich auszugehen:

30 km × 0,30 € × 15 Arbeitstage = 135,–
€

zur Versteuerung als laufender Arbeitslohn verbleiben (270 € - 135 € =) 135,–
€

Für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge gilt Folgendes:

Soweit die Lohnsteuer mit 15 % pauschaliert wird, tritt Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung ein. Beitragspflichtig ist demnach nur der Betrag von 135 €.

Durch die Pauschalierung des Betrags von 135 € monatlich verliert der Arbeitnehmer in dieser Höhe den Werbungskostenabzug bei der Veranlagung zur Einkommensteuer.

Eine vollständige Lohnabrechnung für den Fall, dass der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zum Teil pauschal mit 15 % und zum Teil als laufender Arbeitslohn versteuert wird, ist beim Stichwort "Gesellschafter-Geschäftsführer" unter Nr. 7 abgedruckt.

Die Berechnung des steuerpflichtigen geldwerten Vorteils unterscheidet sich also von der Berechnung des pauschal mit 15 % zu besteuerten Betrags. Denn pauschal mit 15 % kann nur der Betrag besteuert werden, den der Arbeitnehmer in Höhe der Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen könnte, höchstens jedoch der nach der 0,03 %-Methode ermittelte geldwerte Vorteil.

Bei der Pauschalierung mit 15 % kann **aus Vereinfachungsgründen** unterstellt werden, dass der Arbeitnehmer das Fahrzeug an 15 Arbeitstagen monatlich (180 Arbeitstagen jährlich) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzt (R 40.2 Abs. 6 Nr. 1 Buchstabe b LStR). Der Pauschalierung kann jedoch die tatsächliche (höhere) Anzahl der Arbeitstage zugrunde gelegt werden, an denen der Arbeitnehmer den Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte genutzt hat.

Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren - regelmäßig wegen der geringen Anzahl von Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte - eine Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten mit 0,002 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer und Fahrt vorgenommen (vgl. hierzu die Erläuterungen und Beispiele unter der vorstehenden Nr. 3 Buchstabe c), ist auch die Ermittlung der Entfernungspauschale für die Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % anhand der vom Arbeitnehmer erklärten Anzahl der Tage vorzunehmen. Die vorstehend erwähnte 15-Tage-Regelung ist in diesem Fall nicht anwendbar^[41].

Beispiel B

Der Arbeitnehmer nutzt einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 40 000 €) im Monat Mai 2013 an 10 Tagen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernung beträgt 60 km. Arbeitgeber und Arbeitnehmer haben eine Einzelbewertung der Fahrten zur Ermittlung des geldwerten Vorteils vereinbart. Für den Monat Mai 2013 ergibt sich folgender geldwerter Vorteil:

10 Fahrten à 0,002 % von 40 000 € × 60 km	= 480 €
Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit 15 % pauschalieren, soweit der Arbeitnehmer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen könnte. Dabei ist wegen der gewählten Einzelbewertung von 10 Arbeitstagen auszugehen:	= 180 €
60 km × 0,30 € × 10 Arbeitstage	_____
zur Versteuerung als laufender Arbeitslohn verbleiben (480 € - 180 €)	= 300 €

Für den **Arbeitgeber** ist die Pauschalierung mit 15 % deshalb besonders wichtig, weil sie Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst und sich der Arbeitgeber somit den Arbeitgeberanteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag spart.

Für den **Arbeitnehmer** muss die Pauschalierung jedoch nicht immer günstiger sein. Die normale Versteuerung als laufender Arbeitslohn ist für den Arbeitnehmer gegenüber der Lohnsteuerpauschalierung mit 15 % dann vorteilhaft, wenn der laufende Monatslohn ohnehin die Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (2013 monatlich 5800 € in den alten und 4900 € in den neuen Bundesländern) überschreitet **und** der Arbeitnehmer mit anderen Werbungskosten den bei seiner Einkommensteuerveranlagung zu berücksichtigenden allgemeinen Arbeitnehmer-Pauschbetrag in Höhe von 1000 € bereits erreicht hat, sodass sich die Fahrtkosten (= Entfernungspauschale) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte steuerlich voll als Werbungskosten auswirken können. Die Frage, ob normal versteuert oder mit 15 % pauschaliert werden soll, ist deshalb mit dem Arbeitnehmer im Einzelnen abzustimmen. Dies gilt insbesondere dann, wenn die Pauschalsteuer von 15 % im arbeitsrechtlichen Innenverhältnis auf den Arbeitnehmer abgewälzt werden soll. Die **Abwälzung der Pauschalsteuer** ist anhand eines Berechnungsbeispiels beim Stichwort "Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte" unter Nr. 6 erläutert. Vgl. außerdem das Stichwort "Abwälzung der Pauschalsteuer auf den Arbeitnehmer".

b) Behinderte Arbeitnehmer

Auch für **behinderte Arbeitnehmer** gilt der Grundsatz, dass eine Saldierung des vom Arbeitgeber zu versteuernden geldwerten Vorteils für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung eines Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem beim Arbeitnehmer möglichen Werbungskostenabzug nicht zulässig ist. Das bedeutet, dass auch behinderte Arbeitnehmer einerseits den geldwerten Vorteil versteuern müssen, andererseits aber bei der Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten

geltend machen können und zwar für **jeden Kilometer** der **einfachen Entfernung** zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der tatsächlich entstandenen Kosten, das heißt mit den für Auswärtstätigkeiten geltenden Kilometersatz in Höhe von ($2 \times 0,30 \text{ €} =$) **0,60 €**. Dies entspricht einem Satz von 0,30 € je gefahrenen Kilometer.

Diese Regelung gilt für Behinderte,

- o deren Grad der Behinderung mindestens 70 beträgt,
- o deren Grad der Behinderung weniger als 70, aber mindestens 50 beträgt und die in ihrer Bewegungsfähigkeit im Straßenverkehr erheblich beeinträchtigt sind (Merkzeichen "G").

Für die Pauschalierung der Lohnsteuer mit 15 % gilt bei diesen Arbeitnehmern folgende Besonderheit:

Die Pauschalierung des mit 0,03 % des Bruttolistenpreises ermittelten geldwerten Vorteils ist bei diesen Arbeitnehmern **in voller Höhe** zulässig und nicht nur in Höhe der Entfernungspauschale wie bei den übrigen Arbeitnehmern und auch nicht nur in Höhe des für Auswärtstätigkeiten geltenden Kilometersatzes von ($2 \times 0,30 \text{ €} =$) 0,60 €, den der behinderte Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte (vgl. R 40.2 Abs. 6 Nr. 1 Buchst. a LStR).

Beispiel

Der Arbeitnehmer ist behindert (Grad der Behinderung mindestens 70 oder mindestens 50 mit Gehbehinderung). Er nutzt einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 30 000 €) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte beträgt 20 km. Es ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder geldwerter Vorteil:

0,03 % von 30 000 € = $9 \text{ €} \times 20 \text{ km} =$ 180,— €

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer in voller Höhe mit 15 % pauschalieren 180,— €

als steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn verbleiben 0,— €

In der Höhe, in der der geldwerte Vorteil pauschal mit 15 % besteuert wurde, kann der Arbeitnehmer keine Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltend machen.

Auch wenn einem behinderten Arbeitnehmer ein Pkw mit Fahrer zur Verfügung gestellt wird (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 15), weil der Arbeitnehmer keine gültige Fahrerlaubnis besitzt oder wegen der Behinderung von seiner Fahrerlaubnis keinen Gebrauch macht, kann nur der Wert der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung des Pkws pauschal besteuert werden (R 8.1 Abs. 9 in Verbindung mit R 40.2 Abs. 6 Nr. 1 LStR). Der Fahrerzuschlag (R 8.1 Abs. 10 LStR) kann nicht pauschal besteuert werden; er ist deshalb nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers zu versteuern und als Werbungskosten abziehbar (R 9.1 Abs. 4 Satz 2 LStR).

14. Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung

Nach § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG wird bei wöchentlichen Familienheimfahrten mit einem vom Arbeitgeber kostenlos oder verbilligt zur Verfügung gestellten Firmenwagen kein geldwerter Vorteil angesetzt, wenn für diese Fahrten ein Werbungskostenabzug beansprucht werden könnte, falls der Arbeitnehmer die Familienheimfahrten mit dem eigenen Pkw ausführen würde.

Ein Werbungskostenabzug kann nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 3 EStG in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer für **eine Familienheimfahrt wöchentlich** beansprucht werden. Dementsprechend entsteht bei der Nutzung eines Firmenwagens für **eine Familienheimfahrt wöchentlich kein geldwerter Vorteil**^[42]. Der Arbeitnehmer kann für eine solche Fahrt aber auch keine Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen (§ 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 6 EStG).

Fährt der Arbeitnehmer jedoch **mehr als einmal** in der Woche an den Ort des eigenen Hausstands, ist diese zusätzliche Heimfahrt vom Werbungskostenabzug ausgeschlossen, so dass der Arbeitnehmer diese Fahrten versteuern muss, und zwar mit **0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer**.

Wird für die Ermittlung des geldwerten Vorteils ein **individueller Kilometersatz** (= Fahrtenbuchmethode) nach der unter Nr. 2 dargestellten Methode ermittelt, so sind die **steuerpflichtigen Familienheimfahrten** (= mehr als eine Fahrt wöchentlich) mit diesem individuellen Kilometersatz als geldwerter Vorteil zu versteuern.

Werden Familienheimfahrten mit dem Firmenwagen durchgeführt, handelt es sich begrifflich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Deshalb kann der geldwerte Vorteil für ggf. steuerpflichtige Heimfahrten vom Arbeitgeber **nicht mit 15 % pauschal besteuert** werden.

Beispiel A

Ein Arbeitnehmer führt einen beruflich veranlassten doppelten Haushalt. Der Arbeitnehmer wohnt mit seiner Familie in A und unterhält am Beschäftigungsort in B seit 3 Jahren eine weitere Wohnung. Die Entfernung zwischen A und B beträgt 250 km. Der Arbeitgeber hat ihm ein Fahrzeug (Listenpreis 30 000 €) zur Verfügung gestellt. In 2013 führt er neben den wöchentlichen Heimfahrten zusätzliche 10 Fahrten zu seiner Familienwohnung durch.

Für wöchentlich eine Familienheimfahrt könnte der Arbeitnehmer Werbungskosten geltend machen, so dass eine Versteuerung dieser Fahrten unterbleibt. Hinsichtlich der 10 zusätzlichen Fahrten steht dem Arbeitnehmer kein Werbungskostenabzug zu. Der geldwerte Vorteil für diese Fahrten muss deshalb versteuert werden und zwar mit **0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer**. Für die 10 Fahrten ergibt sich folgender geldwerter Vorteil:

0,002 % von 30 000 € = 0,60 € × 250 km

150,— €

für 10 Familienheimfahrten 150 € × 10

1500,— €

Der geldwerte Vorteil ist individuell nach den Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers zu versteuern. Eine Pauschalierung mit 15 % ist nicht zulässig, weil es sich begrifflich nicht um Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte handelt.

Zu beachten ist, dass eine **doppelte Haushaltsführung nicht** vorliegt, **solange** die auswärtige Beschäftigung als vorübergehende **Auswärtstätigkeit** anzusehen ist (R 9.11 Abs. 1 Satz 2 LStR).

Beispiel B

Ein Arbeitnehmer wird für fünf Monate befristet von seinem Arbeitgeber an eine 100 km entfernt liegende Betriebsstätte abgeordnet. Ihm steht für sämtliche Fahrten ein Firmenwagen (Bruttolistenpreis 25 000 €) zur Verfügung. Während der Abordnung fährt er zweimal wöchentlich (= achtmal monatlich) nach Hause.

Es handelt sich für die gesamten **fünf Monate** um eine vorübergehende beruflich veranlasste **Auswärtstätigkeit**. Für den gesamten Zeitraum ist für sämtliche **Zwischenheimfahrten** - auch für die zweite Fahrt wöchentlich nach Hause - **kein geldwerter Vorteil** anzusetzen.

