

7 Firmenwagenüberlassung an Arbeitnehmer

7.1 Firmenwagenbesteuerung im Überblick

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug unentgeltlich zur privaten Nutzung (sog. Firmenwagen), stellt dieser (geldwerte) Vorteil steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Für die Wertermittlung des geldwerten Vorteils bei der Firmenwagenüberlassung stehen weiterhin die beiden bisherigen Berechnungsverfahren uneingeschränkt zur Verfügung:

- die pauschale Nutzungswertermittlung in Form der 1-%-Methode sowie
- der Einzelnachweis in Form der Fahrtenbuchmethode.

Diese Bewertungsmethoden stellen auch 2014 die Grundlage für die Firmenwagenbesteuerung beim Arbeitnehmer dar – durch die Reisekostenreform 2014 ergeben sich **keine inhaltlichen Änderungen**.

Die gesetzliche Neudefinition der ersten Tätigkeitsstätte wurde auch für die Firmenwagenbesteuerung nachvollzogen. Der Gesetzeswortlaut wurde an den neuen Arbeitsortbegriff „erste Tätigkeitsstätte“ angepasst. Sowohl bei der 1-%-Regelung als auch bei der Fahrtenbuchmethode ist ab 2014 ein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu berechnen, wenn der Firmenwagen dem Arbeitnehmer auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird. Nach den neuen Reisekostenbestimmungen ist die Zuschlagsberechnung an die Wegstrecke Wohnung – erste Tätigkeitsstätte geknüpft.

Abweichender Sachbezug möglich

Als Folge des inhaltlich völlig neuen Begriffs der ersten Tätigkeitsstätte dürfte der Ort der bisherigen regelmäßigen Arbeitsstätte und der Ort der ersten Tätigkeitsstätte nicht selten voneinander abweichen. Wie für die lohnsteuerliche Behandlung der Fahrtkostenzuschüsse (vgl. Kap. 5.1) hat das Lohnbüro für die Durchführung der Firmenwagenbesteuerung zunächst zu prüfen, wo der Arbeitnehmer ab 1.1.2014 seine erste Tätigkeitsstätte hat und ob diese noch mit der – bisherigen – regelmäßigen Arbeitsstätte übereinstimmt. Für denselben Dienstwagen kann sich 2014 infolge des rechtlich bedingten Ortswechsels ein vom Vorjahr betragsmäßig abweichender Sachbezug Firmenwagen ergeben. Allerdings dürfte dies kaum Nachteile bringen, da der Gesetzgeber hinsichtlich des neu bestimmten Tätigkeitsstättenbegriffs weitreichende arbeitsrechtliche Möglichkeiten des Arbeitgebers für die Zuordnung seiner Arbeitnehmer zu einer ersten Tätigkeitsstätte vorsieht.

Beispiel

Ein leitender Angestellter ist jeweils von Montag bis Donnerstag am Firmensitz in Frankfurt tätig (Entfernung zur Wohnung 40 km). Jeweils freitags arbeitet er ganztätig an der Filiale in Darmstadt, wo er auch wohnt. Für die Fahrten steht ihm ein Firmenwagen mit einem Bruttolistenpreis von 50.000 EUR zur Verfügung. Nach dem Anstellungsvertrag ist der Arbeitnehmer dem Filialbetrieb in Darmstadt als erste Tätigkeitsstätte zugeordnet (Entfernung zur Wohnung 3 km). Aufgrund der arbeitsrechtlichen Festlegung ist die Betriebsstätte in Darmstadt die erste Tätigkeitsstätte des leitenden Angestellten. Auf den Umfang der dort verrichte-

ten Arbeitsleistung und die Tatsache, dass er überwiegend in Frankfurt arbeitet, kommt es nicht an (Vorrang des Arbeitsrechts, vgl. Kap. 3.1). Für die Firmenwagenbesteuerung sind die Freitagsfahrten nach Darmstadt anzusetzen.

Der monatliche geldwerte Vorteil berechnet sich wie folgt:

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

Die Fahrten nach Frankfurt sind eine berufliche Auswärtstätigkeit, die keine Besteuerung eines geldwerten Vorteils auslösen. Hätte der Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte den Hauptsitz in Frankfurt festgelegt, wäre der geldwerte Vorteil für die Arbeitgeberfahrten mit 600 EUR pro Monat (= 0,0 % × 50.000 EUR × 40 km) deutlich höher ausgefallen.

