MERKBLATT

LEPS & KUNZ
STEUERBERATER

Geschäfts- und Firmenwagen

Inhalt

I. Überblick

II. Überwiegend betriebliche bzw. berufliche Nutzung (über 50 %)

1. Betriebliche/berufliche Fahrten
2. Privat veranlasste Fahrten
3. Nachweis der betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung
4. Pauschale Ermittlung des Entnahmewerts für die private Kfz-Nutzung
5. Individueller Nutzungswert Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

III. Betriebliche bzw. berufliche Nutzung zwischen 10 % und 50 %

1. Pkw im gewillkürten Betriebsvermögen
2. Fahrzeug im Privatvermögen

IV. Betriebliche Nutzung unter 10 %

V. Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer

1. Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1-%-Methode
2. Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode
3. Firmenwagen mit Fahrer
4. Zuzahlungen des Arbeitnehmers
5. Nutzungsverbot
6. Nutzung durch mehrere Arbeitnehmer

VI. Pkw-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer

VII. Umsatzsteuer

1. Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen
2. Zuordnung zum Privatvermögen
3. Überlassung an Arbeitnehmer
4. Privatnutzung durch Gesellschafter oder Angehörige

I. Überblick

Bei Führungskräften und im Außendienst tätigen Mitarbeitern gehört ein Firmenwagen meist „on top“ zu den Gehaltsbestandteilen. Darf ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen auch für private Fahrten nutzen, muss er diesen Nutzungsvorteil – sofern er kein Fahrtenbuch führt – nach der sog. 1-%-Regelung versteuern. Anders hingegen, wenn die private Nutzung durch den Arbeitgeber ausdrücklich untersagt wird: Der Bundesfinanzhof hat Ende 2011 entschieden, dass die Nutzung eines Firmenwagens lediglich für betriebliche Fahrten und den Arbeitsweg keine private Nutzung darstellt. Folge: Das Finanzamt durfte die 1-%-Regelung aufgrund der fehlenden Privatnutzung des Dienstwagens nicht ansetzen. Denn die Versteuerung nach der 1-%-Regelung setzt gerade voraus, dass der Arbeitnehmer den Dienstwagen privat nutzen durfte.

Bei Gewerbetreibenden und Freiberuflern ist die private Nutzung eines zum Betriebsvermögen gehörenden Fahrzeugs meist selbstverständlich. Die auf die Privatfahrten entfallenden Kosten dürfen ihren Gewinn aber nicht mindern und werden daher als Privatentnahmen (Nutzungsentnahme) bei den Betriebseinnahmen erfasst.

Bei Geschäftswagen, die zu mehr als der Hälfte für betriebliche/berufliche Fahrten genutzt werden, kann der Gewerbetreibende bzw. Freiberufler den Privatanteil pauschal nach der 1-%-Methode ermitteln, d. h. mit einem Prozent des Bruttolistenpreises zzgl. der Kosten für werkseitig eingebaute Sonderausstattungen pro Monat Gewinn erhöhend erfassen. Alternativ kann er den Privatanteil nach der Fahrtenbuchmethode berechnen, indem er ein Fahrtenbuch führt und die auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen dem Gewinn wieder hinzurechnet. Hier wird der Entnahmewert nach dem Umfang der tatsächlichen privaten Nutzung berechnet.

II. Überwiegend betriebliche bzw. berufliche Nutzung (über 50 %)

Ob das Fahrzeug zum Betriebs- oder Privatvermögen zählt, hängt davon ab, in welchem prozentualen Umfang **Unternehmer** ihn tatsächlich betrieblich nutzen. **Vor der Wahl** der Berechnungsmethode muss also der Umfang der betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung ermittelt werden.

1. Betriebliche/berufliche Fahrten

Betrieblich bzw. beruflich veranlasst sind alle Fahrten,

- die in einem tatsächlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang mit dem Betrieb stehen (z. B. Fahrten zu Kunden, Geschäftspartnern, Warenlieferungen),
- die Arbeitnehmer mit dem Firmenwagen für den Arbeitgeber tätigen,
- zwischen Wohnung und Betriebs- bzw. Arbeitsstätte sowie
- Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

2. Privat veranlasste Fahrten

Hierzu zählen insbesondere Fahrten

- an den Urlaubsort oder am Wochenende zur Erholung,
- zu Verwandten, Freunden, kulturellen oder sportlichen Veranstaltungen, Einkaufsfahrten,
- zu privaten Gaststättenbesuchen, Mittagsheimfahrten,
- im Zusammenhang mit ehrenamtlichen Tätigkeiten sowie
- im Rahmen der Erzielung von Einkünften aus anderen Einkunftsarten (z. B. aus einer selbstständig ausgeübten Nebentätigkeit).

3. Nachweis der betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung

Der Steuerzahler trägt die sog. objektive Beweislast, d. h. er muss den Umfang der betrieblichen Nutzung darlegen und glaubhaft machen. Dafür muss nicht zwangsläufig ein Fahrtenbuch geführt werden. Kein gesonderter Nachweis ist erforderlich, wenn das Fahrzeug „typischerweise“ überwiegend betrieblich genutzt wird, z. B. wenn

- es sich um einen Steuerzahler aus einer bestimmten Berufsgruppe handelt, bei der sich aus Art und Umfang der Tätigkeit ergibt, dass das Fahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird (Beispiele: Handelsvertreter mit großem Geschäftsbezirk; Taxiunternehmer; Land- und Tierärzte; Ärzte, die in großem Umfang Hausbesuche machen; Geburtshelfer, die zu Hausgeburten gerufen werden; Handwerker der Bau- und Baunebengewerbe) oder
- die Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb/Arbeitsstätte sowie die Familienheimfahrten bereits mehr als 50 % der Jahreskilometerleistung ausmachen.

Für den Nachweis genügen nach Auffassung der Finanzverwaltung z. B. Eintragungen im Terminkalender, Kilometerabrechnungen gegenüber Auftraggebern, Reisekostenaufstellungen sowie einfache Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum von i. d. R. drei Monaten (ohne Urlaubszeit). Dabei reicht es aus, wenn die betrieblich veranlassten Fahrten mit dem jeweiligen Anlass und der zurückgelegten Strecke sowie die Kilometerstände zu Beginn und am Ende der betrieblichen Fahrt oder des betrieblichen Abrechnungszeitraums aufgezeichnet werden.

Wichtig ist, dass die Aufzeichnungen zeitnah erfolgen und nicht erst nachträglich zum Jahresende anhand der Rechnungen, Tankquittungen „erstellt“ werden.

Hinweis: Hat der Steuerzahler den betrieblichen bzw. beruflichen Nutzungsumfang des Fahrzeugs einmal dargelegt, geht das Finanzamt hiervon auch für die folgenden Veranlagungszeiträume aus. Dies gilt aber nicht, wenn sich wesentliche Änderungen in Art oder Umfang der Tätigkeit oder der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte ergeben. Wird beispielsweise die Fahrzeugklasse gewechselt, kann im Einzelfall der Nutzungsumfang nochmals geprüft werden.

Wird wahrheitswidrig keinerlei Privatnutzung für das betriebliche Fahrzeug erklärt und wurden bei Erlass der Gewinnfeststellungsbescheide keine Ermittlungen zur Fahrzeugnutzung durchgeführt, können die bestandskräftigen Gewinnfeststellungsbescheide vom Finanzamt auch noch Jahre später geändert und die Privatnutzung nachträglich Gewinn erhöhend berücksichtigt werden.

Hinweis: Die allgemeine Lebenserfahrung spricht auch dann für eine private Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs, wenn dem Steuerpflichtigen zwar für private Fahrten ein Fahrzeug zur Verfügung steht, aber dieses Fahrzeug dem betrieblichen Fahrzeug in Status und Gebrauchswert nicht vergleichbar ist. Allerdings ist unter diesen Umständen der für eine private Nutzung sprechende Anscheinsbeweis umso leichter zu erschüttern, je geringer die Unterschiede zwischen den Fahrzeugen ausfallen.

Stehen einem Taxi-Unternehmer neben einem als Großraumtaxi genutzten Pkw drei weitere Fahrzeuge für die Privatnutzung zur Verfügung und werden die privaten Pkw nur von vier Personen genutzt, kann der erste Anschein einer Privatnutzung betrieblicher Pkw widerlegt sein.