15. Überlassung eines Firmenwagens mit Fahrer

a) Allgemeines

Wird dem Arbeitnehmer für die Benutzung des Firmenwagens vom Arbeitgeber ein **Fahrer** zur Verfügung gestellt, so handelt es sich um die Gewährung eines weiteren steuerpflichtigen geldwerten Vorteils, der **zusätzlich zu erfassen** ist (R 8.1 Abs. 10 LStR). Dies gilt auch dann, wenn der Dienstwagen büromäßig eingerichtet ist und der Arbeitnehmer die Fahrzeit zur Erledigung beruflicher Arbeiten nutzt (BFH-Urteil vom 27.9.1996, BStBl. 1997 II S. 147). Der Bundesfinanzhof hat allerdings in einem Streitfall ernsthafte Zweifel geäußert, ob an dieser Rechtsprechung festzuhalten ist. Er neigt dazu von einer Personalüberlassung durch den Arbeitgeber für Zwecke der Berufsausübung (nicht für private Zwecke) des Arbeitnehmers auszugehen (BFH-Urteil vom 22.9.2010, BStBl. 2011 II S. 354). Im Streitfall konnte er dies aber offen lassen, weil er die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte - durchaus überraschend - als berufliche Fahrten wertete und daher bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers in gleicher Höhe Werbungskosten anzusetzen seien, sodass es im Ergebnis nicht zu einer Steuererhöhung käme. Da der Streitfall ein Kalenderjahr vor Einführung der Entfernungspauschale betraf und durch die Entfernungspauschale bekanntlich alle Aufwendungen abgegolten sind, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entstehen, hält die Finanzverwaltung weiter daran fest, dass die Gestellung eines Fahrers auch für diese Fahrten zu einem geldwerten Vorteil führt^[43]. Im Einzelnen gilt Folgendes:

b) Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

LS + SV + Die Inanspruchnahme eines Fahrers ist durch einen Zuschlag von **50 %** zu dem für die Überlassung des Pkws anzusetzenden (pauschal oder individuell ermittelten) geldwerten Vorteil zu berücksichtigen.

Beispiel

Der Arbeitnehmer nutzt einen Firmenwagen mit Fahrer (Bruttolistenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung 30 000 €) für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Die Entfernung Wohnung-Arbeitsstätte beträgt 20 km. Für die Nutzung des Firmenwagens mit Fahrer zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ergibt sich folgender monatlich zu versteuernder geldwerter Vorteil:

0,03 % von 30 000 € = 9 € × 20 km	180,— €
Fahrerzuschlag 50 %	90,— €
insgesamt monatlich zu versteuernder geldwerter Vorteil	270,— €

Mit dem Ansatz dieses Zuschlags sind auch die Fahrten mit abgegolten, bei denen der Chauffeur leer zur Wohnung des Arbeitnehmers oder zurück zum Betrieb fährt (sog. **Leerfahrten**).

Der Fahrerzuschlag kann vom Arbeitnehmer **nicht** als Werbungskosten geltend gemacht werden. Damit entfällt auch für den Fahrerzuschlag von vornherein die Pauschalierungsmöglichkeit mit 15 %. Bei behinderten Arbeitnehmern vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 13 Buchstabe b.

c) Familienheimfahrten

Wird dem Arbeitnehmer für die Nutzung des Firmenwagens zu **steuerpflichtigen** Familienheimfahrten (= mehr als eine Fahrt wöchentlich) im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung ein Fahrer zur Verfügung gestellt, so ist die Inanspruchnahme des Fahrers durch einen Zuschlag von **50 %** zu dem individuell oder pauschal ermittelten geldwerten Vorteil für steuerpflichtige Familienheimfahrten (vgl. Nr. 14) zu erfassen.

d) Reine Privatfahrten

Bei der Inanspruchnahme eines Fahrers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie für steuerpflichtige Familienheimfahrten ist der Fahrerzuschlag stets mit 50 % anzusetzen.

Die Inanspruchnahme eines Fahrers bei den **reinen** Privatfahrten (z. B. bei Anwendung der 1 %-Regelung) ist mit folgenden Zuschlägen anzusetzen:

- Zuschlag 50 %, wenn der Fahrer überwiegend in Anspruch genommen wird;
- Zuschlag 40 %, wenn der Arbeitnehmer den Firmenwagen häufig selbst steuert;
- Zuschlag 25 %, wenn der Arbeitnehmer den Firmenwagen weit überwiegend selbst steuert.

e) Fälle, in denen ein Zuschlag für den Fahrer nicht anzusetzen ist

Ein Zuschlag für die Inanspruchnahme des Fahrers bei Privatfahrten, bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie bei steuerpflichtigen Familienheimfahrten unterbleibt in den Fällen, in denen ein Arbeitnehmer aus Sicherheitsgründen ein gepanzertes Fahrzeug mit Fahrer zur Verfügung gestellt bekommt, das zum Selbststeuern nicht geeignet

ist. In welche Gefährdungsstufe der Arbeitnehmer einzuordnen ist, ist ohne Bedeutung (R 8.1 Abs. 10 Nr. 3 LStR).

16. Unfall mit dem Firmenwagen

a) Allgemeines

Wurde der geldwerte Vorteil bei einer Firmenwagengestellung für Privatfahrten (einschließlich der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie ggf. steuerpflichtiger Familienheimfahrten anlässlich einer doppelten Haushaltsführung) nach der Prozent-Methode (1 %-Bruttolistenpreisregelung) ermittelt, so waren nach **früherer Verwaltungsauffassung** grundsätzlich auch die vom Arbeitgeber getragenen **Unfallkosten** mit dem sich nach der Bruttolistenpreisregelung ergebenden Wert abgegolten, und zwar auch dann, wenn sich der Unfall auf einer Privatfahrt des Arbeitnehmers ereignet hatte.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils für Privatfahrten nach der **Fahrtenbuchmethode** gehörten die Unfallkosten zu den **Gesamtkosten** des Fahrzeugs (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR 2008). Dies galt unabhängig davon, ob sich der Unfall auf einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit, einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, einer Familienheimfahrt im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung oder einer sonstigen Privatfahrt des Arbeitnehmers ereignet hatte.

Demgegenüber hatte der **Bundesfinanzhof** bereits 2007 entschieden, dass neben dem geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung ein **zusätzlicher geldwerter Vorteil** anzusetzen ist, wenn der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer auf **Schadenersatz** nach einem während einer beruflichen Fahrt (= Auswärtstätigkeit) **alkoholbedingt** verursachten **Unfall verzichtet** (BFH-Urteil vom 24.5.2007, BStBl. II S. 766). Dies wurde auch von der Finanzverwaltung so gesehen. Der Bundesfinanzhof geht aber auch davon aus, dass Unfallkosten nicht zu den Aufwendungen im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG gehören, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zu dienen bestimmt sind und im Zusammenhang mit seiner Nutzung typischerweise anfallen.

Die Finanzverwaltung hat die vorstehende Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Anlass genommen, die steuerliche Behandlung von **Unfallkosten** bei Firmenwagengestellungen an Arbeitnehmer ab dem 1.1.2011 zu ändern. Die **Neuregelung** durch die LStR 2011 gilt sowohl bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Bruttolistenpreisregelung als auch bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 9 i. V. m. Nr. 2 Sätze 9 bis 16 LStR).

b) Vereinfachungsregelung bei Unfallkosten von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer

Nach den Lohnsteuer-Richtlinien gehören Unfallkosten zunächst einmal nicht mehr zu den Gesamtkosten eines dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagens (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 11 LStR). Vom Arbeitgeber getragene **Unfallkosten** sind daher neben dem sich nach der Prozent-Methode (Bruttolistenpreisregelung) oder der individuellen Methode (Fahrtenbuchmethode) ergebenden geldwerten Vorteil **gesondert** zu **würdigen**.

Bei **Unfallkosten**, die - bezogen auf den **einzelnen Schadensfall** und **nach Erstattungen** von dritter Seite (z. B. Versicherungen) - einen Betrag von **1000 € zuzüglich Umsatzsteuer nicht übersteigen**, wird es aber von der Finanzverwaltung nicht beanstandet (=

Wahlrecht), wenn sie als Reparaturkosten in die **Gesamtkosten** einbezogen werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR). Diese Vereinfachungsregelung gilt auch bei Anwendung der Prozent-Methode (Bruttolistenpreisregelung), sodass Unfallkosten bis zu einem Betrag von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer bei Anwendung der **Bruttolistenpreisregelung nicht als gesonderter geldwerter Vorteil** anzusetzen sind. Grund dieser Vereinfachungsregelung ist, dass insbesondere Leasingfahrzeuge am Ende der Leasingzeit vom Arbeitgeber bzw. Arbeitnehmer beschädigt an die Leasinggesellschaft zurückgegeben werden, diese dem Arbeitgeber hierfür Reparaturkosten in Rechnung stellt und nicht mehr feststellbar ist, auf welches Ereignis der Schaden an dem Fahrzeug eigentlich zurückzuführen ist. Da die Betragsgrenze von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer auf die - nach Abzug der Versicherungsleistung - verbleibenden Unfallkosten abstellt, kann die **Vereinfachungsregelung** in der Praxis in **nahezu allen Fällen** angewendet werden.

Beispiel

Anlässlich der Rückgabe eines geleasteten Firmenwagens an die Leasinggesellschaft wird eine Beschädigung des Fahrzeugs an der Stoßstange festgestellt, die nicht auf dem üblichen Gebrauch des Fahrzeugs beruht. Die Beseitigung des Schadens kostet einschließlich Umsatzsteuer 800 €.

Aufgrund der vorstehenden Vereinfachungsregelung beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn die Aufwendungen in Höhe von 800 € als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden. Wird der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagengestellung nach der Prozent-Methode (Bruttolistenpreisregelung) ermittelt, ist kein weiterer geldwerter Vorteil anzusetzen. Bei Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode führt die Einbeziehung der Aufwendungen in die Gesamtkosten letztlich zu einem höheren km-Satz für die Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie ggf. steuerpflichtige Familienheimfahrten.

Die Kosten für einen Leihwagen sind u. E. nicht als Unfallkosten in die Prüfung der 1000-€-Grenze einzubeziehen, da es sich bei der Überlassung des Leihwagens wiederum um eine Firmenwagengestellung handelt.

c) Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers

Ist der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber wegen Unfallkosten nach allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen schadenersatzpflichtig (z. B. Unfall bei Privatfahrt) und verzichtet der Arbeitgeber auf diesen Schadenersatz, liegt in Höhe dieses Verzichts - neben dem geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung - ein weiterer, **zusätzlich** zu erfassender **geldwerter Vorteil** vor (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 13 LStR). Der geldwerte Vorteil ist im Zeitpunkt des Verzichts zu erfassen. Dies ist der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber zu erkennen gibt, dass er keinen Rückgriff beim Arbeitnehmer nehmen wird (BFH-Urteil vom 27.3.1992, BStBl. II S. 837). Erstattungen durch Dritte (z. B. einer Versicherung) sind unabhängig vom Zahlungszeitpunkt des Dritten vorteilsmindernd zu berücksichtigen, sodass der geldwerte Vorteil **regelmäßig** in Höhe der vereinbarten **Selbstbeteiligung** anzusetzen ist (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 14 LStR). Anschließend ist die Anwendung der Vereinfachungsregelung unter dem vorstehenden Buchstaben b in Betracht zu ziehen.

Beispiel A

Der Arbeitnehmer verursacht auf einer Privatfahrt einen Unfall, der zu einem Schaden an dem vom Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen in Höhe von 5000 € zuzüglich 950 € Umsatzsteuer führt. Die Vollkaskoversicherung des Arbeitgebers übernimmt nach Abzug der Selbstbeteiligung von 1000 € und unter Berücksichtigung der Vorsteuerabzugsberechtigung des Arbeitgebers die restlichen Kosten von 4000 €. Der Arbeitgeber nimmt seinen Arbeitnehmer nicht in Regress.

Grundsätzlich liegt aufgrund des Regressverzichts des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil in Höhe der Selbstbeteiligung von 1000 € vor. Aufgrund der unter dem vorstehenden Buchstaben b beschriebenen Vereinfachungsregelung beanstandet es die Finanzverwaltung nicht (Wahlrecht), wenn die Aufwendungen in Höhe von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer (= 950 €!) als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden.