Das Beispiel zeigt, dass die vorrangig arbeitsrechtlich bestimmte Zuordnung des Arbeitnehmers zu einer ersten Tätigkeitsstätte, die für das Lohnsteuerrecht bindend ist, dem Arbeitgeber weitreichende Möglichkeiten für eine günstige Firmenwagenbesteuerung bietet. Aber auch ohne arbeitsrechtliche Zuordnung wird die von großzügigen Grenzen geprägte zeitliche Bestimmung nur noch ausnahmsweise zu einer ersten Tätigkeitsstätte führen. Insbesondere der klassische Außendienstmitarbeiter wird durch den Umfang der beim Arbeitgeber zur verrichtenden Arbeiten (mindestens $\frac{1}{3}$ der vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit oder 2 volle Arbeitstage wöchentlich oder arbeitstägliches Tätigwerden) im Normalfall dort keine erste Tätigkeitsstätte begründen (vgl. Kap. 3.1). Für Handelsvertreter oder Kundendienstmonteure mit Dienstwagen entfällt dadurch die zusätzliche Besteuerung des geldwerten Vorteils für die Arbeitgeberfahrten, die bisher je nach der Entfernung von der Wohnung zur Firma zu einer spürbaren Steuerbelastung führen konnten. (vgl. Kap. 2.3 und 3.6.1).

Gestaltungsspielraum nutzen

Nachteilige Auswirkungen können sich für Firmenwagenbesitzer ergeben, die keine erste Tätigkeitsstätte haben. Die in bestimmten Fällen gesetzlich angeordnete Anwendung der Entfernungspauschale (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 EStG) hat auch die Besteuerung eines geldwerten Vorteils beim Firmenwagen zur Folge: Ein Arbeitnehmer ohne erste Tätigkeitsstätte, der zwar arbeitstäglich von zu Hause den Betrieb aufsuchen muss, dort aber nur geringfügige Begleitarbeiten von untergeordneter Bedeutung ausübt, weil er seine eigentliche berufliche Tätigkeit im Außendienst verrichtet, unterliegt mit den täglichen Arbeitgeberfahrten kraft gesetzlicher Fiktion den einschränkenden Regelungen der Entfernungspauschale. Firmenwageninhaber haben für diese Arbeitgeberfahrten einen zusätzlichen geldwerten Vorteil nach den für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte geltenden Regeln zu versteuern (vgl. geänderter Wortlaut in § 8 Abs. 2 Sätze 3 und 4 EStG). Dem Arbeitgeber ist aufgrund der ausdrücklichen gesetzlichen Festlegung die arbeits- bzw. dienstrechtliche Möglichkeit entzogen, für diese Fahrten zum Betrieb die Anwendung der reisekostenrechtlichen Kilometersätze bzw. die Steuerfreiheit beim Firmenwagen zu bewirken.

Nachteilige Auswirkungen

Firmenwagenüberlassung

Beispiel

Ein Kundendienstmonteur muss arbeitstäglich morgens die Firma aufsuchen, um seine Kundenaufträge abzuholen bzw. abzugeben. Für seine berufliche Auswärts-tätigkeit steht ihm ein Firmenfahrzeug zur Verfügung. Eine arbeitsrechtliche Festle-gung der ersten Tätigkeitsstätte ist nicht erfolgt.
Nach dem neuen Arbeitsstättenbegriff der ersten Tätigkeitsstätte wird in der Firma durch die – mangels arbeitsrechtlicher Festlegung – maßgebenden zeitlichen Gren-zen keine erste Tätigkeitsstätte begründet. Allein ein regelmäßiges Aufsuchen der betrieblichen Einrichtung, z. B. um Material, Auftragsbestätigungen oder Ähnliches abzuholen oder abzugeben, führt noch nicht zu einer Qualifizierung der betrieb-lichen Einrichtung als erste Tätigkeitsstätte. Gleichwohl werden die morgendlichen Fahrten zur Firma vom Gesetzgeber wie Fahrten zwischen Wohnung und erster Tä-tigkeitsstätte behandelt. Die gesetzliche Fiktion bewirkt, dass ein geldwerter Vorteil für die Firmenwagennutzung zu erfassen ist, der sich bei der 1-%-Methode mit der Monatspauschale von 0,03 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer be-rechnet.

7.2 Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil

Privatfahrten

Die als Privatfahrten zu erfassende Nutzung stellt einen geldwerten Vorteil und damit steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Erhält der Arbeitnehmer einen Firmenwa-gen zur privaten Nutzung, bleiben ihm entsprechende Aufwendungen erspart, die er ansonsten aus seinem versteuerten Arbeitslohn zu tragen hätte.