Ein Unternehmer kann sich zur Erschütterung des Anscheinsbeweises nicht auf ein für private Fahrten zur Verfügung stehendes Fahrzeug berufen, wenn ihm dieses Fahrzeug aufgrund seiner Familienverhältnisse nicht ständig und uneingeschränkt zur Verfügung steht und regelmäßig von seiner Ehefrau genutzt wird.

Bei der Prüfung, ob der für eine private Nutzung betrieblicher Fahrzeuge streitende Anscheinsbeweis erschüttert ist, müssen laut Bundesfinanzhof sämtliche Umstände berücksichtigt werden. Ein Fahrtenbuch darf nicht von vornherein mit der Begründung außer Betracht gelassen werden, es handele sich um ein nicht ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

Wird das Fahrzeug zu weniger als 50 % betrieblich bzw. beruflich genutzt, muss der Entnahmewert zwingend nach dem Umfang der privaten Nutzung berechnet werden. Liegt kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vor, wird der private Nutzungsanteil im Wege der Schätzung ermittelt (vgl. hierzu Kap. III. oder Kap. IV).

4. Pauschale Ermittlung des Entnahmewerts für die private Kfz-Nutzung

4.1 1-%-Regelung für Privatfahrten

Der Steuerzahler hat die Wahl: Er kann die Besteuerung entweder nach der pauschalen 1-%-Regelung oder nach der tatsächlichen privaten Nutzung (Fahrtenbuchmethode) durch Einreichen der Steuererklärung beim Finanzamt durchführen lassen. Die Wahl muss für das gesamte Wirtschaftsjahr einheitlich getroffen werden. Bei einem Fahrzeugwechsel Laufe des Wirtschaftsjahres kann aber unterjährig auch eine andere Ermittlungsmethode gewählt werden. Übt der Steuerzahler sein Wahlrecht nicht aus, erfolgt die Berechnung nach der 1-%-Regelung.

Dabei beträgt der Nutzungswert pro Monat 1 % des auf 100 € abgerundeten inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für werkseitig eingebaute Sonderausstattungen (z. B. eingebautes Navigationsgerät, Sitzheizung) einschließlich Umsatzsteuer. Der Wert eines Autotelefons einschließlich Freisprecheinrichtung sowie der Wert eines weiteren Satzes Reifen einschließlich Felgen bleiben außer Ansatz. Der Listenpreis wird auch bei reimportierten Fahrzeugen und Leasingfahrzeugen angesetzt.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof hat Ende 2010 entschieden, dass Kosten für den nachträglichen Einbau einer Flüssiggasanlage in ein auch zur Privatnutzung überlassenes Firmenfahrzeug nicht als Kosten für Sonderausstattung in die Bemessungsgrundlage für die 1-%-Regelung einzubeziehen sind.

Kürzungen wegen

- eines vorhandenen Zweitwagens,
- Kaufpreisnachlässen,
- eines Vorsteuerabzugs,
- der Übernahme der Treibstoffkosten durch den Arbeitnehmer oder
- der Unterbringung des Fahrzeugs in einer dem Arbeitnehmer gehörenden oder von ihm angemieteten Garage

akzeptiert das Finanzamt nicht. Denn maßgeblich sind nicht etwa die tatsächlichen Anschaffungskosten des Wagens, sondern dessen inländischer Bruttolistenpreis zum Zeitpunkt der Erstzulassung laut Listenpreis der Hersteller.

Hinweis: Die 1-%-Regelung kann sich bei Gebrauchtfahrzeugen sehr nachteilig auswirken, weil auch hier die

Grundlage der Bruttolistenpreis (Neuwagenpreis) und nicht der Einstandspreis ist.

Die Monatswerte sind nicht anzusetzen für volle Kalendermonate, in denen eine private Nutzung oder eine Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte ausgeschlossen ist (z. B. Krankenhausaufenthalt und Urlaub).

Der Bundesfinanzhof hat 2012 entschieden, dass die 1-%-Regelung bezogen auf den Bruttolistenpreis trotz hoher Rabatte seitens der Automobilhändler verfassungsgemäß ist und nicht an die geänderten Marktverhältnisse angepasst werden muss.

Laut BFH ist es verfassungsrechtlich auch nicht geboten, die nach der 1-%-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auf 50 % der Gesamtaufwendungen für das Kfz zu begrenzen.

4.2 Mehrere Fahrzeuge im Betriebsvermögen

Grundsätzlich ist es unerheblich, ob ein Fahrzeug von mehreren Personen oder umgekehrt mehrere Kfz von einer Person genutzt werden:

- Wird ein Fahrzeug von mehreren Personen, ggf. einschließlich Arbeitnehmern des Unternehmers, auch privat genutzt, wird die nach der 1-%-Regelung ermittelte Nutzungsentnahme auf die Nutzungsberechtigten aufgeteilt. Eine Erfassung der Nutzungsentnahme pro nutzende Person findet nicht statt.
- Werden mehrere Fahrzeuge auch privat genutzt, ist die Nutzungsentnahme grundsätzlich für jedes auch privat genutzte Kfz anzusetzen, unabhängig davon, ob es der Unternehmer selbst fährt oder seinem Ehepartner bzw. Kind überlässt.

Des Weiteren ist zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften zu unterscheiden:

- **Einzelunternehmen**: Zunächst trifft den Steuerzahler die besondere Beweislast. Denn eine Besteuerung entfällt, wenn er glaubhaft machen kann, dass bestimmte Geschäftswagen nicht privat genutzt werden, weil sie hierfür nicht geeignet sind (z. B. Werkstattwagen). Dasselbe gilt, wenn es sich um Fahrzeuge handelt, die ausschließlich eigenen Mitarbeitern überlassen werden.

Hinweis: Unternehmer, die mehrere Firmenfahrzeuge auch privat nutzen, sollten überdenken, ob sie alternativ Fahrtenbücher führen. Nur so kann eine Mehrfachbesteuerung der Privatnutzung vermieden werden.

- **Personengesellschaft**: Hier verlangt das Finanzamt den Ansatz der 1 %igen Nutzungsentnahme je Gesellschafter und Fahrzeug. Bei mehreren Fahrzeugen erhöht diese sich wieder um jeden privat nutzenden Angehörigen. Haben mehrere Gesellschafter nur auf ein Fahrzeug für Privatfahrten Zugriff, wird die Nutzungsentnahme nur einmal (fahrzeugbezogen) ermittelt und nach Köpfen auf die Gesellschafter verteilt.

Hinweis: Bei einem Gesellschafter einer GbR ist die auf den Beweis des ersten Anscheins gestützte Annahme, er habe einen ihm zur Verfügung stehenden Dienst-Pkw privat genutzt, auch dann möglich, wenn formal ein Nutzungsverbot zwischen den Gesellschaftern vereinbart worden ist.

4.3 Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb

Fahrten von der Wohnung zum Betrieb sind mit der 1-%-Regelung nicht abgegolten, sondern zusätzlich zu korrigieren:

- Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb: 0,03 % des Bruttolistenpreises x Entfernungskilometer x Monate.
- Familienheimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung: 0,002 % des Bruttolistenpreises x Entfernungskilometer x Anzahl der Heimfahrten.

Hinweis: Auch wenn der Geschäftswagen nur tageweise für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb genutzt wird, sind 0,03 % pro Entfernungskilometer für jeden Monat anzusetzen. Nur bei den Fahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung sind die tatsächlichen Fahrten entscheidend.

Werden täglich mehrere Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte zurückgelegt, vervielfacht sich der pauschale Hinzurechnungsbetrag nicht. Für die Ermittlung des betrieblichen Nutzungsumfangs sind auch die Mehrfachfahrten zu berücksichtigen.