Hat der Arbeitgeber - aus welchen Gründen auch immer - auf den Abschluss einer **Vollkaskoversicherung verzichtet**, ist aus Vereinfachungsgründen so zu verfahren, als bestünde eine Versicherung mit einer Selbstbeteiligung in Höhe von 1000 €, sofern es bei einer bestehender Versicherung zu einer Erstattung gekommen wäre (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 15 LStR). Hierdurch soll eine Gleichbehandlung der Arbeitnehmer unabhängig davon erreicht werden, ob der Arbeitgeber in den Fällen der Firmenwagengestellung eine Vollkaskoversicherung abgeschlossen hat oder nicht. Die Finanzverwaltung wendet die vorstehende Regelung (Annahme einer Selbstbeteiligung in Höhe von 1000 €) aus Gründen der Gleichbehandlung aller Arbeitnehmer auch dann an, wenn vom Arbeitgeber eine Vollkaskoversicherung mit einer **höheren Selbstbeteiligung** (z. B. 2000 €) abgeschlossen wurde. Außerdem wendet sie - zugunsten der Arbeitnehmer über den Wortlaut der LStR hinaus - die unter dem vorstehenden Buchstaben b beschriebene **Vereinfachungsregelung** (Unfallkosten bis 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer als Gesamtkosten) auch bei einer fehlenden Vollkaskoversicherung oder einer Vollkaskoversicherung mit einer höheren Selbstbeteiligung (z. B. 2000 €) an.

Beispiel B

Wie Beispiel A. Der Arbeitgeber hat auf den Abschluss einer Vollkaskoversicherung verzichtet. Der Arbeitgeber wird aus Vereinfachungsgründen so gestellt, als bestünde eine Vollkaskoversicherung mit einer Selbstbeteiligung von 1000 €. Somit liegt grundsätzlich wiederum aufgrund des Regressverzichts des Arbeitgebers gegenüber dem Arbeitnehmer ein geldwerter Vorteil in Höhe der (hier gedachten) Selbstbeteiligung von 1000 € vor. **Wörtliche Anwendung der LStR (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR)**:

Die Vereinfachungsregelung unter dem vorstehenden Buchstaben b kann nicht in Anspruch genommen werden, da die Unfallkosten mangels einer Erstattung von dritter Seite 5000 € zuzüglich 950 € Umsatzsteuer betragen.

Weitergehende Auffassung der Finanzverwaltung zugunsten der Arbeitnehmer: Die Vereinfachungsregelung unter dem vorstehenden Buchstaben b kann aus Gleichbehandlungsgründen aller Arbeitnehmer in Anspruch genommen werden (Einbeziehung der Unfallkosten von 1000 € zuzüglich Umsatzsteuer in die Gesamtkosten), obwohl es nicht zu einer Erstattung von Unfallkosten von dritter Seite gekommen ist. Hinweis: Im Vorgriff auf eine Ergänzung der LStR ist u.E. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR gedanklich um folgenden

Halbsatz zu ergänzen: "; Satz 15 ist sinngemäß anzuwenden". Der erste Halbsatz in R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 15 müsste demnach lauten: "Hat der Arbeitgeber auf den Abschluss einer Versicherung verzichtet *oder eine Versicherung mit einem Selbstbehalt von mehr als 1000 € abgeschlossen, . . .*"

Allerdings ist zu beachten, dass eine Versicherung bei einem vorsätzlich oder grob fahrlässig verursachten Unfall (z. B. **Trunkenheitsfahrt**) nicht zahlt bzw. - bei nicht abgeschlossener Vollkaskoversicherung - nicht zahlen würde. In diesem Fall liegt daher ein **geldwerter Vorteil** in Höhe des **tatsächlichen Schadenersatzverzichts** des Arbeitgebers vor. Der Zufluss dieses geldwerten Vorteils ist in dem Zeitpunkt gegeben, in dem der Arbeitgeber zu erkennen gibt, dass er beim Arbeitnehmer keinen Rückgriff nehmen wird (BFH-Urteil vom 27.3.1992, BStBl. II S. 837).

Beispiel C

Wie Beispiel A. Der Unfall ereignet sich anlässlich einer Trunkenheitsfahrt des Arbeitnehmers. Da die Vollkaskoversicherung in diesem Fall wegen des vorsätzlichen bzw. grob fahrlässigen Verhaltens des Arbeitnehmers nicht zahlt, liegt ein steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil in Höhe des tatsächlichen Schadenersatzverzichts des Arbeitgebers von 5000 € vor. Aufgrund der Vorsteuerabzugsberechtigung ist dem Arbeitgeber hinsichtlich der Umsatzsteuer von 950 € kein Schaden entstanden. Ein Werbungskostenabzug in Höhe des versteuerten geldwerten Vorteils ist auch dann ausgeschlossen, wenn sich dieser Unfall anlässlich einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ereignet hat (BFH-Urteil vom 24.5.2007, BStBl. II S. 766: Kein Werbungskostenabzug bei alkoholbedingter Fahruntüchtigkeit).

d) Keine Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers

Liegt keine Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers vor (z. B. Fälle höherer Gewalt, Verursachung des Schadens durch einen Dritten) ist auch kein geldwerter Vorteil gegeben (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 16 LStR). In diesen Fällen besteht auch keinerlei Veranlassung, von der unter dem vorstehenden Buchstaben b beschriebenen Vereinfachungsregelung Gebrauch zu machen.

Beispiel

Der Arbeitnehmer stellt den vom Arbeitgeber überlassenen Firmenwagen nachts auf der Straße vor seiner Wohnung ab. Am nächsten Morgen stellt der Arbeitnehmer fest, dass der Wagen in der Nacht von einem unbekanntem Dritten beschädigt worden ist.

Da der Schaden von einem Dritten verursacht worden ist, liegt keine Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers gegenüber seinem Arbeitgeber und damit auch kein steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil in Form eines Regressverzichts vor.

e) Unfälle auf beruflichen Fahrten

Bei Unfällen auf beruflichen Fahrten (u. a. Auswärtstätigkeit, Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte^[44]) verzichtet die Finanzverwaltung - wegen der zumindest im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren möglichen Saldierung von Arbeitslohn und Werbungskosten - auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils, es sei denn, es handelt sich z. B. um eine Trunkenheitsfahrt (vgl. den vorstehenden Buchstaben c; R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 16

LStR). Auch in diesen Fällen besteht keinerlei Veranlassung, von der unter dem vorstehenden Buchstaben b beschriebenen Vereinfachungsregelung Gebrauch zu machen.

Beispiel

Der Arbeitnehmer verursacht auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte einen Unfall, der zu einem Schaden an dem ihm von seinem Arbeitgeber zur Verfügung gestellten Firmenwagen in Höhe von 3500 € führt. Die Vollkaskoversicherung des Arbeitgebers übernimmt nach Abzug der Selbstbeteiligung von 1000 € die restlichen Kosten von 2500 €. Der Arbeitgeber nimmt seinen Arbeitnehmer nicht in Regress.

Da es sich um einen Unfall anlässlich einer beruflichen Fahrt handelt, wird steuerlich auf den Ansatz eines geldwerten Vorteils - auch in Höhe der Selbstbeteiligung in der Vollkaskoversicherung von 1000 € - verzichtet. Andererseits kann der Arbeitnehmer - da kein geldwerter Vorteil angesetzt wird - neben der Entfernungspauschale keine Unfallkosten als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen.

17. Anwendung des Rabattfreibetrags bei der Überlassung von Firmenwagen

Der Rabattfreibetrag in Höhe von 1080 € jährlich kommt bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Waren und Dienstleistungen nur dann zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber mit "der Überlassung von Fahrzeugen" Handel treibt (vgl. "Rabatte, Rabattfreibetrag"). Bei der Überlassung von Firmenwagen zu Privatfahrten können diese Voraussetzungen nur in Ausnahmefällen erfüllt sein, z. B. bei **Leasing-Unternehmen**, die den eigenen Mitarbeitern Firmenwagen zur Verfügung stellen, oder bei **Firmen**, die **geschäftsmäßig Fahrzeuge verleihen**. In allen anderen Fällen treibt der Arbeitgeber mit der "Überlassung von Fahrzeugen" keinen Handel; eine Anwendung des Rabattfreibetrags kommt deshalb nicht in Betracht.

Die an sich günstige Anwendung des Rabattfreibetrags kann jedoch auch eine Kehrseite haben. Denn die in R 8.1 Abs. 9 und 10 der Lohnsteuer-Richtlinien für die Nutzung von Firmenwagen zu Privatfahrten getroffenen Regelungen sind damit in diesen Fällen **nicht anwendbar**. Das bedeutet, dass nicht einerseits der geldwerte Vorteil für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Firmenwagens nach der 1 %-Methode ermittelt werden kann und andererseits hiervon der Rabattfreibetrag von 1080 € jährlich zum Abzug kommt. Die Bewertung des geldwerten Vorteils ist vielmehr nach § 8 Abs. 3 EStG vorzunehmen, das heißt, dass der geldwerte Vorteil mit dem Preis anzusetzen ist, zu dem der Arbeitgeber die Leistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Dadurch wird sich regelmäßig ein höherer Wert als nach der 1 %-Methode ergeben. Nur wenn die Bewertung des geldwerten Vorteils nach diesen Grundsätzen erfolgt, kann auch der Rabattfreibetrag von 1080 € jährlich abgezogen werden.

Wird bei der Überlassung eines Kraftwagens der auf die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfallende Nutzungsvorteil pauschal mit 15 % besteuert, so ist der für die individuelle Besteuerung maßgebende Wert der Kraftwagenüberlassung insgesamt nach § 8 Abs. 3 EStG zu ermitteln und um den pauschal versteuerten Betrag zu kürzen. Von dem gekürzten Betrag kann dann der Rabattfreibetrag von 1080 € jährlich abgezogen werden.

Der Bundesfinanzhof hat allerdings nunmehr seine Rechtsprechung aus dem Jahre 2006 bestätigt, dass bei unentgeltlich oder verbilligt erhaltenen Sachbezügen für die Bewertung des geldwerten Vorteils ein **Wahlrecht** zwischen der Anwendung des **Rabattfreibetrags** nach § 8 Abs. 3 und den **allgemeinen Bewertungsvorschriften** nach § 8 Abs. 2 EStG besteht. Dies gilt zumindest bei der Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers (BFH-Urteil vom 26.7.2012 VI R 27/11).

Zum Erwerb eines Pkws von ihrem Arbeitgeber durch Arbeitnehmer der Automobilindustrie vgl. die Erläuterungen beim Stichwort "Jahreswagen".

18. Nutzungsverbot und Haftung des Arbeitgebers

a) Nutzungsverbot und Anscheinsbeweis

Der Bundesfinanzhof hat in Fortentwicklung seiner Rechtsprechung entschieden, dass der Ansatz eines geldwerten Vorteils voraussetzt, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer **tatsächlich** einen **Firmenwagen** zur **privaten Nutzung überlässt**. Aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs zu betrieblichen Zwecken könne nicht aufgrund des Anscheinsbeweises geschlossen werden, dass das Fahrzeug vom Arbeitnehmer auch privat genutzt werde (BFH-Urteil vom 21.4.2010, BStBl. II S. 848). Im Streitfall hatten rund 80 Mitarbeiter Zugriff auf sechs Poolfahrzeuge, die für betriebliche Fahrten zur Verfügung standen. Die **Privatnutzung** war arbeitsvertraglich **verboten**, die Schlüssel wurden in einem Schlüsselkasten im Betrieb aufbewahrt. Fahrtenbücher wurden allerdings nicht geführt. Der Bundesfinanzhof lehnt in solch einem Fall den Ansatz eines geldwerten Vorteils aufgrund des sog. Anscheinsbeweises ab. Es gebe weder einen Anscheinsbeweis dafür, dass dem Arbeitnehmer ein Dienstwagen aus dem arbeitgebereigenen Fuhrpark zur Verfügung stehe, noch dass der Arbeitnehmer ein solches Fahrzeug (unbefugt) auch privat nutze. Dies gilt auch dann, wenn es sich bei dem Arbeitnehmer um einen Angehörigen des Unternehmers (= Arbeitgeber) handelt.