**Fahrten
Wohnung –
Tätigkeitsstätte**

Nach dem Gesetz dürfen Kosten der privaten Lebensführung nicht steuermindernd berücksichtigt werden. Neben den eigentlichen Privatfahrten, z. B. Einkaufsfahrten oder Wochenend- und Urlaubsreisen sowie andere Freizeitfahrten, werden der pri-vaten Nutzung eines Firmenwagens auch die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie in bestimmten Fällen Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung gleichgestellt. Insoweit bleibt dem Arbeitneh-mer aber die Möglichkeit des Werbungskostenabzugs. Dem auf berufliche Fahrten entfallenden Anteil des lohnsteuerpflichtigen Sachbezugs „Firmenwagen“ steht der Werbungskostenabzug in Höhe der gesetzlichen Kilometerpauschalen gegen-über. Eine völlig andere steuerliche Behandlung gilt im Fall der hier zulässigen **Pauschalbesteuerung** (vgl. Kap. 7.11).

Die Frage, ob einem Arbeitnehmer geldwerte Vorteile aus einem Firmenwagen zu-zurechnen sind, ist nicht danach zu beurteilen, ob ihm tatsächlich Aufwendungen in entsprechender Höhe erspart bleiben. So ist die Überlassung eines Kraftfahr-zeugs für private Zwecke mit dem Wert anzusetzen, in dessen Höhe beim Arbeit-nehmer bei Benutzung des gleichen, eigenen Pkw Kosten entstanden wären. Dies gilt selbst dann, wenn aufgrund der Einkommensverhältnisse des Arbeitnehmers davon auszugehen ist, dass er sich privat einen solchen (teuren) Wagen nicht an-schaffen würde³⁵⁰.

³⁵⁰ BFH, Urteil v. 15.6.1973, VI R 85/71, BStBl 1973 II S. 781.

Auch für die Sozialversicherung stellt die Überlassung des Firmenwagens einen geldwerten Vorteil dar, der als laufendes Arbeitsentgelt der Beitragspflicht in der Sozialversicherung unterliegt. Die Bewertung erfolgt nach den steuerlichen Vorschriften, die auch für die Beitragsberechnung bindend sind.

Praxis-Tipp

Der Ansatz **eines geldwerten Vorteils** kann auch nicht dadurch verhindert werden, dass der Arbeitnehmer für die Firmenwagenüberlassung ein angemessenes **Nutzungsentgelt** zu entrichten hat, das sich an den Kilometersätzen des ADAC orientiert, die nach den durchschnittlichen Aufwendungen für den einzelnen Fahrzeugtyp berechnet sind³⁵¹. Die Kfz-Überlassung ist nicht Gegenstand eines neben dem Arbeitsvertrag bestehenden Mietverhältnisses, sondern Ausfluss der nichtselbstständigen Beschäftigung. Der BFH bestätigte damit die Verwaltungsauffassung, dass Entgeltzahlungen des Arbeitnehmers die Besteuerung der Privatnutzung des geldwerten Vorteils dem Grundsatz nach unberührt lassen und sich lediglich auf die Höhe des zu erfassenden geldwerten Vorteils durch **Anrechnung** der geleisteten Zahlung steuermindernd auswirken (vgl. Kap. 7.9).

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

Wichtig

7.3 Begrenzung auf 2 Berechnungsverfahren

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

Vorrang der 1-%-Regelung

³⁵¹ BFH, Urteil v. 7.11.2006, VI R 95/04, BStBl 2007 II S. 269.

Praxis-Tipp

Die **Bindungswirkung** an die getroffene Wahl **beschränkt sich auf das Lohnsteuerverfahren**. Nach Ablauf des Kalenderjahres kann der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Jahressteuererklärung auf die andere, für ihn günstigere Methode überwechseln, wenn die Voraussetzungen hierfür erfüllt sind. Regelmäßig wählen die Firmen aus praktischen Gründen die weniger arbeitsaufwendige 1-%-Methode, auch wenn sich hierdurch für den Arbeitnehmer ein höherer Arbeitslohn ergibt. Hier kann im Veranlagungsverfahren ein Wechsel zum Einzelnachweis sinnvoll sein, wenn der Arbeitnehmer die erforderlichen Aufzeichnungen in einem Fahrtenbuch geführt und die Firma auf Anfrage die auf den Firmenwagen entfallenden Kfz-Kosten dem Arbeitnehmer bescheinigt hat.