Hat ein Unternehmer mehrere Betriebsstätten in unterschiedlicher Entfernung zur Wohnung gilt Folgendes:

Beispiel: Unternehmer A wohnt und unterhält einen Betrieb in A-Stadt (Entfernung Wohnung - Betrieb: 30 km). Eine weitere Betriebsstätte liegt in B-Stadt, 100 km entfernt von seiner Wohnung. Mit dem Geschäftswagen (Bruttolistenpreis: 50.000 €) fährt er an 40 Tagen zum Betrieb in B-Stadt und an insgesamt 178 Tagen zum Betrieb in A-Stadt. Die nicht abziehbaren Betriebsausgaben ermitteln sich wie folgt:

Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb in A-Stadt (= näher gelegene Betriebsstätte):
0,03 % von 50.000 € x 30 km x 12 Monate = 5.400 €

Abzgl. abzugsfähige Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb in A-Stadt:

178 Tage x 20 km x 0,30 € und 178 Tage x 10 km x 0,38 €=	1.745 €	3.655 €
Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb in B-Stadt (= weiter entfernt gelegene Betriebsstätte): 0,002 % von 50.000 € x 70 km (= Differenz zwischen den Entfernungen der Wohnung zur jeweiligen Betriebsstätte: 100 - 30) x 40 Tage =	2.800 €	
Abzgl. abzugsfähige Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb in B-Stadt: 40 Tage x 20 km x 0,30 € und 40 Tage x 80 km x 0,38 €=	1.456 €	1.344 €
Dem Gewinn hinzuzurechnen:		**4.999 €**

Fahrten zwischen mehreren Betriebsstätten sind in vollem Umfang betrieblich veranlasst, sodass ein Zuschlag entfällt. Ein Arbeitszimmer ist wegen der räumlichen Nähe keine Betriebsstätte.

4.4 Kostendeckelung

Gerade bei Gebrauchtfahrzeugen, abgeschriebenen Fahrzeugen sowie beim Kfz, bei denen keine größeren (Reparatur-)Kosten angefallen sind, kann es sein, dass der pauschale Korrekturwert für die private Nutzung höher ausfällt als die tatsächlich entstandenen Fahrzeugkosten. In diesem Fall ist die Gewinnkorrektur auf die Höhe der tatsächlich gebuchten Betriebsausgaben begrenzt. Folge: Das Fahrzeug lässt sich nicht von der Steuer absetzen, weil der pauschale Nutzungswert die Gesamtaufwendungen neutralisiert.

Hinweis: Bei Anwendung der Kostendeckelung muss dem Steuerpflichtigen als abziehbare Aufwendungen aber mindestens die Entfernungspauschale verbleiben. Zu prüfen wäre hier, ob die Fahrtenbuchmethode oder die Behandlung als Privatvermögen unter Ansatz von 0,30 € pro beruflich gefahrenem Kilometer (bzw, 0,38 € ab dem 21. Kilometer) günstiger ist.

Für die Deckelung des Entnahmewerts bei privater Nutzung eines überwiegend betrieblich genutzten Kfz auf die Höhe der in diesem Veranlagungszeitraum tatsächlich angefallenen Betriebsausgaben besteht k

eine gesetzliche Grundlage. Das Finanzgericht Rheinland-Pfalz geht davon aus, dass kein Anspruch auf Anwendung der Billigkeitsregelung besteht, wenn bei einem geleasten Fahrzeug die monatlichen Fahrzeugkosten unter Einbeziehung der über die Laufzeit des Leasingvertrages verteilten Sonderzahlung höher sind als 1 % des Listenpreises. Über diese Rechtsfrage muss nun der Bundesfinanzhof entscheiden.

5. Individueller Nutzungswert Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Die Fahrtenbuchmethode ist die gesetzliche Ausnahmeregelung zur 1-%-Methode. Damit kann die private Nutzung eines Firmen- oder Geschäftswagens, der über die Hälfte beruflich genutzt wird, exakt mit dem auf diese Fahrten entfallenden Teil der Gesamtkosten angesetzt werden.

Hierzu sind die für das Fahrzeug insgesamt entstandenen Aufwendungen nachzuweisen. Aus dem Fahrtenbuch muss sich lückenlos das Verhältnis der Privatfahrten, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, der Familienheimfahrten und der sonstigen Fahrten ergeben. Ansonsten wird der pauschale Nutzungswert (1-%-Methode) angesetzt.

Hinweis: Die Fahrtenbuchmethode ist vor allem dann vorteilhaft. wenn

- das Fahrzeug nur in geringem Umfang für Privatfahrten genutzt wird, oder
- mehrere betriebliche Fahrzeuge durch eine oder mehrere Personen genutzt werden oder
- die Werte nach der 1-%-Regelung die tatsächlich entstandenen Kosten für das Fahrzeug übersteigen.

5.1 Anforderungen an ein Fahrtenbuch

Zum Nachweis des Verhältnisses der einzelnen Fahrten ist für das gesamte Jahr ein Fahrtenbuch zu führen, und zwar schriftlich und in geschlossener Form (keine losen Blätter!).

Alternativ kann das Fahrtenbuch aber auch in elektronischer Form geführt werden. Voraussetzung ist allerdings, dass sich daraus dieselben Angaben ergeben, wie auch aus einem manuell geführten Fahrtenbuch. Darüber hinaus müssen nachträgliche Veränderungen an den eingegebenen Daten technisch ausgeschlossen sein oder zumindest dokumentiert sowie offengelegt werden. Dies ist beispielsweise nicht der Fall, wenn das Fahrtenbuch als Excel-Tabelle geführt wird. Der Ausdruck einer solchen Datei ist daher als Nachweis für die Vollständigkeit und Richtigkeit der erforderlichen Angaben ungeeignet.

Ein Fahrtenbuch, das aus einer Kombination von handschriftlich geführten, zeitnahen und lückenlosen Aufzeichnungen in geschlossener Form mit nachträglich gefertigten Erläuterungen in einer Excel-Datei besteht, ist nicht ordnungsgemäß.

Das Finanzamt darf das Fahrtenbuch wegen kleinerer Aufzeichnungsmängel (z. B. wenn die aufgezeichneten Kilometerstände nicht exakt mit denen der Werkstattrechnungen übereinstimmen) nicht gänzlich verwerfen, wenn es ansonsten plausibel ist und die zutreffende Aufteilung der Kosten gewährleistet.

Treten bei einer Vielzahl von Eintragungen in einer gewissen Regelmäßigkeit und Ähnlichkeit Fehler auf und ergeben sich zudem zu den Tankbelegen offenkundige Widersprüche, ist nach Ansicht des Finanzgerichts Nürnberg das für das betreffende Kalenderjahr geführte Fahrtenbuch insgesamt als nicht ordnungsgemäß zu verwerfen.

Hinweis: Angesichts der widerstreitenden Urteile seitens der Finanzgerichte ist besondere Sorgfältigkeit geboten. Zweifel gehen zulasten= des Steuerpflichtigen und führen zwingend zur Anwendung der 1-%-Methode.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthält nach Auffassung der Finanzverwaltung mindestens die folgenden Angaben:

- Amtliches Kennzeichen des Fahrzeugs, damit feststeht, für welches Fahrzeug das Fahrtenbuch geführt wird;
- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen betrieblich veranlassten Fahrt. Ein Fahrtenbuch mit gerundeten Kilometerangaben ist nicht ordnungsgemäß.
- Startort;
- Reiseziel und – bei Umwegen – darüber hinaus die Reiseroute;
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner; hierzu gehört die Angabe des jeweils aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartners oder des konkreten Gegenstands, wie z. B. der Besuch einer Behörde, einer Zweigstelle oder einer Baustelle. Bloße Ortsangaben reichen aus, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt. Dasselbe gilt, wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die nicht ergänzt werden müssen. Mehrere Teilabschnitte einer einheitlichen betrieblichen Reise können miteinander zu einer zusammengefassten Eintragung verbunden werden, wenn die einzelnen, aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden. Wird eine betriebliche Fahrt für private Erledigungen unterbrochen, ist dies im Fahrtenbuch zu dokumentieren. Der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner ist auch dann genau zu bezeichnen, wenn diese Angabe in bestimmten Einzelfällen dem Datenschutz unterliegt. Allgemeine Angaben wie z. B. „Kundenbesuch" genügen nicht, da sie eine private (Mit-)Veranlassung der Fahrt nicht objektiv nachprüfbar ausschließen.
- Anzahl und Gesamtbetrag der gefahrenen Kilometer;
- Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte und Familienheimfahrten: In diesen Fällen genügt jeweils ein kurzer Vermerk im Fahrtenbuch unter Angabe des Kilometerstands zu Beginn und am Ende der entsprechenden Fahrt. Für die Aufzeichnung von Privatfahrten genügen die jeweiligen Kilometerangaben.