Die sich aus den vorstehenden Erläuterungen ergebenden Grundsätze hat der Bundesfinanzhof erneut bestätigt (BFH-Urteil vom 6.10.2011, BStBl. 2012 II S. 362). Dieser Streitfall betraf den Verkäufer eines Autohauses, der für betriebliche Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte auf Probe- und Vorführgewagen eines Fahrzeugpools zugreifen durfte. Eine darüber hinausgehende Privatnutzung war nach dem Arbeitsvertrag untersagt, Fahrtenbücher wurden aber für die Fahrzeuge nicht geführt. Die Ernsthaftigkeit des ausgesprochenen Nutzungsverbots für die Privatnutzung ergab sich aus der Tatsache, dass ein anderer Arbeitnehmer wegen Verstoßes gegen die arbeitsrechtliche Nutzungsregelung abgemahnt worden war.

Die Finanzverwaltung folgt der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs bezogen auf **Poolfahrzeuge**. Ist dem Arbeitnehmer kein bestimmtes Fahrzeug zugewiesen, sondern steht ein Fahrzeugpool für dienstliche Zwecke zur Verfügung, **genügt** ein **schriftliches Nutzungsverbot** des Arbeitgebers für private Zwecke, um den sog. Anscheinsbeweis einer privaten Nutzung auszuschließen; weitere Überwachungsmaßnahmen des Arbeitgebers sind aus steuerlicher Sicht nicht erforderlich. Es kommt dann also nicht zum Ansatz eines geldwerten Vorteils (vgl. zu Poolfahrzeugen auch die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 12 Buchstabe e).

Beispiel A

Arbeitnehmer A, der auch im Außendienst beschäftigt ist, hat für dienstliche Fahrten Zugriff auf einen Fahrzeugpool. Für insgesamt 25 Außendienstmitarbeiter stehen 15 Firmenfahrzeuge zur Verfügung. Jedem Außendienstmitarbeiter ist schriftlich vom Arbeitgeber untersagt worden, die Fahrzeuge für Privatfahrten zu nutzen.

Beim Arbeitnehmer A (und auch bei seinen Kollegen) ist kein geldwerter Vorteil anzusetzen, da die Firmenfahrzeuge nicht zur privaten Nutzung überlassen worden sind und das schriftliche Nutzungsverbot des Arbeitgebers den Anscheinsbeweis einer Privatnutzung durch die Arbeitnehmer ausschließt.

Der sog. **Anscheinsbeweis** für eine Privatnutzung (vgl. BFH-Urteil vom 7.11.2006, BStBl. 2007 II S. 116) kommt nach der neueren Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 21.4.2010, BStBl. II S. 848) erst dann zur Anwendung, wenn dem Arbeitnehmer ein **Firmenwagen tatsächlich** (auch) zur **privaten Nutzung überlassen** worden ist. In diesem Fall spricht der Anscheinsbeweis dafür, dass der Arbeitnehmer von dieser privaten Nutzungsmöglichkeit auch Gebrauch macht. Der Anscheinsbeweis kann vom Arbeitnehmer widerlegt werden, wobei aber die bloße Behauptung, das Fahrzeug nicht privat genutzt zu haben, nicht ausreicht. Ebenso reicht die Behauptung nicht aus, dass für privat veranlasste Fahrten auch private Fahrzeuge zur Verfügung gestanden hätten (BFH-Beschluss vom 22.2.2012, BFH/NV 2012 S. 988).

Beispiel B

Arbeitnehmer B steht laut Anstellungsvertrag ein Firmenwagen auch zur Privatnutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung.

Der Anscheinsbeweis spricht dafür, dass B von der ausdrücklich erlaubten Privatnutzung auch Gebrauch macht. Wird kein Fahrtenbuch geführt, ist der geldwerte Vorteil nach der Prozent-Methode (Bruttolistenpreisregelung) zu ermitteln (vgl. vorstehende Nr. 3).

Beispiel C

Wie Beispiel B. Dem allein lebenden Arbeitnehmer B ist wegen Alkohol am Steuer für die Zeit vom 1.5.2013 bis 31.10.2013 der Führerschein entzogen worden.

Sofern B in dieser Zeit überhaupt der Firmenwagen weiter zur Verfügung steht, wäre der Anscheinsbeweis einer Privatnutzung aufgrund des Führerscheinentzugs für die Monate Mai bis Oktober 2013 widerlegt; Entsprechendes würde z. B. bei einem längeren Krankenhausaufenthalt des B gelten. Ist eine private Nutzung des Fahrzeugs aber durch andere zur Privatsphäre des B gehörende Personen möglich (z. B. Lebensgefährtin; Kinder), wäre lediglich der Anscheinsbeweis für eine Nutzung des Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte widerlegt (es sei denn, B wird von dieser anderen Person in dieser Zeit zur Arbeit gefahren). Für die Privatnutzung des Firmenwagens durch die andere Person wäre weiterhin ein geldwerter Vorteil bei B anzusetzen.

Ungeachtet der vorstehenden Rechtsprechung verlangt die Finanzverwaltung bei **einzelnen zugewiesenen Fahrzeugen** hingegen nach wie vor, dass der Arbeitgeber die Einhaltung eines schriftlichen **Nutzungsverbots überwacht** oder die verbotene Privatnutzung nach den besonderen Umständen des Einzelfalles so gut wie ausgeschlossen ist.

Letzteres ist immer dann der Fall, wenn der Arbeitnehmer den Firmenwagen nach der Arbeitszeit, an Wochenenden und während des Urlaubs auf dem Betriebsgelände abstellt und den Schlüssel beim Arbeitgeber nachweislich abgibt. Das Nutzungsverbot und seine Überwachung durch den Arbeitgeber müssen als Beleg zum Lohnkonto genommen werden. Als Überwachungsmöglichkeiten kommen neben einem Fahrtenbuch auch eine regelmäßige Kontrolle des Benzinverbrauchs und/oder der Kilometerstände in Betracht.

Bei einzeln zugewiesenen Fahrzeugen hätte die Finanzverwaltung ohne eine Überwachung des Nutzungsverbots durch den Arbeitgeber kaum die Möglichkeit, die Ernsthaftigkeit eines solchen **Nutzungsverbots** von einer - im Einvernehmen aller Beteiligten - "**geduldeten**" **Privatnutzung** abzugrenzen. Dies gilt besonders bei Arbeitnehmern in leitender Stellung, die bei der Nutzung des Firmenwagens - ungeachtet eines Nutzungsverbots — "freie Hand" haben. Ob der Bundesfinanzhof sich der Verwaltungsauffassung zu einzeln zugewiesenen Fahrzeugen anschließen kann, ist zweifelhaft und wird die Zukunft zeigen. Dabei wird es natürlich im Wesentlichen auf den dann vom Gericht zu beurteilenden Sachverhalt ankommen. In jedem Fall sollte der Arbeitgeber bei einem Verstoß des Arbeitnehmers gegen das Nutzungsverbot arbeitsrechtliche Sanktionen gegenüber dem Arbeitnehmer (z. B. Ermahnung, Abmahnung, Kündigung) zu den Lohnunterlagen nehmen, um die Ernsthaftigkeit des Nutzungsverbots und das Nichtvorliegen von Arbeitslohn zu unterstreichen. Darüber hinaus müsste er bei einer vertragswidrigen Nutzung des Firmenwagens einen Schadenersatzanspruch gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer geltend machen, da anderenfalls der Verzicht auf Schadenersatz zu einer Lohnzuwendung führt.

Beispiel D

Arbeitnehmer D steht ein einzeln zugewiesener Firmenwagen zur Verfügung. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt.

Da die Überlassung des Firmenwagens nicht mit einer Nutzungsbeschränkung erfolgt ist, spricht der Anscheinsbeweis dafür, dass D den überlassenen Firmenwagen auch privat nutzt. Mangels Vorliegens eines Fahrtenbuchs ist der geldwerte Vorteil nach der Prozent-Methode (Bruttolistenpreisregelung) zu ermitteln.

Beispiel E

Arbeitnehmer E steht ein einzeln zugewiesener Firmenwagen nur zur dienstlichen Nutzung zur Verfügung. Eine Überwachung des Verbots der privaten Nutzung findet nicht statt. Es steht nicht fest, ob der Schlüssel tatsächlich nach Feierabend und an den Wochenenden in der Firma verbleibt. Ein Fahrtenbuch wird für dieses Fahrzeug nicht geführt.

E ist ein Firmenwagen einzeln zugewiesen worden; es handelt sich nicht um ein Poolfahrzeug. Da das Nutzungsverbot der privaten Nutzung nicht überwacht worden ist, spricht der Anscheinsbeweis für eine Privatnutzung des Firmenwagens. Der geldwerte Vorteil ist nach der Prozent-Methode (Bruttolistenpreisregelung) zu ermitteln.

Wird das (überwachte) Nutzungsverbot aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck **von Fall zu Fall** ausgesetzt, gilt die unter der vorstehenden Nr. 5 erläuterte Regelung. Das bedeutet, dass die von Fall zu Fall durchgeführten Privatfahrten mit 0,001 % des Bruttolistenpreises zu versteuern sind^[45].

Beispiel F

Einem Autoverkäufer ist die private Nutzung der Vorführrwagen schriftlich untersagt worden. Die Vorführrwagen werden nach Feierabend auf dem Firmengelände abgestellt und der Schlüssel in der Firma aufbewahrt. Gleiches gilt für den Urlaub des Arbeitnehmers. Aus besonderem Anlass nimmt der Arbeitnehmer den Vorführrwagen über das Wochenende mit nach Hause und fährt privat 200 km. Bei einem Bruttolistenpreis des Vorführrwagens in Höhe von 30 000 € beträgt der geldwerte Vorteil für diese Privatfahrt

$$0,001 \% \text{ von } 30\,000 \text{ €} = 0,30 \text{ €} \times 200 \text{ km} = 60,- \text{ €}$$

b) Haftung des Arbeitgebers

Der Arbeitgeber haftet nach § 42d EStG für die Lohnsteuer, den Solidaritätszuschlag und die Kirchensteuer, wenn er den durch die private Nutzung des Firmenwagens entstehenden geldwerten Vorteil nicht als Sachbezug dem Barlohn zurechnet. Gleiches gilt für die Sozialversicherung (vgl. Nr. 19).

Gegen den Ansatz eines geldwerten Vorteils kann vom Arbeitgeber im Haftungsverfahren nicht geltend gemacht werden, er habe seinen Arbeitnehmern die private Nutzung der **einzeln zugewiesenen** Firmenwagen schriftlich untersagt und es sei nicht seine Sache, wenn die Arbeitnehmer gegen dieses Verbot verstoßen würden. Ein Nutzungsverbot wird steuerlich in diesen Fällen nur dann anerkannt, wenn der Arbeitgeber ernstlich auf die Beachtung des Verbots gedrungen und die Einhaltung überwacht hat (insbesondere Führung eines Fahrtenbuches, Überprüfung des Fahrtenbuches durch den Arbeitgeber, Abstellen des Kraftfahrzeugs bei Urlaub, Krankheit und ggf. nach Dienstschluss auf dem Betriebsgelände). Hat der Arbeitgeber die geschilderten Überwachungsmaßnahmen unterlassen, kann er im Haftungsverfahren nicht vorbringen, die Kontrolle, ob und in welchem Umfang der Arbeitnehmer Privatfahrten durchführt, sei undurchführbar gewesen. Zum Nutzungsverbot und zur Überwachung sowie zu den Besonderheiten bei Poolfahrzeugen vgl. auch die Erläuterungen unter dem vorstehenden Buchstaben a.

c) Privatnutzung eines Firmenwagens durch Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Finanzverwaltung hat zu der Frage Stellung genommen, in welchen Fällen die Privatnutzung eines Firmenwagens durch den Gesellschafter-Geschäftsführer zu Arbeitslohn bzw. zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führt und wie die Bewertung vorzunehmen ist.^[46] Im Einzelnen gilt Folgendes:

Abweichend vom schriftlichen Anstellungsvertrag kann eine Firmenwagengestellung zur Privatnutzung auch durch eine **mündliche oder konkludente Überlassungs-/Nutzungsvereinbarung** zwischen der GmbH und dem beherrschenden oder nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer erfolgen, wenn entsprechend dieser Vereinbarung **tatsächlich verfahren wird**. Da es sich regelmäßig um eine Überlassung im Rahmen eines Arbeitsverhältnisses handelt, muss die tatsächliche Durchführung der Vereinbarung - insbesondere durch zeitnahe Verbuchung des Lohnaufwands und Abführung der Lohnsteuer sowie ggf. der Sozialversicherungsbeiträge - nachgewiesen werden. Die Ermittlung der Höhe des **Arbeitslohns** hat nach den allgemeinen lohnsteuerlichen Grundsätzen (**1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung oder Fahrtenbuchmethode**) zu erfolgen.