Der gesetzliche **Vorrang der 1-%-Regelung** ist beim Lohnsteuerverfahren auch dann von Bedeutung, wenn sich beispielsweise im **Rahmen einer Lohnsteuer Außenprüfung** herausstellt, dass die gewählte Einzelnachweismethode rückwirkend versagt werden muss, weil die Aufzeichnungen des Fahrtenbuchs nicht ordnungsgemäß vorgenommen worden sind. Eine Korrektur des Fahrtenbuchs im Wege der Schätzung ist ausgeschlossen. Der geldwerte Vorteil ist dann im Normalfall zum Nachteil des Arbeitnehmers für das gesamte Kalenderjahr nach der 1-%-Regelung zu berechnen. Dies gilt selbst dann, wenn lediglich in einzelnen Monaten die Nachweisführung nicht ausreichend ist³⁵². Nachdem die Verwaltung für das gesamte Kalenderjahr bzgl. desselben Fahrzeugs eine einheitliche Firmenwagenbesteuerung nach dem einen oder anderen Berechnungsverfahren vorsieht, ist auch insoweit ein Wechsel während des Jahres ausgeschlossen³⁵³.

Wichtig

Der BFH hat in mehreren Urteilen zur Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs Stellung genommen. Zum einen hat er einem Fahrtenbuch die steuerliche Anerkennung versagt, das nicht zeitnah, sondern erst im Nachhinein anhand von losen Notizzetteln erstellt worden ist³⁵⁴. Zum anderen hat er ein mithilfe eines Tabellenkalkulationsprogramms (Microsoft Excel) erstelltes Fahrtenbuch als nicht ordnungsgemäß entschieden³⁵⁵. Schließlich legt die BFH-Rechtsprechung Abgrenzungskriterien fest, die den Begriff **„ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“** näher definieren³⁵⁶. Als Ergebnis der Entscheidungen ist festzuhalten, dass der BFH die Verwaltungsauffassung bestätigt, die im Fall der steuerlichen Nichtanerkennung des Fahrtenbuchs die nachteilige Besteuerung nach der **1-%-Regelung** als einzige Alternative zur Folge hat. Eine „dritte Bewertungsmethode“ in Form von Zuschätzungen ist nicht zulässig³⁵⁷.

³⁵² FG Münster, Urteil v. 27.4.2012, 4 K 3589/09 E, EFG 2012 S. 1450; Rev. beim BFH unter Az. VI R 35/12.

³⁵³ R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR.

³⁵⁴ BFH, Urteil v. 9.11.2005, VI R 27/05, BStBl 2005 II S. 408.

³⁵⁵ BFH, Urteil v. 16.11.2005, VI R 89/04, BStBl 2006 II S. 410.

³⁵⁶ BFH, Urteil v. 16.3.2006, VI R 87/04, BStBl 2006 II S. 625.

³⁵⁷ Ebenso BFH, Urteil v. 21.12.2006, VI B 20/06, BFH/NV 2007 S. 716.

Das zur ertragsteuerlichen Erfassung der Nutzungsentnahme betrieblicher Kraftfahrzeuge ergangene BMF-Schreiben³⁵⁸ regelt, dass ein Unternehmer, dem mehrere betriebliche Pkw zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen, sich einheitlich für alle Fahrzeuge zur Führung eines Fahrtenbuchs oder insgesamt zur pauschalen Ermittlung des privaten Nutzungswerts entscheiden muss³⁵⁹.

Bewertungsverfahren bei mehreren Firmenwagen

Der BFH hat abweichend von der Verwaltungsauffassung die einheitliche Methodewahl bei mehreren Fahrzeugen für die Berechnung der Nutzungsentnahme im Bereich der betrieblichen Gewinnermittlung abgelehnt³⁶⁰. Im Streitfall hatte der Unternehmer 3 verschiedene Fahrzeuge auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Für 2 Fahrzeuge erfolgte die Ermittlung der Privatnutzung durch die Führung eines Fahrtenbuchs, für das dritte Fahrzeug nach der 1-%-Regelung. Der BFH bestätigte die Anwendung unterschiedlicher Methoden für verschiedene Betriebs-Pkw.

Wichtig

Die BFH-Rechtsprechung zur Ermittlung der Privatnutzung mehrerer betrieblicher Pkw durch den Unternehmer ist für den Bereich der Firmenwagenbesteuerung übernommen worden (vgl. H 8.1 Abs. 9–10 LStH „Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge“). Bei der gleichzeitigen Überlassung mehrerer Firmenwagen hat der Arbeitnehmer ein Wahlrecht. Er kann für einzelne Fahrzeuge den geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung individuell ermitteln, wenn er ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch führt, und für die anderen Fahrzeuge die Firmenwagenbesteuerung nach der 1-%-Regelung durchführen. Zur Berechnung des geldwerten Vorteils, wenn dem Arbeitnehmer wechselweise immer nur ein Fahrzeug zur Verfügung steht, wie dies bei Firmen mit einem Fahrzeugpool der Fall ist, vgl. Kap. 7.4.6.