Dem Bundesfinanzhof reicht bei Orten in der Größe von Hannover die Angabe „Hannover" allein nicht aus, da die jeweils aufgesuchten Orte innerhalb von Hannover leicht 20 km voneinander entfernt liegen können. Insoweit müssen im Fahrtenbuch Adressenangaben oder zumindest Straßen- oder Ortsteilnamen erfolgen. Für die Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs ist es zudem erforderlich, Umwegfahrten durch Eintragungen zu dokumentieren. In dem Streitfall hatte dies zu einer Verlängerung einer einzelnen Fahrstrecke um bis zu 231 km geführt.

Für einige Berufsgruppen (z. B. Handelsvertreter, Kurierfahrer, Kundendienstmonteure, Taxifahrer, Fahrlehrer, Steuerberater, Anwälte und Ärzte) bestehen Aufzeichnungserleichterungen.

Hinweis: Das Finanzgericht Düsseldorf hat sich zum Nachweis der ausschließlichen Nutzung des Pkw eines Handelsvertreters zu betrieblichen Zwecken durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geäußert. Demnach sind in dem Fahrtenbuch neben dem Datum und den Fahrzielen die aufgesuchten Kunden oder Geschäftspartner bzw. – wenn solche nicht vorhanden sind – das konkrete Handeln für die Firma festzuhalten.

Berufsgeheimnisträger (Anwalt) können laut Finanzgericht Hamburg bei der Vorlage eines Fahrtenbuchs Schwärzungen vornehmen, soweit diese Schwärzungen erforderlich sind, um die Identitäten von Mandanten zu schützen. Die Berechtigung, einzelne Eintragungen im Fahrtenbuch zu schwärzen, ändert nichts an der grundsätzlichen Beweislastverteilung; gegebenenfalls muss der Berufsträger substantiiert und nachvollziehbar darlegen, weshalb Schwärzungen in dem erfolgten Umfang erforderlich waren, und die berufliche Veranlassung der Fahrten durch ergänzende Angaben darlegen. Der Bundesfinanzhof muss über die Revision entscheiden.

Laut rechtskräftiger Entscheidung des Niedersächsischen Finanzgerichts reicht die unmittelbare elektronische Erfassung der Fahrtwege eines betrieblichen Fahrzeugs durch ein technisches System zur Führung eines Fahrtenbuchs nicht aus. Neben dem Bewegungsprofil müssen die Fahrtanlässe ebenfalls zeitnah erfasst werden. Eine technische Lösung, die auch nach Jahren noch Änderungen zulässt, kann nicht als elektronisches Fahrtenbuch anerkannt werden.

5.2 Gesamtkosten und private Kosten

Die Gesamtkosten des Fahrzeugs setzen sich zusammen aus

- der Summe aller mit dem Fahrzeug zwangsläufig zusammenhängenden Aufwendungen
- zzgl. der Absetzungen für Abnutzungen (Nutzungsdauer bei Neuwagen: sechs Jahre); Sonderabschreibungen gehören nicht zu den Gesamtkosten.

Zur Ermittlung der tatsächlichen Kosten für sonstige berufliche Fahrten ist laut Bundesfinanzhof eine Leasingsonderzahlung den einzelnen Veranlagungszeiträumen während der Laufzeit des Leasingvertrags zuzuordnen. Auch andere (Voraus-)Zahlungen, die sich wirtschaftlich auf die Dauer des Leasingvertrags erstrecken, sind periodengerecht auf die einzelnen Veranlagungszeiträume während der Laufzeit des Leasingvertrags zu verteilen (Änderung der Rechtsprechung).

Außergewöhnliche Kfz-Kosten (Diebstahl des Fahrzeugs, Unfallschaden) sind vorab der betrieblichen oder privaten Nutzung zuzurechnen, und Kosten, die ausschließlich aus privaten Gründen anfallen (z. B. Mautgebühren auf einer Urlaubsreise), sind vorab als Entnahme zu behandeln.

Anhand der Gesamtkosten ist ein Kilometersatz zu ermitteln. Dieser ist auf die privat gefahrenen Kilometer und den Arbeitsweg anzuwenden sowie als Privatentnahme zu verbuchen. Für die Ermittlung der Gesamtkosten sind die Bruttowerte maßgebend. So ist z. B. die Abschreibung, anders als bei den Betriebsausgaben, vom Kaufpreis inklusive Umsatzsteuer zu berechnen. Zur umsatzsteuerlichen Behandlung vgl. Kap. VII.

Hinweis: Das Finanzgericht München vertritt die Meinung, dass durch eine Kostenaufstellung, der teilweise keine individuelle Kostenermittlung, sondern für wesentliche Teile (Haftpflicht, Kfz-Steuer, GEZ) ein betriebsinterner Kostenverrechnungssatz bzw. (Vollkasko) ein fiktiver Kostenansatz zu Grunde liegt, nicht ausreicht, um, die Aufwendungen lückenlos im Einzelnen zu belegen. Auch bei einem großen Fuhrpark müssen für jeden einzelnen Firmenwagen zu allen Kosten einzelne Belege vorgelegt und Kosten ausgewiesen werden.

5.3 Methodenwahl

Für jedes Wirtschaftsjahr kann der Steuerpflichtige die Methode neu bestimmen. Führt er ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, kann er für die Besteuerung der Privatfahrten zwischen der 1-%-Regel und der Ermittlung mithilfe des Fahrtenbuchs wählen. Dies geschieht mit Einreichen der Steuererklärung. An die hierbei getroffene Wahl ist er nicht gebunden, soweit der Steuerbescheid verfahrensrechtlich noch änderbar ist. Eine Änderung innerhalb des Jahres ist allerdings nur bei einem Fahrzeugwechsel zulässig.

III. Betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 %

Hier können Sie wählen, ob das Fahrzeug zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören soll. Im ersten Fall handelt es sich um „gewillkürtes Betriebsvermögen“. Gemietete oder geleaste Fahrzeuge gehören stets zum Privatvermögen, wenn sie max. zu 50 % betrieblich genutzt werden, soweit die Zuordnung des Kfz zum Betriebsvermögen nicht in unmissverständlicher Weise durch zeitnah erstellte Aufzeichnungen erfolgt ist. Allein die Erfassung der Leasingraten und der weiteren Betriebskosten in der Gewinnermittlung als Betriebsausgaben reichen nicht aus. Der Bundesfinanzhof hat zudem entschieden, dass Aufzeichnungen, die nicht zeitnah gefertigt wurden und angesichts der tatsächlichen Umstände nicht plausibel sind, die betriebliche Kfz-Nutzung zu mehr als 10 % nicht belegen können.

1. Pkw im gewillkürten Betriebsvermögen

Sämtliche mit dem Fahrzeug im Zusammenhang stehenden Aufwendungen sind zunächst als Betriebsausgaben zu behandeln. Anschließend werden die auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen als Nutzungsentnahme wieder hinzugerechnet. Der private Nutzungsanteil darf nicht nach der 1-%-Regelung bewertet werden, sondern ist als Entnahme mit den auf die private Nutzung entfallenden Selbstkosten (vgl. dazu auch Kap. II. 5.2) zu bewerten. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie für Familienheimfahrten sind die nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu ermitteln.