Die **ohne** eine fremdübliche Überlassungs- oder Nutzungs**vereinbarung** erfolgende oder darüber hinausgehende oder einem ausdrücklichen Verbot widersprechende Privatnutzung eines Firmenwagens führt sowohl bei einem beherrschenden als auch bei einem nicht beherrschenden Gesellschafter-Geschäftsführer zu einer **verdeckten Gewinnausschüttung**, da sie durch das Gesellschaftsverhältnis mitveranlasst ist. Die in diesem Fall beim Gesellschafter-Geschäftsführer vorliegenden **Einnahmen aus Kapitalvermögen** sind nach den Grundsätzen der 1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung zu ermitteln und unterliegen grundsätzlich der 25 %-igen Abgeltungsteuer. Auf der Ebene der GmbH ist die verdeckte Gewinnausschüttung dem Einkommen der GmbH hinzuzurechnen und grundsätzlich mit dem gemeinen Wert der Nutzungsüberlassung (also unter Einbeziehung eines angemessenen Gewinnaufschlags) anzusetzen. Aus Vereinfachungsgründen kann das Finanzamt allerdings im Einzelfall zulassen, dass die Höhe der verdeckten Gewinnausschüttung auch auf der Ebene der GmbH ebenfalls nach der **1 %-/0,03 %-Bruttolistenpreisregelung** ermittelt wird.

19. Sozialversicherungsrechtliche Behandlung des geldwerten Vorteils

a) Allgemeines

LS + SV + Der geldwerte Vorteil aus der Nutzung eines Firmenwagens zu Privatfahrten, zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie zu steuerpflichtigen Familienheimfahrten gehört zum beitragspflichtigen Entgelt.

LS + SV - Soweit bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte der geldwerte Vorteil **pauschal mit 15 % besteuert** wird (vgl. Nr. 13), gehört er nicht zum beitragspflichtigen Entgelt.

Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG hat der Arbeitgeber bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung eines Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte die Möglichkeit, die Lohnsteuer insoweit mit 15 % zu pauschalieren, als der Arbeitnehmer Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen könnte.

Aufgrund der Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale können Arbeitnehmer **Werbungskosten** für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe von 0,30 € ab dem **1. Entfernungskilometer** je Arbeitstag geltend machen (vgl. das Stichwort "**Entfernungspauschale**"). Dementsprechend kann der geldwerte Vorteil für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung des Firmenwagens zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ab dem 1. Entfernungskilometer mit 15 % pauschal besteuert werden (R 40.2 Abs. 6 Nr. 1 Buchstabe b LStR).

b) Private Nutzung des Firmenwagens während des Bezugs von Entgeltersatzleistungen

Nach § 23c SGB IV gehören Leistungen des Arbeitgebers, die für die Zeit des Bezugs von Lohnersatzleistungen (weiter) gewährt werden, nicht zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt, **wenn** diese Einnahmen zusammen mit den Entgeltersatzleistungen (z. B. dem Krankengeld oder Mutterschaftsgeld) **das Nettoarbeitsentgelt um nicht mehr als 50 € im Monat**

übersteigen (Freigrenze). Zu den Einnahmen in diesem Sinne gehören auch Sachbezüge, z. B. der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens.

Beispiel

Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens (Bruttolistenpreis 18 000 €) beträgt bei 180,—
Anwendung der 1 %-Methode monatlich €

Der Bruttolohn des Arbeitnehmers beträgt 3500 € monatlich; der Nettolohn soll 2400 € betragen! Der Arbeitnehmer erhält im Juni 2013 für 15 Tage Krankengeld wegen Arbeitsunfähigkeit. Das tägliche Krankengeld soll (2400 € : 30 = 80 € × 70 % =) 56,- €

betragen. Es ergibt sich Folgendes:

Nettoarbeitsentgelt täglich 2400 € : 30 = 80,— €

geldwerter Vorteil täglich 180 € : 30 = 6,— €

Vergleichsberechnung 56 € + 6 € = 62,— €

Der durch die private Nutzung des Firmenwagens während des Bezugs von Krankengeld entstehende geldwerte Vorteil gehört nicht zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt, weil es sich um einen Zuschuss zum Krankengeld handelt, der zusammen mit dem Krankengeld unter dem Nettoarbeitsentgelt von 80 € liegt. Zu einer beitragspflichtigen Einnahme kommt es erst dann, wenn der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des Firmenwagens zusammen mit dem Krankengeld das Nettoentgelt um **mehr als 50 €** im Monat übersteigt. Auf die ausführlichen Erläuterungen beim Stichwort "Arbeitsentgelt" unter Nr. 2 Buchst. f wird Bezug genommen.

20. Umsatzsteuerpflicht des geldwerten Vorteils

a) Entgeltliche Firmenwagengestellung

Die Überlassung von Firmenwagen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung ist grundsätzlich als entgeltliche Leistung anzusehen. Die Gegenleistung des Arbeitnehmers besteht in der anteiligen Arbeitsleistung, die er für die Privatnutzung des Firmenwagens erbringt. Eine Kürzung der Bemessungsgrundlage um die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ist deshalb nicht zulässig.

Die Überlassung eines Firmenwagens an Arbeitnehmer für Privatfahrten (einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten) ist ein umsatzsteuerpflichtiger Sachbezug. Die Ermittlungen der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei der unentgeltlichen Überlassung von Firmenwagen für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten ist im BMF-Schreiben vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864) festgelegt worden^[47]. Als Bemessungsgrundlage können hiernach die lohnsteuerlichen Werte zugrunde gelegt werden. Die **lohnsteuerlichen Werte** sind allerdings als **Bruttowerte** anzusehen, aus denen die **Umsatzsteuer** mit ¹⁹/₁₁₉ **herauszurechnen** ist. Von den nach der 1 %-Methode

sowie der 0,03 %- oder 0,002 %-Methode ermittelten Werten darf ein **Abschlag von 20 %** für Kfz-Kosten ohne Vorsteuer **nicht** vorgenommen werden (vgl. nachfolgend unter Buchstabe c). Zahlt der Arbeitnehmer für die Überlassung des Firmenwagens eine pauschale oder eine kilometerbezogene Vergütung, so wird dadurch die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Fahrzeugüberlassung **nicht** gemindert. Andererseits sind die Zahlungen des Arbeitnehmers nicht als Entgelt zu behandeln.

Beispiel A

Geldwerter Vorteil für die private Nutzung eines Firmenwagens (Listenpreis 20 000 €) bei Anwendung der 1 %-Regelung monatlich = 200,—
= €

der Arbeitnehmer zahlt für die Privatfahrten monatlich eine Pauschale in Höhe von = 100,—
= €

verbleiben als geldwerter Vorteil = 100,—
= €

Fahrten Wohnung-regelmäßige Arbeitsstätte, einfache Entfernung 30 km, monatlich 0,03 % von 20 000 € = 180,—
= 6 € × 30 km = €

insgesamt = 280,—
= €

von dem auf Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfallenden geldwerten Vorteil in Höhe von 180 € werden monatlich pauschal mit 15 % besteuert:

30 km × 0,30 € × 15 Arbeitstage = 135,—
= €

dem laufenden Monatslohn werden zur normalen Besteuerung nach der Monatstabelle (280 € - 135 € =) 145 € hinzugerechnet.

Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beträgt brutto (200 € + 180 € =) 380 €. Es ist weder die Zuzahlung des Arbeitnehmers in Höhe von 100 € zu kürzen, noch ist der mit 15 % pauschal besteuerte Betrag abzuziehen. Der Betrag von 380 € ist allerdings ein Bruttobetrag, aus dem die Umsatzsteuer bei einem Steuersatz von 19 % mit $\frac{19}{119}$ herauszurechnen ist:

$\frac{19}{119}$ von 380 € = 60,67 €

als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer verbleiben monatlich (380 € - 60,67 €) = 319,33 €

Wird der private Nutzungswert mit Hilfe eines ordnungsgemäßen **Fahrtenbuchs** anhand der durch Belege nachgewiesenen Gesamtkosten ermittelt (vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 2), ist von diesem Wert auch bei der Umsatzsteuer auszugehen, wobei allerdings die **Umsatzsteuer außer Betracht** bleibt (= Netto-Gesamtkosten). Aus den

Gesamtkosten dürfen die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten nicht ausgeschieden werden (vgl. nachfolgend unter Buchstaben c). Die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie die Heimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung werden umsatzsteuerlich den Privatfahrten des Arbeitnehmers zugerechnet.

Beispiel B

Ein Firmenwagen mit einer Jahresfahrleistung von 20 000 km wird von einem Arbeitnehmer laut ordnungsgemäß geführtem Fahrtenbuch an 180 Tagen jährlich für Fahrten zur 10 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte benutzt. Die übrigen Privatfahrten des Arbeitnehmers belaufen sich auf insgesamt 3400 km. Die gesamten Kraftfahrzeugkosten (Nettoaufwendungen einschließlich der auf den nach § 15a UStG maßgeblichen Berichtigungszeitraum verteilten Anschaffungskosten^[48]) betragen 9000 €. Von den Privatfahrten des Arbeitnehmers entfallen 3600 km auf Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (180 Tage x 20 km) und 3400 km auf sonstige Fahrten. Dies entspricht einer Privatnutzung von insgesamt 35 % (7000 km von 20 000 km). Für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage ist von einem Betrag von 35 % von 9000 € = 3150 € auszugehen. Die Umsatzsteuer beträgt 19 % von 3150 € = 598,50 €. Das Beispiel wurde dem BMF-Schreiben vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864) entnommen.^[49]

b) Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Auch bei Familienheimfahrten im Rahmen einer steuerlich anerkannten doppelten Haushaltsführung, für die **lohnsteuerlich kein geldwerter Vorteil** anzusetzen ist, liegt **umsatzsteuerlich ein steuerpflichtiger Sachbezug** vor. Dieser kann aus Vereinfachungsgründen mit dem lohnsteuerlichen Wert angesetzt werden, der für Familienheimfahrten gilt. Dies sind 0,002 % des Bruttolistenpreises des benutzten Fahrzeugs für jeden Kilometer der einfachen Entfernung zwischen Familienwohnsitz und Zweitwohnung am Arbeitsort (vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 14). Von dem so ermittelten Wert darf ein Abschlag von 20 % für die nicht mit Umsatzsteuer belasteten Kosten nicht vorgenommen werden (vgl. nachfolgend unter Buchstaben c). Der nach der **0,002 %-Methode** ermittelte Betrag ist ein **Bruttobetrag**, aus dem die **Umsatzsteuer** mit ¹⁹/₁₁₉ **herauszurechnen** ist.

Beispiel C

Ein Arbeitgeber stellt seinem Arbeitnehmer im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung einen Firmenwagen für Familienheimfahrten zur Verfügung (Bruttolistenpreis 25 000 €). Die einfache Entfernung zwischen Familienwohnung und der Zweitwohnung am Beschäftigungsort beträgt 120 km.

Lohnsteuerlich entsteht kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil, soweit nur eine Familienheimfahrt wöchentlich ausgeführt wird (vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 14). Umsatzsteuerlich handelt es sich jedoch dennoch um einen steuerpflichtigen Sachbezug, der nach der 0,002 %-Methode bewertet werden kann.