Wahlrecht

Der Gesetzeswortlaut beschränkt sich auf die Grundzüge der beiden Berechnungsverfahren. Die Detailregelungen hierzu hat die Finanzverwaltung in den Lohnsteuer-Richtlinien festgelegt. Danach ist der zwingende Ansatz einer der beiden genannten Methoden nicht nur für Fahrzeuge zu beachten, die im Eigentum der Firma stehen, sondern auch für Leasingfahrzeuge, die als Firmenwagen überlassen werden. Andere Verfahren zur Berechnung des lohnsteuerpflichtigen Sachbezugs sind nicht zulässig.

Leasingfahrzeug

Der BFH hat diese Rechtsauslegung zwischenzeitlich auch für Leasingfahrzeuge bestätigt, die auf Veranlassung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer geleast werden. Entscheidend für die Anwendung der 1-%-Regelung auf solche Leasingfahrzeuge ist, dass der Arbeitgeber die gesamten Kfz-Kosten inkl. der Leasingraten trägt und im Innenverhältnis allein über die Nutzung des Kfz bestimmt³⁶¹.

³⁵⁸ BMF, Schreiben v. 12.5.1997, IV B 2 – S 2177 – 29/97, BStBl 1997 I S. 562.

³⁵⁹ Vgl. Rz. 15, BStBl 1997 I S. 564.

³⁶⁰ BFH, Urteil v. 3.8.2000, III R 2/00, BStBl 2001 II S. 332.

³⁶¹ BFH, Urteil v. 6.11.2001, VI R 62/96, BStBl 2002 II S. 370.

Wichtig

In den Entscheidungsgründen hat der BFH maßgeblich darauf abgestellt, dass der Arbeitgeber wirtschaftlich betrachtet die Stellung des Leasingnehmers innehat. Als wirtschaftlicher Leasingnehmer steht dem Arbeitgeber auch das wirtschaftliche Eigentum und damit die für die Überlassung als Firmenwagen erforderliche Verfügungsbefugnis an dem Fahrzeug zu.

Die Finanzverwaltung erkennt auch nicht die gestaffelten Leasingverträge an, die von Autovermietern angeboten werden. Sie sieht darin eine pauschale Schätzung der Kosten, die durch die private Fahrleistung verursacht werden. Eine solche Aufteilung ist nach Ansicht der Finanzbehörden nur noch über ein Fahrtenbuch zulässig. Der geldwerte Vorteil wird daher nach wie vor entsprechend der 1-%-Regelung angesetzt, allerdings werden die vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten als Nutzungsentgelt angerechnet (vgl. Kap. 7.9).

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

Nutzungsverbot

Der Arbeitgeber kann sich dem Ansatz eines geldwerten Vorteils nicht mit der Begründung entgegensetzen, dass die Privatnutzung des Firmenwagens durch eine schriftliche Vereinbarung gegenüber dem Arbeitnehmer untersagt worden sei³⁶². Es sind darüber hinaus **Kontrollmaßnahmen** seitens der Firma erforderlich³⁶³.

Der BFH hatte entschieden, dass die 1-%-Regelung nicht zur Anwendung kommt, wenn eine Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ausscheidet³⁶⁴. Nach dieser Rechtsauslegung spricht der Beweis des ersten Anscheins lediglich dafür, dass der Arbeitnehmer einen vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassenen Dienstwagen auch tatsächlich privat nutzt, wenn er hierzu befugt ist. Der Anscheinsbeweis streitet aber nicht dafür, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat. Das Verbot des Arbeitgebers, das Fahrzeug privat zu nutzen, kann deshalb ausreichen, diesen **Anscheinsbeweis** zu erschüttern, es sei denn, das Nutzungsverbot entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen.

Wichtig

Der BFH hält an seiner bisherigen Rechtsprechung fest, dass die Anwendung der 1-%-Regelung voraussetzt, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat³⁶⁵. Denn der Ansatz eines lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteils rechtfertigt sich nur insoweit, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gestattet, den Dienstwagen privat zu nutzen. Allein die arbeitsrechtliche Erlaubnis zur Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte begründet noch keine Überlassung zur privaten Nutzung und damit auch keinen Ansatz der 1-%-Monatspauschale.

³⁶² BFH, Urteil v. 26.1.1968, VI R 122/66, BStBl 1968 II S. 361.

³⁶³ BMF, Schreiben v. 28.5.1996, IV B 6 - S 2334 - 173/96, BStBl 1996 I S. 654.

³⁶⁴ BFH, Urteil v. 7.11.2006, VI R 19/05, BStBl 2007 II S. 116.