2. Fahrzeug im Privatvermögen

Die Kosten für die betriebliche Nutzung eines Pkw können auch als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, wenn sich das Fahrzeug im Privatvermögen des Steuerzahlers befindet. Hierfür gibt es wiederum zwei Methoden:

- Nachweis der tatsächlichen Kosten: Der Anteil der betrieblich durchgeführten Fahrten kann durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch ermittelt werden. Die betrieblichen Fahrten werden dann in Relation gesetzt zur Gesamtfahrleistung bzw. den insgesamt angefallenen tatsächlichen Kosten. Der so ermittelte, auf die betrieblichen Fahrten entfallende Anteil an den Kosten, kann als Betriebsausgabe in Abzug gebracht werden.
- Berechnung anhand von Pauschalwerten: Die Kosten für betriebliche Fahrten mit dem Privatfahrzeug können ohne Einzelnachweis in Höhe von 0,30 € pro betrieblich gefahrenem Kilometer als Betriebsausgabe angesetzt werden.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof hat entschieden, inwieweit Sachschäden an einem privaten Kfz, die auf einer beruflich veranlassten Fahrt entstanden sind, berücksichtigt werden können. Veräußert der Steuerpflichtige das Unfallfahrzeug in nicht repariertem Zustand, bemisst sich der als Werbungskosten abziehbare Betrag nach der Differenz zwischen dem rechnerisch ermittelten fiktiven Buchwert vor dem Unfall und dem Veräußerungserlös.

IV. Betriebliche Nutzung unter 10 %

Wird das Fahrzeug zu weniger als 10 % geschäftlich genutzt, ist es dem Privatvermögen zuzurechnen. Für die betrieblich veranlassten Fahrten kann entweder der mittels Fahrtenbuchs ermittelte Kilometersatz oder die Kilometerpauschale abgesetzt werden (vgl. Kap. III. 2.).

V. Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer

Darf ein Arbeitnehmer sein Fahrzeug nicht nur geschäftlich, sondern auch privat nutzen, erhöht dies seinen Arbeitslohn. Das gilt z. B. auch für Fahrten eines hauptamtlichen Bürgermeisters zwischen Wohnung und Rathaus. Diese Fahrten sind nicht allein aufgrund der damit verbundenen Präsenz im Gemeindegebiet grundsätzlich dienstlicher Natur, sodass die private Nutzung des Dienstwagens – wie bei jedem anderen Steuerzahler auch – als geldwerter Vorteil erfasst werden muss.

Die Überlassung eines Einsatzfahrzeugs an den Leiter der Freiwilligen Feuerwehr während seiner – wenn auch „ständigen“ – Bereitschaftszeiten führt nicht zu Arbeitslohn.

Die Überlassung eines Dienstwagens zur unbeschränkten und selbstbeteiligungsfreien Privatnutzung des Arbeitnehmers ist im Rahmen eines geringfügigen – zwischen Ehegatten geschlossenen – Beschäftigungsverhältnisses (Minijob) fremdunüblich und daher steuerlich nicht anzuerkennen.

Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt einen Dienstwagen auch zur privaten Nutzung, führt dies immer zu einem Lohnzufluss. Unabhängig von den tatsächlichen Nutzungsverhältnissen führt allein die Überlassung zur Nutzung zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers.

Hinweis: Ein Arbeitnehmer kann nicht mehr als eine einzige regelmäßige Arbeitsstätte je Arbeitsverhältnis innehaben. In den Fällen, in denen zuvor mehrere regelmäßige Arbeitsstätten angenommen wurden, erhält der Steuerzahler nun die Entfernungspauschale nur für Fahrten zwischen Wohnung und **einer** regelmäßigen Arbeitsstätte. Im Gegenzug muss er einen geldwerten Vorteil wegen der Privatnutzung seines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte versteuern.

Dies hat zur Folge, dass für den Fall, dass **keine** regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt, bei Überlassung eines Dienstwagens kein geldwerter Vorteil besteht. Es handelt sich um eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit, sodass die gesetzlichen Verpflegungspauschalen geltend gemacht werden können. Die tatsächlichen Fahrtkosten sind aber nicht absetzbar, weil ein Firmenwagen genutzt wird.

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Fahrzeug **nur für Dienstfahrten und den Weg zur Arbeit**, liegt nach einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs aus November 2011 keine private Nutzung vor; einen geldwerten Vorteil gibt es nicht (vgl. hierzu bereits Kap. I. und Kap. V. 5.).

Obiges gilt ab den Veranlagungszeitraum 2014 entsprechend. Der Arbeitnehmer kann je Dienstverhältnis höchstens eine **erste Tätigkeitsstätte**, ggf. aber auch keine erste, sondern nur auswärtige Tätigkeitsstätten haben.

Darf der Arbeitnehmer das Fahrzeug auch am Wochenende, in der Freizeit und im Urlaub benutzen, ist der private Nutzungsanteil entweder nach der 1-%-Methode oder nach der Fahrtenbuchmethode zu ermitteln. Wird das Fahrzeug auch für den Arbeitsweg genutzt, erhöht sich der private Nutzungsanteil bei der 1-%-Methode um monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises für jeden Entfernungskilometer. Das gilt unabhängig von Urlaub oder Krankheit. Die Fahrtenbuchmethode ist nur dann zugrunde zu legen, wenn der Arbeitnehmer das Fahrtenbuch für den gesamten Veranlagungszeitraum führt, in dem er das Fahrzeug nutzt; ein unterjähriger Wechsel von der 1 %-Regelung zur Fahrtenbuchmethode für dasselbe Fahrzeug ist nicht zulässig.

Alternativ gibt es seit 2011 die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten. Der Arbeitnehmer kann die Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen. Der Arbeitgeber kann den geldwerten Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte auch pauschal mit 15 % versteuern, soweit der Arbeitnehmer Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale geltend machen könnte. Der pauschal versteuerte Arbeitslohn mindert dann die abzugsfähige Entfernungspauschale.

1. Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1-%-Methode

Der geldwerte Vorteil, um den sich der Arbeitslohn des Arbeitnehmers erhöht, errechnet sich aus 1 % des Bruttolistenpreises des Kfz pro Monat zzgl. 0,03 % je Monat und Entfernungskilometer zwischen Wohnung und Firma. Zahlt

der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, mindert dies den geldwerten Vorteil (vgl. hierzu auch Kap. V. 4.):

Beispiel: Ein Arbeitnehmer nutzt ein Fahrzeug (Bruttolistenpreis 30.000 €) sowohl privat als auch für 180 Fahrten à 25 km zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Für diese Privatnutzung behält der Arbeitgeber monatlich pauschal 200 € ein. Der geldwerte Vorteil errechnet sich wie folgt:

1 % von 30.000 € x 12 Monate =	3.600 €
Zzgl. 0,03 % von 30.000 € x 25 km x 12 Monate =	+ 2.700 €
Abzgl. Zuzahlung Arbeitnehmer 200 € x 12 Monate =	- 2.400 €
Geldwerter Vorteil/Arbeitslohn:	3.900 €

Ende 2010 hat der Bundesfinanzhof erneut entschieden, dass die Zuschlagsregelung nur insoweit zur Anwendung kommt, als der Arbeitnehmer den Dienstwagen tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte benutzt hat. Wird der Dienstwagen hingegen z. B. tatsächlich nur einmal wöchentlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt, hängt der Zuschlag nach der Rechtsprechung von der Anzahl der tatsächlich durchgeführten Fahrten ab. Zur Ermittlung des Zuschlags ist dann eine Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer vorzunehmen.

Die Finanzverwaltung lässt eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Lohnsteuerabzugsverfahren nur unter den nachfolgenden Voraussetzungen zu:

- Der Arbeitnehmer muss gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich, fahrzeugbezogen, schriftlich und mit Datumsangabe erklären, an welchen Tagen er den Firmenwagen tatsächlich für den Arbeitsweg genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht hingegen nicht aus.
- Der Arbeitgeber hat diese Erklärungen des Arbeitnehmers als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

Hinweis: Angaben dazu, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist, sind nicht erforderlich. Zudem sind die Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer den Firmenwagen mehrmals für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt, für die Einzelbewertung nur einmal zu erfassen.

Darüber hinaus ist es zulässig, für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zugrunde zu legen. Macht der Arbeitnehmer nicht erkennbar falsche Angaben, muss der Arbeitgeber aufgrund der Erklärungen des Mitarbeiters den Lohnsteuerabzug durchführen. „Ermittlungspflichten“ des Arbeitgebers ergeben sich hierbei jedenfalls nicht.

- Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen, hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kfz eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen.
- Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Beispiel: Arbeitnehmer A kann einen vom Arbeitgeber B überlassenen Firmenwagen (Mittelklasse) auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen. B liegen datumsgenaue Erklärungen des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die Monate Januar bis Juni an jeweils 14 Tagen, für die Monate Juli bis November an jeweils 19 Tagen vor. Für den Monat Dezember liegt B eine datumsgenaue Erklärung des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an 4 Tagen vor.

In den Monaten Januar bis Juni hat B für Zwecke der Einzelbewertung jeweils 14 Tage zugrunde zu legen, in den Monaten Juli bis November sind es jeweils 19 Tage. Aufgrund der jahresbezogenen Begrenzung auf 180 Fahrten ist für die Einzelbewertung im Dezember nur ein Tag anzusetzen (Anzahl der Fahrten von Januar bis November = 179). Damit ergeben sich für die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten des A zwischen Wohnung und erste Tätigkeitsstätte je Kalendermonat folgende Prozentsätze:

Januar bis Juni:	14 Fahrten x 0,002 % =	0,028 %
Juli bis November:	19 Fahrten x 0,002 % =	0,038 %
Dezember:	1 Fahrt x 0,002 % =	0,002 %

Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Arbeitgeber ab dem Veranlagungsjahr 2019 auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.

Setzt der Arbeitnehmer seinen Dienstwagen bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nur für eine Teilstrecke ein, ist bei der Ermittlung des Zuschlags grundsätzlich die gesamte Entfernung zugrunde zu legen. Das Finanzamt akzeptiert es jedoch unter bestimmten Voraussetzungen, wenn der Arbeitgeber den Zuschlag auf der Grundlage der Teilstrecke ermittelt, die mit dem Firmenwagen tatsächlich zurückgelegt wurde. Erforderlich hierfür ist, dass der Dienstwagen seitens des Arbeitgebers

- entweder nur für diese Teilstrecke zur Verfügung gestellt worden ist und der Arbeitgeber die Einhaltung seines Nutzungsverbots überwacht

- oder 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).

Hinweis: Deshalb sollten Arbeitnehmer Fahrtkarten des öffentlichen Nahverkehrs unbedingt aufheben; auch der Arbeitgeber sollte hiervon eine Kopie zu seinen Lohnunterlagen nehmen, wenn er nur für die mit dem Pkw zurückgelegte Teilstrecke Lohnsteuer einbehält.

Arbeitet der Ehegatte am selben Tätigkeitsort wie der Arbeitnehmer, sollte auch für den Ehegatten eine entsprechende Jahresfahrkarte aufbewahrt werden. Andernfalls könnte dies dafür sprechen, dass der Arbeitnehmer und sein Ehegatte doch im Firmenwagen zur Arbeit gefahren sind, und zwar gemeinsam.

Im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung werden für Familienheimfahrten u. U. zudem 0,002 € je Entfernungskilometer dem Arbeitslohn hingerechnet.

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer mehr als ein Kfz auch zur privaten Nutzung, so muss er den in der Überlassung des Fahrzeugs zur privaten Nutzung liegenden geldwerten Vorteil für jedes Fahrzeug nach der 1%-Regelung berechnen.

Hinweis: Kosten, die - wie Fähr-, Maut- oder Vignettenkosten für Privatfahrten - ausschließlich von der Entscheidung des Arbeitnehmers abhängen, mit dem Fahrzeug ein bestimmtes privates Ziel aufzusuchen, werden nicht von der Abgeltungswirkung der 1 %-Regelung erfasst. Die Übernahme solcher Kosten durch den Arbeitgeber begründet einen eigenständigen geldwerten Vorteil.

2. Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode

Führt der Arbeitnehmer ein Fahrtenbuch, ist der geldwerte Vorteil durch die Gesamtkosten (= Aufwendungen des Arbeitgebers) und der insgesamt gefahrenen Kilometer mit anschließender Verteilung auf die beruflich und privat gefahrenen Strecken zu ermitteln.

Beispiel: Die Gesamtkosten des Arbeitgebers betragen 15.000 €, bei einer Fahrleistung von 50.000 km (davon privat 10.000 km [= 20 %] und beruflich 40.000 km [= 80 %]). Der geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

Kosten pro Kilometer: 15.000 € : 50.000 km =	0,30 €/km
Geldwerter Vorteil: 10.000 km x 0,30 € =	3.000 €

Eine Schätzung von belegmäßig nicht nachgewiesenen Aufwendungen – im Streitfall: Treibstoffkosten – schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Kfz aus.

Bzgl. der Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch gilt das im Kap. II. 5.1 Gesagte entsprechend.

Die Gesamtkosten für den Firmenwagen sind als Summe der Nettoaufwendungen zzgl. Umsatzsteuer zu ermitteln; dabei bleiben vom Arbeitnehmer selbst getragene Kosten außer Ansatz. Zu den Gesamtkosten gehören nur solche Kosten, die unmittelbar mit dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeugs zusammenhängen und bei seiner Nutzung typischerweise entstehen. Absetzungen für Abnutzung sind stets in die Gesamtkosten einzubeziehen; dabei sind die tatsächlichen Anschaffungskosten einschließlich Umsatzsteuer zugrunde zu legen. Nicht zu den Gesamtkosten gehören hingegen z. B. Beiträge für einen auf den Namen des Arbeitnehmers ausgestellten Schutzbrief, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren und Unfallkosten.

Hinweis: Seit 2011 dürfen Unfallkosten nicht mehr zu den Gesamtkosten gerechnet werden. Diese Regelung gilt für beide Methoden der Ermittlung des geldwerten Vorteils. Es gibt eine **Vereinfachungsregelung**: Verbleiben nach Erstattungen durch Dritte (Versicherungen) Unfallkosten von bis zu 1.000 € (zzgl. Umsatzsteuer) je Schaden, kann dieser Betrag als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden. Damit sind Unfallkosten bis zu einem Betrag von 1.000 € (zzgl. Umsatzsteuer) nicht als gesonderter geldwerter Vorteil zu besteuern.

Wenn der Arbeitnehmer den Unfall auf einer Privatfahrt verschuldet hat, also gegenüber dem Arbeitgeber schadenersatzpflichtig ist, der Arbeitgeber aber auf den Schadenersatz verzichtet, liegt in Höhe des Verzichts ein gesonderter geldwerter Vorteil (neben dem geldwerten Vorteil aus der Firmenwagenüberlassung) vor.

Wenn keine Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers vorliegt (Verursachung des Unfalls durch einen Dritten) oder der Unfall sich auf einer beruflich veranlassten Fahrt ereignet, ist kein gesonderter geldwerter Vorteil anzusetzen (Ausnahme: Unfall wurde vom Arbeitnehmer vorsätzlich oder grob fahrlässig verursacht, z. B. Fahren nach Alkoholgenuss verursacht).

3. Firmenwagen mit Fahrer

Hier stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Fahrzeug nebst Fahrer für private Fahrten und/oder Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb bzw. für Familienheimfahrten zur Verfügung. Dabei erhöhen sich sowohl der pauschal als auch der nach der Fahrtenbuchmethode ermittelte Nutzungswert für den Arbeitsweg um 50 %. Dasselbe gilt auch für Familienheimfahrten und bei Privatfahrten, wenn

überwiegend der Fahrer genutzt wird. Wird der Fahrer für Privatfahrten nur gelegentlich in Anspruch genommen, beträgt der Zuschlag immerhin noch 40 %. Ist dies nur sporadisch der Fall ist, reduziert sich der Zuschlag auf 25 %.