Es ergibt sich folgende Berechnungsgrundlage je Familienheimfahrt:

$$0,002 \% \text{ von } 25\,000 \text{ €} = 0,50 \text{ €} \times 120 \text{ km}$$

$$= 60,- \text{ €}$$

Dieser Betrag ist ein Bruttobetrag. Aus ihm muss die Umsatzsteuer mit $\frac{19}{119}$ herausgerechnet werden.

$$\frac{19}{119} \text{ von } 60 \text{ €} = \underline{9,58 \text{ €}}$$

$$\text{als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage verbleiben je Familienheimfahrt} \quad 50,42 \text{ €}$$

c) Unentgeltliche Firmenwagengestellung

Von einer **unentgeltlichen** Überlassung von Firmenwagen an Arbeitnehmer kann ausnahmsweise ausgegangen werden, wenn die vereinbarte private Nutzung des Fahrzeuges derart gering ist, dass sie für die Gehaltsbemessung keine wirtschaftliche Rolle spielt, und nach den objektiven Gegebenheiten eine weitergehende private Nutzungsmöglichkeit ausscheidet. Danach kann Unentgeltlichkeit nur angenommen werden, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur **gelegentlich** (von Fall zu Fall) an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke überlassen wird (vgl. die vorstehenden Erläuterungen unter der Nr. 5). Falls in diesen Fällen die Nutzung des Fahrzeuges zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs bewertet wird, kann für die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten ein **Abschlag von 20 %** vorgenommen werden^[50].

Beispiel

Ein Arbeitnehmer hat einen Todesfall in der Familie. Für die Fahrt zur Beerdigung erhält er vom Arbeitgeber einen Firmenwagen (Bruttolistenpreis 35 000 €). Der geldwerte Vorteil für den nur gelegentlich (von Fall zu Fall) überlassenen Firmenwagen errechnet sich bei einer gefahrenen Strecke von 120 km wie folgt:

$$0,001 \% \times 35\,000 \text{ €} \times 120 \text{ km} = 42,- \text{ €}$$

Der lohnsteuerliche Wert kann auch als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer herangezogen werden. Da im Beispielfall ausnahmsweise eine unentgeltliche Überlassung des Firmenwagens im umsatzsteuerlichen Sinne vorliegt, ist ein Abschlag von 20 % für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten vorzunehmen. Bei dem verbleibenden Betrag handelt es sich um einen Bruttobetrag, aus dem die Umsatzsteuer mit $\frac{19}{119}$ herauszurechnen ist. Hiernach ergibt sich folgende umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage:

$$\text{lohnsteuerlicher geldwerter Vorteil} \quad 42,- \text{ €}$$

$$\text{abzüglich } 20 \% \text{ für nicht mit Vorsteuer belastete Kfz-Kosten} \quad \underline{8,40 \text{ €}}$$

$$\text{verbleibender Betrag} \quad 33,60 \text{ €}$$

$$\begin{aligned} \text{der verbleibende Betrag ist ein Bruttobetrag, aus dem die Umsatzsteuer mit } \frac{19}{119} \text{ herauszurechnen ist} \\ (\frac{19}{119} \text{ von } 33,60 \text{ €}) \end{aligned} = \underline{5,36 \text{ €}}$$

d) Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens

Mit BMF-Schreiben vom 30.12.1997 (BStBl. 1998 I S. 110)^[51] ist die umsatzsteuerliche Behandlung von Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens geregelt worden. Hiernach gilt Folgendes:

Bei Anwendung der **1 %-Methode** mindern die Zuzahlungen des Arbeitnehmers nicht die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage, und zwar auch dann nicht, wenn sie lohnsteuerlich auf den nach der 1 %-Methode ermittelten geldwerten Vorteil angerechnet werden. Andererseits ist die Zuzahlung nicht als Entgelt zu behandeln.

Beispiel

Bruttolistenpreis des Pkws ohne Sonderausstattung	22 000,— €
Sonderausstattung (vom Arbeitnehmer z. B. 2013 bezahlt)	3 000,— €
Bemessungsgrundlage für die 1 %-Regelung	25 000,— €
geldwerter Vorteil 1 % aus 25 000 € = 250 € × 12	3 000,— €
./.. Zuzahlung des Arbeitnehmers	3 000,— €
geldwerter Vorteil im Kalenderjahr 2013	0,— €

Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beträgt 3000 €. Der Betrag von 3000 € ist allerdings ein Bruttobetrag, aus dem die Umsatzsteuer mit $\frac{19}{119}$ herauszurechnen ist.

$$\frac{19}{119} \text{ von } 3000 \text{ €} = 478,99 \text{ €}$$

$$\text{als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer verbleiben jährlich } (3000 \text{ €} - 478,99 \text{ €}) = 2 521,01 \text{ €}$$

Bei Anwendung der **individuellen Methode** (Fahrtenbuchmethode) gilt Folgendes: Die Zuzahlung des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens ist ein Zuschuss im Sinne von R 6.5 Abs. 2 EStR (= Einkommensteuer-Richtlinien). Das bedeutet, dass der Zuschuss entweder erfolgswirksam als Betriebseinnahme gebucht wird (in diesem Fall bleiben die Anschaffungskosten des Firmenwagens unverändert) oder aber erfolgsneutral als Minderung der Anschaffungskosten und damit als Minderung der Bemessungsgrundlage für die Abschreibung behandelt werden kann. Umsatzsteuerlich muss auch in den Fällen, in denen der Zuschuss erfolgsneutral behandelt wird, für Zwecke der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage die Abschreibung anhand der **ungekürzten** Anschaffungskosten ermittelt werden.

3 Arbeitsrecht

3.1 Begriff

Der Begriff des Dienstwagens ist gesetzlich nicht definiert. Darunter zu verstehen ist jedes Fahrzeug, das der Arbeitgeber aus betrieblicher Veranlassung einem Mitarbeiter zur Erledigung seiner Arbeit überlässt. Dazu gehören der Lkw, der Omnibus, das Taxi oder auch ein Gabelstapler. Im Vordergrund der Diskussion steht aber der Pkw, der dem Arbeitnehmer überlassen wird.

3.2 Überlassungsvereinbarung

Der Überlassung des Dienstwagens liegt eine Überlassungsvereinbarung der Parteien des Arbeitsvertrages zu Grunde. Diese kann auch formlos erfolgen mit der Anweisung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, für einen bestimmten Auftrag ein Firmenfahrzeug zur Erledigung einzusetzen. Die rechtlichen Probleme, die sich dabei ergeben, werden in den letzten Jahren in zunehmendem Maße von der Rechtsprechung aufgearbeitet.

Eine schriftliche Überlassungsvereinbarung hat sich danach als sinnvoll erwiesen zur Vermeidung von Streitigkeiten mit folgenden Regelungsgegenständen:

3.2.1 Art des Kfz

Hier sollte festgelegt werden, welches Kfz (Marke, Typ, Ausstattung) der Arbeitnehmer erhält, wer es aussucht und welches Ersatzfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, wenn das Fahrzeug vorübergehend oder auf Dauer nicht mehr zur Verfügung steht. Letzteres vermeidet Streit, wenn das Modell des ursprünglichen Dienstwagens vom Hersteller nicht mehr gebaut wird. Letzteres gibt dem Arbeitgeber auch die Möglichkeit, verbindlich einen Typ niedrigerer Kategorie zu vereinbaren.

Beispiel

Die Parteien vereinbarten im Arbeitsvertrag, dass dem Arbeitnehmer während der Zeit der Freistellung zwischen Kündigungserhalt und Kündigungstermin für einen Pkw Fiat Tempra ein nicht gleichwertiger Pkw Fiat Fiorino mit Kastenaufbau, zwei Sitzen und Werbeaufdruck zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wurde (LAG Sachsen, Urt. v. 09.04.1997, BB 1997 S. 1693).

Fehlt eine solche Vereinbarung, so liegt das Leistungsbestimmungsrecht nach § 315 BGB beim Arbeitgeber. Er ist dabei an die Grundsätze billigen Ermessens gebunden, muss also im Ergebnis ein gleichwertiges Fahrzeug eventuell eines anderen Herstellers zur Verfügung stellen.

3.2.2 Art und Umfang der Nutzung

Hier sollte festgelegt werden, ob der Arbeitnehmer den Dienstwagen nur dienstlich einsetzen darf oder auch für den Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, der grundsätzlich dem Privatbereich zuzuordnen ist, oder auch generell privat nutzen darf auch am Wochenende und für Urlaubsfahrten, ggf. auch ins Ausland. Hier ist eine ergänzende Regelung sinnvoll, ob nur der Arbeitnehmer das Kfz führen darf oder auch Ehefrau und Familienmitglieder, ob nur eine

bestimmte Jahresfahrleistung privat veranlasst erlaubt sein soll und inwieweit sich der Arbeitnehmer an den laufenden Kosten, z.B. für den Treibstoff, beteiligen muss. Fehlt eine entsprechende Vereinbarung, ergeben sich in einem arbeitsgerichtlichen Verfahren erhebliche Probleme bei der Klärung, ob und in welchem Umfang eine private Nutzung vereinbart war.

3.2.3 Herausgabe des Dienstwagens

Der Arbeitgeber kann nicht ohne Weiteres im Rahmen seines Direktionsrechtes dem Arbeitnehmer den Dienstwagen und damit auch die Möglichkeit der privaten Nutzung entziehen. Diese private Nutzungsmöglichkeit stellt sich dabei nach der Rechtsprechung als zusätzliche Gegenleistung des Arbeitgebers neben dem Gehalt dar und ist Bestandteil der Vergütung des Arbeitnehmers in Form von Naturallohn. Der Arbeitgeber hat deshalb auf den Dienstwagen mit vereinbarter privater Nutzungsmöglichkeit grundsätzlich keinen Zugriff im Wege seines Direktionsrechtes. Will er die private Nutzungsmöglichkeit entziehen, so muss er entweder eine Änderungsvereinbarung mit dem Arbeitnehmer treffen oder - bei fehlendem Einverständnis des Arbeitnehmers - eine Änderungskündigung aussprechen.. Eine Änderungsvereinbarung kann aber nicht ohne Weiteres darin gesehen werden, dass der Arbeitgeber das Kfz herausverlangt und der Arbeitnehmer dieses widerspruchlos herausgibt (LAG Köln, Urt. .v 16.05.1997).

Es besteht nach Rechtsprechung des Bundesarbeitsgerichts aber auch die Möglichkeit der Vereinbarung eines Widerrufsvorbehaltes. Die Vereinbarung eines solchen Widerrufsvorbehaltes ist nach ständiger Rechtsprechung unwirksam nach § 134 BGB, wenn sie zur Umgehung zwingenden Kündigungsschutzes führt. Dies ist dort der Fall, wo wesentliche Elemente des Arbeitsvertrages einer einseitigen Änderung unterliegen, durch die das Gleichgewicht zwischen Leistung und Gegenleistung grundlegend gestört ist. Beim Zugriff auf die Vergütung verneint das Bundesarbeitsgericht dies regelmäßig, wenn weniger als 15-20 % der Gesamtbezüge betroffen sind (BAG, Urt. .v. 15.11.1995).

Diese Rechtsprechung hat das Bundesarbeitsgericht jetzt auch auf das Recht zur privaten Nutzung eines Dienstwagens übertragen.

Ist der Widerrufsvorbehalt wirksam vereinbart, so ist die Ausübung des Widerrufsrechtes im konkreten Fall noch daran zu messen, ob sie billigem Ermessen im Sinne des § 315 BGB entspricht.

3.2.3.1 Erkrankung

Bei Erkrankung ist dem Arbeitnehmer das vereinbarte Entgelt nach § 3 EFZG für die Dauer von sechs Wochen fortzuzahlen. Als Vergütungsbestandteil nimmt das Recht zur privaten Nutzung des Dienstwagens an dieser Regelung teil und der Arbeitnehmer bleibt im Entgeltfortzahlungszeitraum mithin privat nutzungsberechtigt (LAG Sachsen, Urt. v. 13.01.1999, LAGE § 4 EFZG Nr. 4).

Mit Ende des Entgeltfortzahlungszeitraumes und Fortdauer der Erkrankung fällt der Vergütungsanspruch des Arbeitnehmers weg und damit auch das Recht zur privaten Nutzung. Das Kfz ist dann herauszugeben (LAG Köln, Urt. v. 29.11.1995)

Nachdem der Entgeltfortzahlungsanspruch nach § 4 EFZG in der Höhe zu Lasten des Arbeitnehmers nicht abdingbar ist, § 12 EFZG, könnte der Dienstwagen mit entsprechender

Vereinbarung ab Beginn der Erkrankung nur entzogen werden, wenn anstelle der Privatnutzung gleichwertiger Geldersatz vereinbart wird.

