



## Steuern, Finanzen und Controlling

▷ Entgeltabrechnung

*Volker Hartmann*

# Dienstwagenbesteuerung

Die Lohnsteuerliche Behandlung bei der Überlassung  
von Firmenwagen an Arbeitnehmer



Verlag Dashöfer

Volker Hartmann

# Dienstwagenbesteuerung

Die lohnsteuerliche Behandlung bei der Überlassung  
von Firmenwagen an Arbeitnehmer



## **Verlag Dashöfer GmbH**

Fachinformationen · Business-Seminare · Online-Medien

Barmbeker Straße 4a · 22303 Hamburg

Telefon: 040 413321-0 · Fax: 040 413321-10

E-Mail: [info@dashoefer.de](mailto:info@dashoefer.de) · Internet: [www.dashoefer.de](http://www.dashoefer.de)

Stand: März 2016

**Copyright © 2016** Dashöfer Holding Ltd., Zypern & Verlag Dashöfer GmbH, Hamburg. Alle Rechte, insbesondere Titelrecht, Lizenzrecht und gewerbliche Schutzrechte sind im alleinigen Eigentum der Dashöfer Holding Ltd. Zypern.

Alle Rechte sind vorbehalten, insbesondere das Recht auf Vervielfältigung und Verbreitung sowie Übersetzung. Kein Teil des Werkes darf in irgendeiner Form (durch Druck, Fotokopie, elektronische oder andere Verfahren) ohne schriftliche Genehmigung des Verlages reproduziert werden.

Die in diesem Werk enthaltenen Informationen wurden nach bestem Wissen zum Zeitpunkt der Veröffentlichung erarbeitet, erfolgen aber wegen der uneinheitlichen Ergebnisse in Forschung, Rechtsprechung und Verwaltung ohne Gewähr. Der Verlag haftet insbesondere nicht für den Inhalt der vorgestellten Internet-Seiten. Die Verantwortung für Inhalt und Funktion der Links liegt bei den jeweiligen Betreibern.

Satz: Reemers Publishing Services GmbH, Luisenstraße 62, 47799 Krefeld  
Druck: Einfachmüller, 22041 Hamburg

# Inhaltsverzeichnis

<b>1 Grundsätzliches zur Dienstwagenbesteuerung</b> .....	1
1.1 Rechtsgrundlagen für die Dienstwagenbesteuerung .....	4
1.2 Ermittlung des geldwerten Vorteiles .....	4
1.3 Nutzungsverbote durch den Arbeitgeber .....	4
1.3.1 Anscheinsbeweis der Privatnutzung .....	5
1.3.2 BFH-Urteil vom 21.04.10 – VI R 46/08 – keine Privatnutzung durch den Sohn des Betriebsinhabers .....	6
1.3.3 BFH-Urteil vom 06.10.11, VI R 56/10 – keine Privatnutzung beim Mitarbeiter eines Autohauses .....	7
1.3.4 BFH-Urteil vom 18.04.13, VI R 23/12 – Nutzungsverbot Porsche 911 bei Gesellschafter – Geschäftsführerin .....	8
1.3.5 BFH-Urteil vom 21.03.13, VI R 46/11 – Nutzungsverbot Audi A6 bei Geschäftsführer .....	9
1.3.6 BFH-Urteil vom 21.03.13, VI R 42/12 – Nutzungsverbot laut Firmenwagenrichtlinie .....	9
1.3.7 BFH-Urteil vom 21.03.13, VI R 31/10 – Behauptung des Geschäftsführers, dass keine Privatnutzung erfolgt sei .....	9
1.3.8 BFH-Urteil vom 06.02.14, VI R 39/13 – Nichtanerkennung eines Fahrtenbuches .....	11
<b>2 Ansatz des geldwerten Vorteiles im Rahmen der 1 %-Regelung</b> .....	14
2.1 Listenpreis .....	14
2.2 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (früher Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte) .....	15
2.2.1 Gesetzliche Definition der ersten Tätigkeitsstätte .....	18
2.2.2 Erste Tätigkeitsstätte .....	19
2.2.3 Besondere Regelungen für Kundendienstmonteure, Bus- oder LKW-Fahrer .....	20
2.2.4 Gestaltungsmöglichkeiten bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte .....	22
2.2.5 BFH-Urteil vom 22.09.10, VI R 54/09 .....	24
2.2.6 BMF-Schreiben vom 01.04.11 .....	25