³⁶⁵ BFH, Urteil v. 6.10.2011, VI R 56/10, BFH/NV 2012 S. 315, BStBl 2012 II S. 362.

Nach den Entscheidungsgründen kann bereits das Verbot des Arbeitgebers, das Fahrzeug privat zu nutzen, ausreichen, um die 1-%-Regelung auszuschließen³⁶⁶. Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitgeber das arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsverbot nicht überwacht. Der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung wird durch ein betriebliches Nutzungsverbot außer Kraft gesetzt, es sei denn, das arbeitsvertragliche Nutzungsverbot entspricht nicht den tatsächlichen Verhältnissen. Die Entscheidung, ob ein Nutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen worden ist, kann nur nach den festgestellten Umständen des jeweiligen Einzelfalls getroffen werden. Die Beweislast hierfür obliegt der Finanzbehörde.

**Betriebliches
Nutzungsverbot**

Die Finanzverwaltung folgt dieser Rechtsauslegung nicht in ihrer Allgemeinheit. Bereits die Anwendung des Vorgänger-Urteils³⁶⁷ hat das BMF auf den entschiedenen Sachverhalt „**Poolfahrzeug**“ beschränkt. Nur bei diesen Fallkonstellationen genügt nach Verwaltungsauffassung ein schriftliches Verbot, um auf die Anwendung des Anscheinsbeweises für die Privatnutzung zu verzichten. Nachdem sich der entschiedene Sachverhalt erneut auf Fahrzeuge des betrieblichen Fuhrparks bezieht, ist davon auszugehen, dass sich für den klassischen Fall des Dienstwagens hierdurch insoweit keine Änderung ergibt.

Poolfahrzeug

Die Finanzverwaltung vertritt weiterhin die Auffassung, dass ein schriftliches **Nutzungsverbot** allein **nicht ausreicht**, um den Anscheinsbeweis zu entkräften³⁶⁸. So kann von dem Ansatz eines geldwerten Vorteils für die Privatnutzung des Firmenfahrzeugs nur abgesehen werden, wenn der Arbeitgeber die Einhaltung seines Verbots überwacht oder wenn wegen der besonderen Umstände des Falls die verbotene Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist, z. B. wenn der Mitarbeiter das Fahrzeug nach seiner Arbeitszeit und am Wochenende auf dem Betriebsgelände abstellt und den Schlüssel abgibt. Das Nutzungsverbot ist durch entsprechende Unterlagen nachzuweisen, die zum Lohnkonto zu nehmen sind. Nach dem Wortlaut der Lohnsteuer-Richtlinien werden demzufolge Nutzungsverbote unverändert nur im Zusammenhang mit seitens der Firma vorgenommenen **Kontrollmaßnahmen** anerkannt.

**Kontrolle durch
den Arbeitgeber**

Dieser Rechtsauslegung der Finanzämter kann in ihrer Allgemeinheit nicht gefolgt werden. Sie geht deutlich über die von der Rechtsprechung aufgestellten Anforderungen hinaus. Bei „normalen Firmenwageninhabern“ obliegt es nach der Rechtsauffassung des BFH dem Finanzamt, ein schriftlich vereinbartes Nutzungsverbot in tatsächlicher Hinsicht zu entkräften, etwa durch gegenteilige Sachverhaltsfeststellungen im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung. Lediglich bei Arbeitnehmern, die aufgrund ihrer Stellung in der Firma in tatsächlicher Hinsicht freie Hand bei der Nutzung ihrer Firmenfahrzeuge haben, ist der Verwaltungsauffassung zu folgen. Eine „Auch-Privatnutzung“ wird hier weiterhin nur durch zusätzliche Maßnahmen seitens des Arbeitgebers verhindert werden können, mit denen er die Einhaltung der schriftlichen Vereinbarung in der Praxis kontrollieren kann. Insbesondere bei **Gesellschafter-Geschäftsführern** und **leitenden Angestellten** ist auch

³⁶⁶ BFH, Urteil v. 7.11.2006, VI R 19/05, BStBl 2007 II S. 116.

³⁶⁷ BFH, Urteil v. 21.4.2010, VI R 46/08, BFH/NV 2010 S. 1707.

³⁶⁸ Vgl. H 8.1 (9–10) LStH „Nutzungsverbot“.

zukünftig ein **schriftliches Nutzungsverbot** allein nicht **ausreichend**, um den Anscheinsbeweis zu entkräften³⁶⁹.