3.2.3.2 Urlaub

Bei Urlaub ist dem Arbeitnehmer ebenfalls das vereinbarte Entgelt fortzuzahlen, berechnet nach dem Durchschnitt der Bezüge der letzten 13 Wochen vor Urlaubsantritt, § 11 BUrlG. Auch hier ist das Recht zur privaten Nutzung zu berücksichtigen. § 11 Abs. 4 BUrlG regelt, dass Sachbezüge, die während desurlaubes nicht weiter gewährt werden, für die Dauer desurlaubes angemessen in bar abzugelten sind. Den Parteien des Arbeitsvertrages ist es daher ermöglicht, eine Vereinbarung zu treffen, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen mit Beginn desurlaubes zurückgeben muss und anstelle der Privatnutzung eine angemessene Barabgeltung vereinbart wird.

3.2.3.3 Freistellung

Bei einer Freistellung des Arbeitnehmers von der Pflicht zur Arbeitsleistung - regelmäßig in der Zeit zwischen Erhalt der Kündigung und Ablauf der Kündigungsfrist - ist dem Arbeitnehmer das vereinbarte Entgelt weiter zu zahlen, es sei denn, es liegen die seltenen Voraussetzungen einer befreienden Suspendierung vor. Von diesem Vergütungsanspruch wird auch das Recht zur Privatnutzung erfasst. In diesem Zusammenhang hat das Bundesarbeitsgericht die Möglichkeit erörtert, ob in solchen Fällen der Überlassung eines Pkw für Dienst- und Privatnutzung nicht eine zumindest stillschweigend getroffene Vereinbarung der Parteien gesehen werden kann, dass der Arbeitgeber bei dauerndem Wegfall der dienstlich veranlassten Fahrten das Kfz unter finanziellem Ausgleich entziehen kann (BAG, Urt. v. 23.06.1994). Da das Bundesarbeitsgericht die Angelegenheit nicht abschließend entschieden hat, empfiehlt sich bis auf Weiteres hier eine entsprechende ausdrückliche Vereinbarung. Dabei erlaubt das Bundesarbeitsgericht, dass in Fällen, in denen die dienstliche Nutzung im Vordergrund steht, die Entziehung ohne finanziellen Ausgleich wirksam vereinbart werden kann.

Beispiel

Die Parteien vereinbarten im Arbeitsvertrag, dass die Arbeitnehmerin den zur Verfügung gestellten Dienstwagen auch privat nutzen durfte, der Arbeitgeber aber berechtigt sein sollte, diese Vereinbarung aufzuheben, "wenn die Voraussetzungen für die Überlassung eines firmeneigenen Kraftfahrzeuges nicht mehr gegeben sind". In der Kfz-Überlassungsvereinbarung wurde zusätzlich vereinbart: "Das Recht zur Nutzung des Fahrzeuges endet spätestens bei Beendigung des Anstellungsvertrages. Unabhängig davon hat die Firma jederzeit das Recht, die Rückgabe des Fahrzeuges zu verlangen. Der Übernehmer ist verpflichtet, das Fahrzeug sofort an die Firma herauszugeben, sobald diese es verlangt. Wird die Herausgabe des Fahrzeuges durch die Firma verlangt, hat der Übernehmer keinen Anspruch auf einen Nachteilsausgleich bzw. Schadensersatz". Das Bundesarbeitsgericht hat diese Regelungen grundsätzlich gebilligt, allerdings in den Gründen festgestellt, dass erkennbar die dienstliche Nutzung des Dienstwagens im Vordergrund stand (BAG, Urt. v. 17.09.1998, Arbeit und Recht 1999 S. 111).

3.3 Schadensersatz bei unberechtigtem Entzug

In den Fällen, in denen der Arbeitgeber das Kfz unberechtigt entzieht und deshalb Nutzungsausfallentschädigung zahlen muss, ist deren Berechnung im Prinzip nach vier verschiedenen Modellen möglich:

- nach den Tabellen von Sanden/Danner/Küppersbusch
- nach den Kostentabellen des ADAC
- nach den steuerlichen Pauschalsätzen oder
- nach dem konkreten Schaden unter Vorlage entsprechender Quittungen und Rechnungsbelege.

Das Bundesarbeitsgericht hat die Berechnung nach Sanden/Danner/Küppersbusch wiederholt abgelehnt (BAG, Urt. v. 27.05.1999).

Das Bundesarbeitsgericht verlangt aber nicht unbedingt eine konkrete Schadensberechnung. Es hat auch schon eine pauschale Berechnung nach ADAC-Tabelle akzeptiert wie auch nach steuerlichen Pauschalsätzen.

Beispiel

Der Arbeitnehmer kaufte sich nach dem unberechtigten Entzug des Dienstwagens der Marke VW Golf einen gebrauchten Pkw Marke Audi 80 und trug seinen Schaden nicht konkret mit den Rechnungsbelegen und Quittungen vor, sondern verlangte pauschal pro Monat Vorenthaltung der privaten Nutzung 571,- DM brutto nach der ADAC-Tabelle. Das Landesarbeitsgericht sprach Schadensersatz zu in Höhe von 430,- DM brutto pro Monat nach ADAC-Tabelle für einen VW Golf. Das Bundesarbeitsgericht hat dies gebilligt (BAG, Urt. v. 23.06.1994).

Der Arbeitnehmer besorgte sich kein Ersatzfahrzeug, sondern benutzte das Kfz seiner Ehefrau mit. Er begehrte nach Sanden/Danner/Küppersbusch Schadensersatz. Das Landesarbeitsgericht sprach Nutzungsausfallentschädigung zu in Höhe von 463,-- DM brutto pro Monat. Dies war der steuerliche Nutzungswert, berechnet mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich Kosten für Sonderausstattungen inklusive Umsatzsteuer. Das Bundesarbeitsgericht hat dies befürwortet (BAG, Urt. v. 27.05.1999).

3.4 Schadensersatzanspruch bei Unfall

Hier ist zu unterscheiden:

Bei Unfällen mit dem Dienstwagen auf dem Weg zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder sonstigen Privatfahrten haftet der Arbeitnehmer voll. Hier gibt es keine Veranlassung zur Haftungsmilderung.

Bei Unfällen mit dem Dienstwagen bei dienstlich veranlassten Fahrten greifen die Grundsätze der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Haftungsbegrenzung des Arbeitnehmers und zum innerbetrieblichen Schadensausgleich. Siehe auch Schadensersatz.

Danach gilt:

Bei grober Fahrlässigkeit hat der Arbeitnehmer in aller Regel den gesamten Schaden zu tragen, bei leichtester Fahrlässigkeit haftet er dagegen nicht, während bei normaler Fahrlässigkeit der Schaden in aller Regel zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer quotal zu

verteilen ist. Ob und ggf. in welchem Umfang der Arbeitnehmer an den Schadensfolgen zu beteiligen ist, richtet sich im Rahmen einer Abwägung der Gesamtumstände insbesondere von Schadensanlass und Schadensfolgen, nach Billigkeits- und Zumutbarkeitsgesichtspunkten.

Neben der Haftungsbegrenzung am Maßstab des Arbeitnehmerschuldens greift inzwischen noch die Überlegung einer Haftungsbegrenzung wegen eines deutlichen Missverhältnisses zwischen dem Schadensrisiko für den Arbeitnehmer und seiner Verdienstmöglichkeiten (BAG, Urt. .v. 23.01.1997, NZA 1998 S. 140).

In der Literatur wird in diesem Zusammenhang vertreten, dass der Kraftfahrer in der Regel nur auf die Selbstbeteiligung der Vollkaskoversicherung haftet und der darüber hinausgehende Schaden unter dem Aspekt des Organisationsverschuldens vom Arbeitgeber zu tragen ist, der es versäumt hat, eine Vollkaskoversicherung abzuschließen.

Weiterführende Literaturhinweise ^[1]

Das Bundesarbeitsgericht hat sich in dieser Frage noch nicht eindeutig festgelegt (BAG, Urt.v. 24.11.1987BAG, Urt. v. 12.11.1998).

Beispiel

Aus diesen Rechtsprechungsgrundsätzen kann sich folgende Konstellation ergeben: Das Kfz ist vom Arbeitgeber als Versicherungsnehmer vollkaskoversichert. Der Arbeitnehmer verunfallt grob fahrlässig mit einem Schaden, der außer Verhältnis zu seinem Verdienst steht. Der Vollkaskoversicherer muss dem Arbeitgeber nunmehr den Schaden bis auf die Selbstbeteiligung voll ersetzen und kann Rückgriff beim Arbeitnehmer nehmen. Der Arbeitnehmer kann dem Versicherer nicht die Rechtsprechungsgrundsätze zur Haftungsbegrenzung entgegenhalten. Er hat aber gegen den Arbeitgeber einen Anspruch auf Freistellung von der Forderung des Versicherers in Höhe des dem Arbeitgeber nach diesen Rechtsprechungsgrundsätzen zuzurechnenden Anteiles am Gesamtschaden.

[Autorenverzeichnis](#)

[Literaturverzeichnis](#)

Fußnoten:

[1] Küttner, Personalbuch 2000, zu Aufwendungsersatz, Rdnr. 16

Fußnoten:

[1] BMF-Schreiben vom 21.1.2002 (BStBl. I S. 148). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[2] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[3] BMF-Schreiben vom 21.1.2002 (BStBl. I S. 148). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[4] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[5] BMF-Schreiben vom 21.1.2002 (BStBl. I S. 148). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[6] BMF-Schreiben vom 21.1.2002 (BStBl. I S. 148). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[7] Das zum Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ergangene BFH-Urteil vom 7.4.1992 (BStBl. II S. 854), nach dem eine Teilschätzung (z. B. der Treibstoffkosten) zulässig ist, ist im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen geldwerten Vorteils nicht entsprechend anwendbar.

[8] Anzuwenden ist die lineare Abschreibungsmethode. Die degressive Abschreibungsmethode ist m. E. nicht zulässig, da sie nicht dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs entspricht.

[9] Anzuwenden ist die lineare Abschreibungsmethode. Die degressive Abschreibungsmethode ist m. E. nicht zulässig, da sie nicht dem tatsächlichen Wertverlust des Fahrzeugs entspricht.

[10] Die Absetzungen für Abnutzung sind aus dem tatsächlichen Kaufpreis zuzüglich Mehrwertsteuer zu errechnen: Listenpreis des Pkws 30 000,— € abzüglich 10 % Rabatt 3 000,— € verbleiben 27 000,— € zuzüglich 19 % Mehrwertsteuer 5 130,— € Bemessungsgrundlage für die AfA 32 130,— € Nutzungsdauer 8 Jahre, jährlich somit 12,5 % = 4 016,25 €

[11] Textziffer 21 des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das amtliche Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[12] § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

[13] BFH-Urteil vom 24.2.2000, BStBl. II S. 273 und BFH-Urteil vom 1.3.2001, BStBl. II S. 403.

[14] Verfügung der OFD Frankfurt vom 27.6.2006 S 2351 A - 14 - St 211; veröffentlicht in der Zeitschrift "Der Betrieb" 2006 S. 2091.

[15] Der Begriff der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist im Einkommensteuergesetz festgelegt, und zwar bis 31.12.2000 in § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG wie folgt: Fährt der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag mehrmals zwischen Wohnung und Arbeitsstätte hin und her, so sind die zusätzlichen Fahrten nur zu berücksichtigen, soweit sie durch einen zusätzlichen Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit oder durch eine Arbeitsunterbrechung von mindestens vier Stunden veranlasst sind. Seit 1.1.2001 ist auch diese Ausnahmeregelung weggefallen. Im Umkehrschluss bedeutet dies für die Nutzung des Firmenwagens zu privaten Mittagsheimfahrten, dass diese nicht durch die für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte geltende Pauschale von 0,03 % erfasst sein können, weil sie zu den reinen Privatfahrten gehören (vgl. hierzu auch Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Stichwort "Kraftfahrzeuggestellung" Rz. 50).