2.3	Neue Rechtsprechung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte . . . . .	30
2.3.1	BFH-Urteil vom 16.11.11, VI R 46/10 – Verkehrsgünstigere Straßenverbindung (1) . . . . .	31
2.3.2	BFH-Urteil vom 16.11.11, VI R 19/11 – Verkehrsgünstigere Straßenverbindung (2) . . . . .	32
2.3.3	Urteil Hessisches Finanzgericht 4 K 3301/09 – Mehrere Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte . . . . .	35
<b>3</b>	<b>Ansatz des geldwerten Vorteiles gemäß Fahrtenbuchmethode . . . . .</b>	<b>37</b>
3.1	Mindestangaben im Fahrtenbuch . . . . .	37
3.2	Elektronisches Fahrtenbuch und Fahrtenschreiber . . . . .	38
3.2.1	Aktuelle Rechtsprechung zum Fahrtenbuch . . . . .	40
3.3	Verprobung eines Fahrtenbuchs durch die Finanzverwaltung . . . . .	53
3.4	Aufzeichnungserleichterungen . . . . .	54
<b>4.</b>	<b>Privatnutzung von betrieblichen Elektro- und</b>	
	<b>Hybridelektrofahrzeugen . . . . .</b>	<b>55</b>
4.1	Steuerliche Begünstigung . . . . .	56
4.2	Fahrtenbuchmethode . . . . .	56
4.3	Definition Elektrofahrzeug . . . . .	56
4.4	Definition Hybridelektrofahrzeug . . . . .	56
4.5	Mietweise Überlassung des Batteriesystems . . . . .	57
4.6	Vereinfachungsregelung . . . . .	57
4.7	Fallbeispiele im BMF-Schreiben vom 05.06.2014 . . . . .	57
<b>5</b>	<b>Familienheimfahrten . . . . .</b>	<b>65</b>
<b>6</b>	<b>Bedeutende Einzelfragen bei der Dienstwagenbesteuerung . . . . .</b>	<b>67</b>
6.1	Wechsel zwischen 1 %-Regelung und Fahrtenbuchmethode . . . . .	67
6.2	Erstmaliger Ansatz des geldwerten Vorteiles . . . . .	68
6.3	Fahrzeugwechsel . . . . .	68
6.4	Nutzung mehrerer Fahrzeuge . . . . .	69
6.5	Fahrzeugpool . . . . .	71
6.6	Gelegentliche Nutzung eines Fahrzeuges . . . . .	72
6.7	Gelegentliche Überlassung eines Firmenwagens aus besonderem Anlass . . . . .	72

6.8	Nutzung des Firmenwagens ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte . . . . .	73
6.9	Kostendeckelung . . . . .	73
6.10	Zuzahlungen des Arbeitnehmers. . . . .	74
6.10.1	BFH-Urteile vom 18.10.07, Az.: VI R 57/06 und VI R 59/06 . . . . .	75
6.10.2	BMF-Schreiben zu Zuzahlungen bei der Dienstwagenbesteuerung. . . . .	77
6.11	Oldtimer . . . . .	83
6.12	Park & Ride . . . . .	83
6.13	Neuregelungen durch das BMF-Schreiben vom 01.04.11 . . . . .	84
6.14	Navigationssysteme. . . . .	84
6.15	Nachträgliche Sonderausstattungen. . . . .	86
6.16	Unfallkosten als außergewöhnliche Fahrzeugkosten. . . . .	87
6.17	BMF-Schreiben vom 03.04.12 zur Dienstwagennutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft. . . . .	88
6.18	Zusammenspiel beim geldwerten Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und Werbungskostenabzug im Rahmen der Einkommensteuererklärung . . . . .	90
6.19	Dienstwagenbesteuerung: Werbungskostenabzug für vom Arbeitnehmer getragene Benzinkosten. . . . .	94
<b>7</b>	<b>Rechtsgrundlagen. . . . .</b>	<b>97</b>
7.1	1 %-Regelung – § 6 Absatz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG . . . . .	97
7.2	Fahrtenbuchmethode § 6 Absatz 1 Nr. 4 Satz 2 EStG . . . . .	97
7.3	Lohnsteuerrichtlinien, LStR 8.1 Absatz 9 und 10 LStR – Gestellung von Kraftfahrzeugen. . . . .	98
7.3.1	1 %-Regelung. . . . .	98
7.3.2	Fahrtenbuchmethode. . . . .	99
7.3.3	Gestellung eines Kraftfahrzeugs mit Fahrer. . . . .	102
7.4	Amtliche Hinweise in den Lohnsteuerrichtlinien . . . . .	104
7.4.1	1 %-Regelung. . . . .	104
7.4.2	Abgrenzung Kostenerstattung – Nutzungsüberlassung. . . . .	104
7.4.3	Allgemeines. . . . .	104
7.4.4	Anscheinsbeweis . . . . .	104
7.4.5	Aufwendungen bei sicherheitsgeschützten Fahrzeugen. . . . .	105
7.4.6	Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts . . . . .	105