4. Zuzahlungen des Arbeitnehmers

Leistet der Arbeitnehmer Zuzahlungen zum Firmenwagen, ergeben sich die nachfolgenden Konsequenzen:

- Laufende Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern unmittelbar den geldwerten Vorteil bei beiden Berechnungsmethoden („Saldierung"). Dies gilt sowohl für pauschale als auch für kilometerbezogene laufende Nutzungsentgelte.
- Vom Arbeitnehmer gezahlte Kraftstoffkosten im Rahmen der privaten Nutzung mindern den geldwerten Vorteil bei Anwendung der 1 %-Regelung. Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der für den betrieblichen Pkw getragenen Aufwendungen beim Arbeitnehmer kommt aber nur in Betracht, wenn dieser den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist.
- Vom Arbeitnehmer getragenes Nutzungsentgelt mindert den geldwerten Vorteil auch bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode. Soweit das Nutzungsentgelt den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte übersteigt, kann es aber nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.
- Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kfz können nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kfz bis auf 0 Euro angerechnet werden. Bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren.
- Die anteilig auf die Garage eines Arbeitnehmers entfallenden Grundstückskosten mindern den geldwerten Vorteil für die Überlassung eines Fahrzeugs nicht, wenn die Unterbringung in der Garage seitens des Arbeitnehmers freiwillig erfolgt.
- Eigenleistungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung eines ihm überlassenen betrieblichen Kfz des Arbeitgebers führen auch dann nicht zu Werbungskosten, wenn der Arbeitnehmer aufgrund eines sog. Mitarbeiteranteils an den vom Arbeitgeber gezahlten Kfz-Kosten unter Änderung des Anstellungsvertrags auf einen Teil seines Bruttolohns verzichtet.

Hinweis: Da die Rechtslage zur zutreffenden Lohnversteuerung bei Zuzahlungen zum Firmenwagen sehr komplex ist, muss jeder Einzelfall gesondert geprüft werden. Wir beraten Sie gerne.

5. Nutzungsverbot

Darf der Arbeitnehmer das Firmenfahrzeug nur geschäftlich nutzen und ist die Privatnutzung vertraglich strikt untersagt, entfällt die Versteuerung des geldwerten Vorteils nur dann, wenn die Einhaltung des Nutzungsverbots durch geeignete Unterlagen, die zum Lohnkonto abzuheften sind, nachgewiesen wird. Die Überwachungsmöglichkeiten sind insbesondere bei Gesellschafter-Geschäftsführern allerdings stark eingeschränkt (vgl. auch Kap. VI.). Der Arbeitgeber muss einen Sachverhalt darlegen, der nahelegt, dass eine private Nutzung des Fahrzeugs nicht stattgefunden hat. Bei Verletzung des schriftlich ausgesprochenen Nutzungsverbots sollten dem Arbeitnehmer daher auch arbeitsrechtliche Konsequenzen drohen.

Wird zwar ein Nutzungsverbot ausgesprochen, dieses aber nicht überwacht, kann es passieren, dass die Finanzverwaltung spätestens im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung einen geldwerten Vorteil nach der 1-%-Regelung (nach-)versteuert.

Wird der Dienstwagen hingegen **auch** für Privatfahrten überlassen, spricht ein sog. Anscheinsbeweis dafür, dass der Dienstwagen auch tatsächlich privat genutzt wurde; die 1-%-Regelung ist dann anzuwenden, wenn kein Fahrtenbuch geführt wurde.

In einem Fall vor dem Bundesfinanzhof durfte ein Mitarbeiter eines Autohauses einen Vorführwagen nur für Probe- und Vorführfahrten sowie für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen. Nach dem Arbeitsvertrag war die private Nutzung des Pkw ausdrücklich untersagt. Das Finanzamt bejahte dennoch einen Nutzungsvorteil des Arbeitnehmers. Dem widersprach der Bundesfinanzhof. Nach Ansicht der Richter muss das Finanzamt zunächst einmal feststellen, dass der Dienstwagen **überhaupt** privat genutzt werden durfte; denn nur dann spricht ein Anscheinsbeweis für eine tatsächliche private Nutzung. Kann das Finanzamt eine private Nutzungsbefugnis allerdings nicht feststellen, scheidet die 1-%-Regelung aus. Allein die Erlaubnis, den Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu nutzen, genügt hierfür gerade nicht. Der Bundesfinanzhof verwies die Sache an die erste Instanz zurück, die nun prüfen muss, ob das vereinbarte Verbot der Privatnutzung u. U. nur zum Schein ausgesprochen worden ist. Den Anscheinsbeweis, dass er den Dienstwagen auch

privat fährt, könnte der Arbeitnehmer dann „erschüttern“, wenn er geltend macht, dass er privat ein mindestens gleichwertiges eigenes Fahrzeug genutzt hat.

6. Nutzung durch mehrere Arbeitnehmer

Nutzen mehrere Arbeitnehmer einen Firmenwagen auch für private Zwecke, wird der nach der 1-%-Regelung ermittelte geldwerte Vorteil auf alle zur Nutzung berechtigten Arbeitnehmer aufgeteilt. Dies geschieht unabhängig vom tatsächlichen Gebrauch des Firmenwagens durch den einzelnen Arbeitnehmer in dem jeweiligen Kalendermonat. Darüber hinaus spielt es auch keine Rolle, ob der Firmenwagen innerhalb eines Kalendermonats gleichzeitig oder zeitlich nacheinander von mehreren Arbeitnehmern genutzt wird. Für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte muss der Arbeitgeber bei jedem Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil mit 0,03 % des Bruttolistenpreises für jeden seiner Entfernungskilometer ermitteln und diesen Wert sodann durch die Zahl der Nutzungsberechtigten teilen.

VI. Pkw-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer

Nach allgemeiner Lebenserfahrung nutzt ein alleiniger Gesellschafter-Geschäftsführer ein ihm zur Verfügung stehendes Betriebs-Fahrzeug auch für private Fahrten.

Bei Gesellschafter-Geschäftsführern, die mindestens die Hälfte des Stammkapitals der GmbH innehaben und den Firmenwagen auch privat nutzen, ist im Einzelfall zu unterscheiden:

- Ist die Privatnutzung laut Anstellungsvertrag **ausdrücklich zugelassen**, liegt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs immer ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn vor.
- Hat die GmbH gegenüber dem Gesellschafter-Geschäftsführer bei der Überlassung eines Firmenwagens ein **schriftliches Nutzungsverbot** für Privatfahrten ausgesprochen, unterbleibt der Ansatz eines geldwerten Vorteils nur dann, wenn die GmbH die Einhaltung des Verbots auch überwacht. Wird ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt, kann die Überwachung nachgewiesen werden.
- Nutzt der Gesellschafter-Geschäftsführer das Fahrzeug **trotz eines Verbots** regelmäßig auch privat und wird dies von der Kapitalgesellschaft nicht unterbunden, kann eine körperschaftsteuerpflichtige verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH vorliegen. Es kommt hier auf den Einzelfall an. Der Gesellschafter erzielt dann Kapitaleinkünfte.

Hinweis: Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass sich die verdeckte Gewinnausschüttung bei der GmbH nicht mit dem lohnsteuerrechtlichen Wert von 1 % des Bruttolistenpreises bemisst, sondern mit dem tatsächlichen Verkehrswert des Nutzungsvorteils. Dieser Wert muss noch um einen angemessenen Gewinnaufschlag erhöht werden.

VII. Umsatzsteuer

Bei einem Fahrzeug, das sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt wird, bestehen bei einer unternehmerischen Nutzung von über 10 % drei Optionen: Der Wagen kann entweder insgesamt dem Unternehmen oder insgesamt dem privaten Bereich zugeordnet werden bzw. es wird aufgeteilt. Anders dagegen bei einer maximal 10 %igen unternehmerischen Nutzung: Hier besteht keine Möglichkeit, das Kfz dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen.

1. Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen

Hat der Unternehmer ein erworbenes Fahrzeug, das sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt wird, zulässigerweise insgesamt seinem Unternehmen zugeordnet, kann er die auf die Anschaffungskosten des Fahrzeugs entfallenden Vorsteuerbeträge abziehen. Wird der volle oder teilweise Abzug der Vorsteuer geltend gemacht, unterliegt die private Verwendung als sog. unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung. Für Unternehmer mit steuerfreien Ausgangsumsätzen gelten Besonderheiten.

Hinweis: Der Vorsteuerabzug ist regelmäßig zu versagen, wenn ein Luxussportwagen angeschafft wird, der nahezu ausschließlich vom Geschäftsführer genutzt wird und ein besonderes, ausnahmsweise anzuerkennendes betriebliches Interesse nicht dargelegt wird.