Wichtig

Wer auf Nummer sicher gehen und den Ansatz eines geldwerten Vorteils aus der Gestellung des Firmenwagens vermeiden will, sollte im Hinblick auf die für die Praxis wenig hilfreiche BFH-Entscheidung die Einhaltung der schriftlichen Nutzungsbeschränkung weiterhin zumindest durch entsprechende **stichprobenhafte Kontrollmaßnahmen** überwachen³⁷⁰. Dies kann z. B. durch die Führung eines „vereinfachten“ Fahrtenbuchs belegt werden. Die strengen formellen Anforderungen, wie sie bei der Einzelnachweismethode verlangt werden (vgl. Kap. 7.5), sind hier nicht erforderlich. Ausreichend ist es, wenn sich anhand der Aufzeichnungen und der tatsächlich gefahrenen Kilometer glaubhaft nachvollziehen lässt, dass eine Privatnutzung des Firmenwagens nicht stattgefunden hat.

Für **Fahrzeuge des betrieblichen Fuhrparks** gelten die vorstehenden Ausführungen zur arbeitgeberseitigen Überwachung des Verbots der Privatnutzung nur für den Fall, dass der Arbeitgeber das Firmenfahrzeug dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlässt oder die tatsächliche Nutzung feststeht³⁷¹. Dasselbe gilt für die Überlassung von Vorführwagen bei Autohäusern³⁷². Bei beiden Fallgruppen darf sich das Finanzamt nicht aus der Bereitstellung eines Fahrzeugs aus dem arbeitgeberseitigen Fuhrpark zu betrieblichen Zwecken auf den Anscheinsbeweis berufen und von einer Auch-Privatnutzung ausgehen. Die Anwendung der 1-%-Regelung setzt in diesen Fällen voraus, dass eine private Nutzung in tatsächlicher Hinsicht auch feststeht.

Wichtig

Der BFH hat in einer Reihe gleichzeitig veröffentlichter Urteile³⁷³ entschieden, dass bei Anwendung der 1-%-Methode der geldwerte Vorteil bereits in der konkreten Möglichkeit besteht, den Firmenwagen zu Privatfahrten nutzen zu dürfen. Der Sachbezug ist bereits mit der Überlassung des Fahrzeugs zugeflossen, wenn die Privatnutzung arbeitsrechtlich oder durch konkludentes Handeln zugelassen ist. Nach dieser Rechtsauslegung ist die 1-%-Methode unabhängig von den tatsächlichen Privatfahrten anzuwenden – deshalb kommt auch dem Beweis des ersten Anscheins keine Bedeutung mehr zu. Entscheidend ist **allein die arbeitsrechtliche Möglichkeit** der privaten Fahrzeugnutzung, die – unabhängig von Nutzungsart und Nutzungsumfang des Fahrzeugs – die Firmenwagenbesteuerung nach der 1-%-Regelung auslöst. Reisekosten- und Spesenabrechnungen, Fahrtaufzeichnungen durch Excel-Tabellen sind ebenso wenig wie Werkstattrechnungen oder Terminkalender keine geeigneten Unterlagen, die zwingende Bewertung nach der 1-%-Regelung auszuschließen. Als Ergebnis der neuen BFH-Urteile kann die pauschale Nutzungswertmethode aus-

³⁶⁹ FG Münster, Urteil v. 29.11.2006, 12 K 3156/04 L, EFG 2007 S. 748.

³⁷⁰ BMF, Schreiben v. 28.5.1996, IV B 6 – S 2334 – 173/96, BStBl 1996 I S. 654.