7.4.7	Dienstliche Fahrten von und zur Wohnung. ....	105
7.4.8	Durchschnittswert . ....	106
7.4.9	Elektronisches Fahrtenbuch. ....	106
7.4.10	Erleichterungen bei der Führung eines Fahrtenbuchs . ....	106
7.4.11	Fahrgestellung bei Familienheimfahrten. ....	107
7.4.12	Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei individueller Nutzungswertermittlung . ....	107
7.4.13	Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung . ....	107
7.4.14	Fahrzeugpool . ....	109
7.4.15	Garage für den Dienstwagen . ....	109
7.4.16	Gebrauchtwagen. ....	109
7.4.17	Gelegentliche Nutzung. ....	109
7.4.18	Gesamtkosten. ....	110
7.4.19	Gesellschafter-Geschäftsführer . ....	111
7.4.20	Kraftfahrzeuge i. S. d. § 8 Abs. 2 EStG . ....	111
7.4.21	Leerfahrten . ....	111
7.4.22	Listenpreis . ....	111
7.4.23	Navigationsgerät . ....	112
7.4.24	Nutzung durch mehrere Arbeitnehmer . ....	112
7.4.25	Nutzungsentgelt . ....	112
7.4.26	Nutzungsmöglichkeit . ....	113
7.4.27	Nutzungsverbot, unbefugte Privatnutzung. ....	113
7.4.28	Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch. ....	114
7.4.29	Park and Ride . ....	115
7.4.30	Schätzung des Privatanteils. ....	115
7.4.31	Schutzbrief. ....	115
7.4.32	Straßenbenutzungsgebühren. ....	116
7.4.33	Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu Familienheimfahrten. .	116
7.4.34	Überlassung mehrerer Kraftfahrzeuge. ....	116
7.4.35	Vereinfachungsregelung . ....	117
7.4.36	Verzicht auf Schadensersatz . ....	117

7.4.37	Werkstattwagen. ....	118
7.4.38	Zuzahlungen des Arbeitnehmers. ....	118
7.5	§ 9 Absatz 4 EStG – Erste Tätigkeitsstätte. ....	119
7.6	BMF-Schreiben zur Dienstwagenbesteuerung. ....	120
7.6.1	BMF-Schreiben vom 28.05.96, Zweifelsfragen bei der Überlassung betrieblicher Kraftfahrzeuge an Arbeitnehmer. ....	120
7.6.2	BMF-Schreiben vom 18.11.09 zur unternehmerischen Nutzung eines betrieblichen Kfz. ....	126

## **8 Beschränkung bei der 1 %-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens. .... 143**

8.1	BMF-Schreiben vom 07.07.06 zur Anwendbarkeit der 1 %-Regelung nur noch, wenn das Kraftfahrzeug zu mehr als 50 % betrieblich genutzt wird. ....	145
8.2	Beispiele zur Beschränkung bei der 1 %-Regelung auf Fahrzeuge des notwendigen Betriebsvermögens. ....	148
8.3	BFH-Rechtsprechung zur verdeckten Gewinnausschüttung. ....	149
8.3.1	BFH-Rechtsprechung des I. Senats. ....	149
8.3.2	BFH-Rechtsprechung des VI. Senats. ....	150

## **9 Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zur Dienstwagenbesteuerung. .... 152**

9.1	BFH-Urteil vom 18.10.07, VIII B 212/06 (NV) – Beweiswürdigung bei Anwendung der 1 %-Regelung für die Privatnutzung von Kraftfahrzeugen. ....	152
9.2	BFH-Urteil vom 18.10.07, VI R 57/06 – Zuzahlungen Kfz-Kosten 1 %-Regelung. ....	152
9.3	BMF-Schreiben vom 06.02.09, Az.: IV C 5 – S 2334/08/10003, 09/0046712, Nichtanwendungserlass. ....	153
9.4	BFH-Urteil vom 18.10.07, VI R 59/06 – Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten. ....	153
9.5	BMF-Schreiben vom 06.02.09 – Az.: IV C 5 – S 2334/08/10003, 09/0046728. ....	154
9.6	BFH-Urteil vom 18.10.07, VI R 96/04 – Zuzahlungen 1 %-Regelung Treibstoffkosten. ....	154
9.7	BFH-Urteil vom BFH 24.05.07, VI R 73/05 – Alkoholfahrt mit Geschäftswagen, 1 %-Regelung. ....	155