[16] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[17] Textziffer 4 des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das amtliche Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[18] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[19] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[20] Textziffer 29 Satz 2 des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das amtliche Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[21] Textziffer 8 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[22] Die Verfügung der OFD München vom 25.5.2005 Az.: S 2145 - 20 St 41/42 ist als Anlage 3 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[23] Verfügung der OFD Berlin vom 12.7.1999 Az.: St 423 - S 2334 - 4/96. Die Verfügung ist als Anlage 4 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[24] Textziffer 31 zweiter Absatz des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[25] Das Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[26] Nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht.

[27] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I. S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[28] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I. S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[29] Die Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[30] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I. S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[31] Die Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[32] Die Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[33] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[34] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[35] Bundeseinheitliche Regelung, z. B. Erlass des Finanzministeriums Saarland vom 29.1.2003 Az.: B/2-4- S 2334.

[36] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[37] Das BMF-Schreiben vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864) ist als Anlage 7 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[38] Das Beispiel wurde dem BMF-Schreiben vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864) entnommen. Das BMF-Schreiben ist als Anlage 7 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[39] Zur Verteilung der Anschaffungskosten vgl. BMF-Schreiben vom 13.4.2004 (BStBl. I S. 468). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 6 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[40] Textziffer 4 des BMF-Schreibens vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 7 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[41] Textziffer 4 des BMF-Schreibens vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 7 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

[42] Das BMF-Schreiben vom 30.12.1997 (BStBl. 1998 I S. 110) ist als Anlage 5 zu H 31 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2007** abgedruckt.

Fußnoten:

[1] BMF-Schreiben vom 3.4.2012 (BStBl. I S. 478). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 5 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[2] Randziffer 2 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[3] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[4] Randziffer 2 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[5] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[6] Randziffer 2 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[7] Randziffer 2 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[8] Randnummer 23 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[9] Das zum Werbungskostenabzug bei Arbeitnehmern ergangene BFH-Urteil vom 7.4.1992 (BStBl. II S. 854), nach dem eine Teilschätzung (z. B. der Treibstoffkosten) zulässig ist, ist im Hinblick auf die eindeutige gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG bei der Ermittlung des steuerpflichtigen geldwerten Vorteils nicht entsprechend anwendbar.

[10] Die Absetzungen für Abnutzung sind aus dem tatsächlichen Kaufpreis zuzüglich Umsatzsteuer zu errechnen: Listenpreis des Pkws 30 000,— € abzüglich 10 % Rabatt 3 000,— € verbleiben 27 000,— € zuzüglich 19 % Umsatzsteuer 5 130,— € Bemessungsgrundlage für die AfA 32 130,— € Nutzungsdauer 8 Jahre, jährlich somit 12,5 % = 4 016,25 €

[¹¹] Textziffer II.4 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[¹²] Randnummer 22 des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das amtliche Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[¹³] § 8 Abs. 2 Satz 2 ff. EStG i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

[¹⁴] BFH-Urteil vom 24.2.2000, BStBl. II S. 273 und BFH-Urteil vom 1.3.2001, BStBl. II S. 403. Allerdings ist beim Bundesfinanzhof unter dem Aktenzeichen VI R 51/11 erneut ein viel beachtetes Revisionsverfahren zur Frage der Verfassungsmäßigkeit des Ansatzes des Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung bei Gebrauchtwagen anhängig. Einsprüche, die auf dieses Verfahren gestützt werden, ruhen nach § 363 Abs. 2 Satz 2 AO.

[¹⁵] Elektrofahrzeuge im vorstehenden Sinne sind Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden. Der Betrag von 500 € pro kWh der Batteriekapazität mindert sich für ab dem Kalenderjahr 2014 angeschaffte Kraftfahrzeuge um jährlich 50 € pro kWh der Batteriekapazität und der Höchstbetrag von 10 000 € mindert sich für ab dem Kalenderjahr 2014 angeschaffte Kraftfahrzeuge um 500 € jährlich.

[¹⁶] Verfügung der OFD Frankfurt vom 27.6.2006 S 2351 A - 14 - St 211; veröffentlicht in der Zeitschrift "Der Betrieb" 2006 S. 2091.

[¹⁷] Der Begriff der Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte wurde im Einkommensteuergesetz festgelegt, und zwar bis 31.12.2000 in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG wie folgt: Fährt der Arbeitnehmer an einem Arbeitstag mehrmals zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte hin und her, so sind die zusätzlichen Fahrten nur zu berücksichtigen, soweit sie durch einen zusätzlichen Arbeitseinsatz außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit oder durch eine Arbeitsunterbrechung von mindestens vier Stunden veranlasst sind. Seit 1.1.2001 ist auch diese Ausnahmeregelung weggefallen. Im Umkehrschluss bedeutet dies für die Nutzung des Firmenwagens zu privaten Mittagsheimfahrten, dass diese nicht durch die für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltende Pauschale von 0,03 % erfasst sein können, weil sie zu den reinen Privatfahrten gehören.

[¹⁸] BMF-Schreiben vom 1.4.2011 (BStBl. I S. 301). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[¹⁹] Randnummer 11 des BMF-Schreibens vom 1.4.2011 (BStBl. I S. 301). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[²⁰] BMF-Schreiben vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[²¹] Randnummer 17 des BMF-Schreibens vom 1.4.2011 (BStBl. I S. 301). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 8.1 (9-10) im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[22] Randnummer 17 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[23] Textziffer 21 des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das amtliche Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[24] In den Fällen der Einzelbewertung der tatsächlich durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer und Fahrt, ist jeweils der Bruttolistenpreis des tatsächlich benutzten Fahrzeugs maßgebend, da in diesem Fall eine fahrzeugbezogene Ermittlung des geldwerten Vorteils erfolgt (vgl. vorstehende Nr. 3 Buchstabe c).

[25] Textziffer I.3 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[26] Textziffer I.3 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[27] Randnummer 29 Satz 2 des amtlichen Arbeitgebermerkblatts für den Lohnsteuerabzug. Das amtliche Arbeitgebermerkblatt ist als Anhang 15 im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[28] Die amtlichen Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[29] Alternativ kann der Bruttolohn von 3250 € ausgewiesen werden. In diesem Fall ist zur Berechnung des Nettolohns neben den Steuer- und Sozialversicherungsbeiträgen der Sachbezug für die Firmenwagengestellung von 250 € abzuziehen. Der Nettolohn (= Auszahlungsbetrag) beträgt auch hier 1729,17 €.

[30] Textziffer I.8 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[31] Von den Zuzahlungen des Arbeitnehmers ist die Umwandlung von Barlohn in Sachlohn zu unterscheiden (Barlohnnumwandlung/Gehaltsumwandlung). Vgl. hierzu die Ausführungen unter der vorstehenden Nr. 6.

[32] Entsprechend der Lösung im nachfolgenden Beispiel wird bundeseinheitlich ab 1.7.2013 verfahren. Sollte in diesen Fällen vor dem 1.7.2013 bei den den Arbeitnehmern weiterbelasteten Benzinkosten von einem Nutzungsentgelt ausgegangen werden bzw. ausgegangen worden sein, kann es dabei verbleiben.

[33] Insbesondere bei Außendienstmitarbeitern ist zu beachten, dass diese in den allermeisten Fällen keine regelmäßige Arbeitsstätte in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers haben, sodass kein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu versteuern ist (vgl. die ausführlichen Erläuterungen und zahlreichen Beispiele beim Stichwort "Reisekosten bei Auswärtstätigkeiten" unter Nr. 3).

[34] Verfügung der OFD Berlin vom 12.7.1999 (Az.: St 423 - S 2334 - 4/96). Die Verfügung ist als Anlage 3 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[35] Textziffer I.2 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[36] Zur derzeit gültigen Verwaltungsauffassung bei Selbständigen vgl. Randnummer 12 des BMF-Schreibens vom 18.11.2009 (BStBl. I S. 1326), geändert durch BMF-Schreiben vom 15.11.2012 (BStBl. I S. 1099). Das BMF-Schreiben einschließlich der Änderung ist als Anlage 2 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[37] Die amtlichen Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[38] Die amtlichen Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[39] Die amtlichen Hinweise zu den Lohnsteuer-Richtlinien sind im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[40] Bei der Bemessung des prozentualen Gewinnaufschlags ist zu beachten, dass neben dem gewerblichen Gebrauchtwagenhandel auch ein nennenswerter privater Automarkt besteht. Auf diesem Markt ist in der Regel für identische bzw. gleichartige Fahrzeuge nur ein geringerer Kaufpreis zu zahlen.

[41] Randnummer 13 des BMF-Schreibens vom 1.4.2011 (BStBl. I S. 301). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[42] Zur umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage vgl. die Erläuterungen und das Beispiel unter der nachfolgenden Nr. 20 Buchstabe b.

[43] Randnummer 15 des BMF-Schreibens vom 1.4.2011 (BStBl. I S. 301). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 4 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[44] Die Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte wird aufgrund R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 16 LStR als berufliche Fahrt gewertet. Dies gilt ausschließlich für die Behandlung von Unfallkosten, da es sich systematisch um eine Privatfahrt handelt.

[45] Textziffer I.3 des BMF-Schreibens vom 28.5.1996 (BStBl. I S. 654). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 1 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[46] BMF-Schreiben vom 3.4.2012 (BStBl. I S. 478). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 5 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[47] Das BMF-Schreiben vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864) ist auszugsweise als Anlage 8 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[48] Zur Verteilung der Anschaffungskosten auf den Berichtigungszeitraum nach § 15a UStG vgl. BMF-Schreiben vom 13.4.2004 (BStBl. I S. 468). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 7 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[49] Das BMF-Schreiben vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864) ist auszugsweise als Anlage 8 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[50] Textziffer 4.2.2.3 des BMF-Schreibens vom 27.8.2004 (BStBl. I S. 864). Das BMF-Schreiben ist als Anlage 8 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

[51] Das BMF-Schreiben vom 30.12.1997 (BStBl. 1998 I S. 110) ist als Anlage 6 zu H 8.1 (9-10) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2013** abgedruckt.

Normen:

BGB:315 BGB:134 BUrlG:11 BUrlG:11/4 SGB-

IV:23c EStG:9/1/4/2 EStG:3/50 EStG:11 EStG:3/45 EStG:42d EStG:40/2/2 EStG:8/2/1 EStG:8/2/2 EStG:8/2 EStG:8/2/3 EStG:8/3 EStG:8/2/4 EStG:8/2/5 EStG:9/1/4 EStG:6/1/4/2 EStG:4/5/1/6 EStG:40/1/2 EStG:40/2 EStG:9/1/3/5/3 EStG:9/1/3/5/6 EStG:9/1/3/4/2 EStG:33 LStR:127/5/1/a LStR:31/9/4/1 LStR:31/9/2 LStR:31/9/2/8 LStR:127/5/1/b LStR:70/3/2 LStR:31/9/4/3 LStR:31/10 LStR:22 LStR:31/9 LStR:31 LStR:33/4/2 LStR:31/9/1/5 LStR:31/9/1/6 LStR:31/10/3 LStR:31/9/3/1

LStR:31/9/2/5 LStR:37/3/5 LStR:31/9/1/6/2 LStR:3.50 LStR:19.3/3/2 LStR:8.1 LStR:8.1/9/1/6/2 LStR:8.1/9/2/1 LStR:8.1/10/3 LStR:8.1/10 LStR:8.1/9 LStR:8.1/9/1/5 LStR:8.1/9/1/6 LStR:8.1/9/3/1 LStR:8.1/9/2/5 LStR:40.2/6/1/a LStR:8.1/9/4/1 LStR:40.2/6/1/b LStR:8.1/9/2/8 LStR:8.1/9/4/3 LStR:9.11/1/2 LStR:8.1/9/2 LStR:9.4/2/2 LStR:8.1/9/4 LStR:40.2/6/1 LStR:9.1/4/2 LStR:8.1/9/2/15

LStR:8.1/9/2/16 LStR:8.1/9/1/8 LStR:8.1/9/3/2 LStR:8.1/9/1/9 LStR:8.1/9/3/4 LStR:8.1/9/2/9 LStR:8.1/9/4/4 LStR:8.1/9/2/10 LStR:8.1/9/2/11 LStR:8.1/9/2/12 LStR:8.1/9/2/13 LStR:8.1/9/2/14 LStR:8.1/9/1/7 LStH:31 LStH:38 LStH:8.1 UStG:15a AO:39/2/1 AO:363/2/2