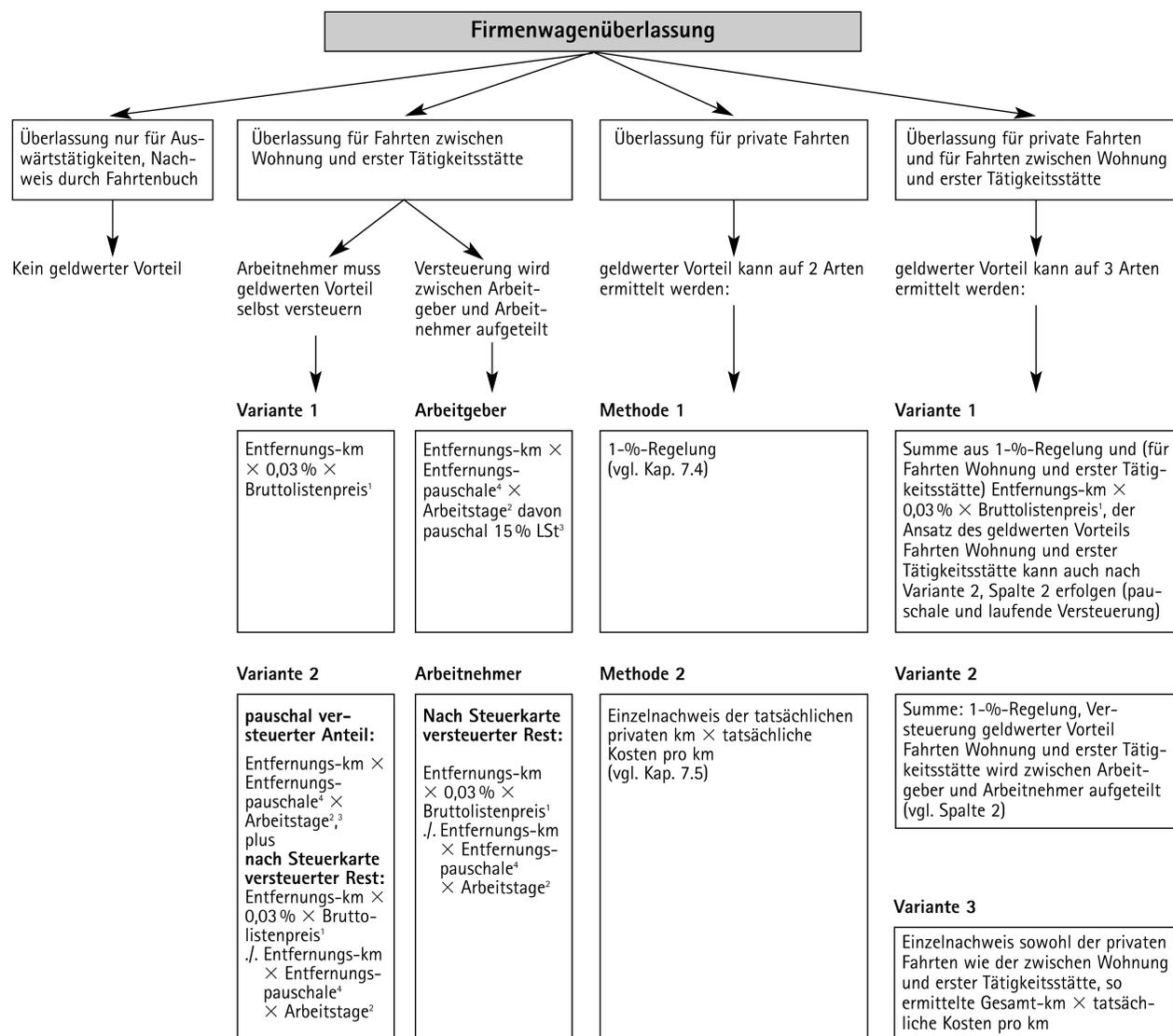
³⁷¹ BFH, Urteil v. 21.4.2010, VI R 46/08, BStBl 2010 II S. 848.

³⁷² BFH, Urteil v. 6.10.2011, VI R 56/10, BStBl 2012 II S. 362.

³⁷³ BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 26/10, BFH/NV 2013 S. 1396; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 31/10, BStBl 2013 II S. 700; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 46/11, BFH/NV 2013 S. 1303; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 49/11, BFH/NV 2013 S. 1399; BFH, Urteil v. 21.3.2013, VI R 42/12, BFH/NV 2013 S. 1305; BFH, Urteil v. 18.4.2013, VI R 23/12, BFH/NV 2013 S. 1316.

schließlich durch ein **ernsthaftes Nutzungsverbot** oder durch ein **ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch** vermieden werden. Die Reaktion der Finanzverwaltung, die bei Redaktionsschluss noch nicht feststand, bleibt abzuwarten. Das BMF wird allerdings ohne gesetzliche Regelung an der bisherigen Besteuerungspraxis bei Nutzungsverboten nicht mehr festhalten können.

Berechnungsmöglichkeiten der Firmenwagenbesteuerung



¹ Bruttolistenpreis ist der auf volle 100 EUR abgerundete inländische Listenpreis des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung. Dies gilt auch für gebrauchte oder geleaste Fahrzeuge.
² Der geldwerte Vorteil aus der Gesamtstrecke Wohnung – erster Tätigkeitsstätte kann in Höhe von 0,30 EUR pro Entfernungskilometer pauschal versteuert werden. Es dürfen mindestens 15 Arbeitstage angesetzt werden, sofern nicht nachgewiesen ist, dass der Arbeitnehmer das Fahrzeug häufiger benutzt.
³ Obergrenze: Entfernungskilometer × 0,03 % × Bruttolistenpreis¹.
⁴ Die Entfernungspauschale beträgt 0,30 EUR pro Entfernungskilometer.