Die Bemessungsgrundlage für die **unentgeltliche Wertabgabe** kann nach **drei Methoden** ermittelt werden:

1. **Pauschalierung nach der 1-%-Regel**: Wird das Fahrzeug über die Hälfte geschäftlich genutzt und ertragsteuerlich die 1-%-Regel angewandt, gilt dieser Wert aus Vereinfachungsgründen auch für die Umsatzsteuer. Für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten besteht ein pauschaler Abschlag von 20 %. Der ermittelte Betrag ist ein Nettowert, auf den die Umsatzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschlagen ist.

Hinweis: Der Unternehmer darf nach Auffassung des Bundesfinanzhofs von dem einkommensteuerlich relevanten Entnahmewert von 1 % des Listenpreises pro Monat keinen höheren Abschlag als 20 % vornehmen, selbst wenn er nachweisen kann, dass weniger als 80 % seiner Pkw-Kosten mit Vorsteuer belastet sind.

2. **Fahrtenbuch**: Die Umsatzsteuer entsteht auf die mit Vorsteuern belasteten Ausgaben für das Fahrzeug, soweit sie anteilig auf die reinen Privatfahrten (ohne Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb) entfallen. Kosten ohne Vorsteuer, wie z. B. Versicherung und Kfz-Steuer, gehören nicht dazu und die Abschreibung nur dann, wenn das Fahrzeug mit Vorsteuerabzug angeschafft wurde. Umsatzsteuerlich ist die Abschreibung auf fünf Jahre zu verteilen, bei der Ertragsteuer dagegen prinzipiell auf sechs Jahre sowie bei der Lohnbesteuerung des geldwerten Vorteils durch die Überlassung an Arbeitnehmer sogar auf acht Jahre.

3. **Schätzung**: Scheidet eine Anwendung der 1-%-Regel aus, weil das Fahrzeug zu weniger als die Hälfte betrieblich genutzt wird und wird der private Anteil der Nutzung nicht durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch nachgewiesen, ist dieser Nutzungsanteil zu schätzen. Der Umsatzbesteuerung ist dabei grundsätzlich der für ertragsteuerliche Zwecke ermittelte private Nutzungsanteil zugrunde zu legen.

2. Zuordnung zum Privatvermögen

Ist das Fahrzeug insgesamt dem Privatvermögen zugeordnet, kann aus den Anschaffungskosten keine Vorsteuer gezogen werden. Die Privatnutzung führt dann im Gegenzug auch nicht zu einer unentgeltlichen Wertabgabe. Aus den laufenden Aufwendungen (beispielsweise Benzin- und Wartungskosten) können jedoch Vorsteuerbeträge im Verhältnis der unternehmerischen zur privaten Nutzung abgezogen werden. Voraussetzung dafür sind ordnungsgemäße Rechnungen!

Hinweis: Vorsteuerbeträge, die unmittelbar und ausschließlich auf die unternehmerische Verwendung des Fahrzeugs entfallen, z. B. Vorsteuerbeträge aus Reparaturkosten infolge eines Unfalls während einer Geschäftsfahrt, können in voller Höhe abgezogen werden.

3. Überlassung an Arbeitnehmer

Die Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zur privaten (Mitbe-)Nutzung unterliegt immer der Umsatzsteuer.

Im Regelfall der entgeltlichen Überlassung ermittelt sich die Bruttobemessungsgrundlage nach den lohnsteuersteuerlichen Werten, ohne eine 20-%-Kürzung für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten (bei unentgeltlicher Nutzung ist der Abschlag zulässig). Bei Familienheimfahrten ist auch der lohnsteuerfreie Vorteil für die erste wöchentliche Familienheimfahrt der Umsatzsteuer zu unterwerfen. Die lohnsteuerliche und die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage weichen insoweit voneinander ab. Dasselbe kann sich bei Zuzahlungen des Arbeitnehmers ergeben, die zwar die lohnsteuerliche, nicht aber die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage mindern können.

Beispiel: Arbeitnehmer A nutzt den Firmenwagen (Bruttolistenpreis 40.000 €) sowohl dienstlich als auch privat. Unter der Woche fährt er damit 15 km von seinem Zweitwohnsitz zur Arbeit und am Wochenende pendelt er zum 200 km entfernt liegenden Familienwohnsitz (46 Fahrten pro Jahr). Für die Privatfahrten verlangt die Firma von A eine Zuzahlung von monatlich 100 €.

Berechnung nach Pauschalwerten

	Lohnsteuer	**Umsatzsteuer**
Reine Privatfahrten: 1 % von 40.000 € x 12 Monate =	4.800 €	4.800 €
Arbeitsweg: 0,03 % von 40.000 € x 15 km x 12 Monate =	2.160 €	2.160 €
Familienheimfahrten: 0,002 % von 40.000 € x 200 km x 46 Fahrten =	steuerfrei	7.360 €
Zwischensumme/ Bemessungsgrundlage	6.960 €	14.320 €
Umsatzsteuer = 14.320 € x 19/119 =		**2.286,39 €**
Abzgl. Zuzahlung für 12 Monate =	- 1.200 €	
Geldwerter Vorteil (Lohnsteuer)	**5.760 €**	

Bei der Fahrtenbuchmethode ist das aufgrund des Fahrtenbuchs ermittelte Nutzungsverhältnis auch bei der Umsatzsteuer zugrunde zu legen, wobei die Umsatzsteuer außer Betracht bleibt (= Netto-Gesamtkosten). Aus den Gesamtkosten dürfen Kosten, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist, nicht abgezogen werden. Der Arbeitsweg sowie die Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zählen umsatzsteuerlich zu den Privatfahrten des Arbeitnehmers.

Hinweis: Wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug lediglich gelegentlich an nicht mehr als fünf Tagen im Monat zu besonderen Anlässen privat nutzen darf und dies nachgewiesen wird, ist von einem unentgeltlichen Vorgang auszugehen, für den sich dann eine niedrigere Bemessungsgrundlage ergibt. Hier darf der Abschlag in Höhe von 20 % für Kosten, bei denen der Vorsteuerabzug nicht möglich ist, vorgenommen werden.

4. Privatnutzung durch Gesellschafter oder Angehörige

Hier ist zu unterscheiden, ob das dem Betriebsvermögen zugeordnete Fahrzeug entgeltlich oder unentgeltlich zur privaten Nutzung überlassen wird. Wird eine Vergütung

vereinbart, ist entscheidend, ob diese die anteilig privaten Pkw-Kosten deckt.

Fahrten, die z. B. Gesellschafter einer Personengesellschaft von der Wohnung zur Arbeits-/Betriebsstätte mit gesellschaftseigenen Fahrzeugen durchführen, dienen umsatzsteuerrechtlich i. d. R. unternehmensfremden Zwecken. Insoweit ist umsatzsteuerlich eine andere Wertung erforderlich als sie im Ertragsteuerrecht vorgenommen wird, wo derartige Fahrten dem Grunde nach als Betriebsausgaben angesehen werden.

Überlässt eine Personengesellschaft ihren Gesellschaftern Firmenfahrzeuge für Privatfahrten, und zahlen diese hierfür ein Entgelt, unterliegt dies der Umsatzsteuer. Ein Entgelt liegt darüber hinaus auch vor, wenn die Personengesellschaft die bei ihr geführten Privatkonten der Gesellschafter, mit den der Privatnutzung zuzuordnenden Kosten belastet. Eine entgeltliche Überlassung des Firmenwagens setzt dabei nicht den Abschluss eines schriftlichen Vertrags voraus.

Als umsatzsteuerliches Entgelt für die Kfz-Vermietungen an die Gesellschafter ist ferner der Betrag der tatsächlichen Privatkontenbelastung der Gesellschafter anzusetzen.

Die Pkw-Überlassung an einen Gesellschafter-Geschäftsführer zur privaten Nutzung unterliegt der Umsatzsteuer, wenn ein – im Einzelfall zu prüfender – Zusammenhang zwischen Nutzungsüberlassung und Arbeitsleistung im Sinne eines Entgelts besteht oder wenn die Voraussetzungen einer unentgeltlichen Wertabgabe (wie z. B. bei der Pkw-Nutzung aufgrund eines Gesellschaftsverhältnisses) gegeben sind.

Hinweis: Die Einzelheiten sind hier sehr komplex. Wir prüfen die insoweit zu beachtenden Besonderheiten im Einzelfall gerne für Sie.

Rechtsstand: 14.7.2025

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.