9.8	BFH-Urteil vom 23.01.08, I R 8/06 – vertragswidrige PKW-Nutzung bei Gesellschafter-Geschäftsführer, verdeckte Gewinnausschüttung . . . . .	155
9.9	BFH-Urteil vom 10.04.08, VI R 38/06 – Fahrtenbuch-Mängel . . . . .	155
9.10	BFH-Urteil vom 04.04.08, VI R 85/04 (Außendienst-Urteil) – Zuschlag Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei Außendienstmitarbeiter . . . . .	156
9.11	BFH-Urteil vom 04.04.08, VI R 68/05 (Teilstrecken-Urteil) – Zuschlag Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei Park & Ride . .	156
9.12	BMF-Schreiben vom 23.10.08, IV C 5 – S 2334/08/10010, Nichtanwendungserlass und Billigkeitsregelung . . . . .	157
9.13	BFH-Urteil vom 22.09.10, VI R 54/09 – geldwerter Vorteil bei Fahrergestellung . . . . .	160
9.14	BFH-Urteil vom 22.09.10, VI R 55/09 – Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung . . . . .	160
9.15	BFH-Urteil vom 22.09.10, VI R 57/09 – Bestätigung des BFH-Urteils vom 04.04.08 . . . . .	160
9.16	BMF-Schreiben vom 01.04.11, IV C 5 – S 2334/08/10010 – Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung vom 22.09.10 . . . . .	161
9.17	BFH-Urteil vom 16.02.94, XI R 52/91 – Fahrten zwischen Betriebsstätten	169
9.18	BFH-Urteil vom 19.08.98, XI R 90/96 (NV) – häusliches Arbeitszimmer als Betriebsstätte . . . . .	169
9.19	BFH-Urteil vom 09.03.10, VIII R 24/08 – Nutzung mehrerer Fahrzeuge . .	169
9.20	BFH-Urteil vom 21.04.10, VI R 46/08 – Anscheinsbeweis der Privatnutzung (1) . . . . .	169
9.21	BFH-Urteil vom 06.10.11, VI R 56/10 – Anscheinsbeweis der Privatnutzung (2) . . . . .	170
9.22	BFH-Urteil vom 13.10.10, VI R 12/09 – Kosten für die Nachrüstung auf Flüssiggasbetrieb . . . . .	170
9.23	BFH-Urteil vom 13.12.12, VI R 51/11 – 1 %-Regelung ist verfassungsgemäß . . . . .	171
9.24	BFH-Urteil vom 16.11.11, VI R 46/10 – Verkehrsgünstigere Straßenverbindung (1) . . . . .	173
9.25	BFH-Urteil vom 16.11.11, VI R 19/11 – Verkehrsgünstigere Straßenverbindung (2) . . . . .	173
9.26	BFH-Urteil vom 23.01.08, I R 8/06 – verdeckte Gewinnausschüttung (1) .	173
9.27	BFH-Urteil vom 17.07.08, I R 83/07 – verdeckte Gewinnausschüttung (2).	174

9.28	BFH-Urteil vom 11.02.10, VI R 43/09 – verdeckte Gewinnausschüttung (3)	174
9.29	BFH-Urteil vom 23.04.09, VI R 81/06 – verdeckte Gewinnausschüttung (4)	174
9.30	BFH-Urteil vom 23.04.09, VI B 118/08 – verdeckte Gewinnausschüttung (5)	175
9.31	BMF-Schreiben vom 18.12.2009, IV C 5 – S 2334/09/10006, Ermittlung des geldwerten Vorteils beim Erwerb eines Kfz vom Arbeitgeber	176

# 1 Grundsätzliches zur Dienstwagenbesteuerung

Soweit ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug überlässt, welches auch privat genutzt werden kann, handelt es sich um einen klassischen Sachbezug. Hierbei entsteht ein geldwerter Vorteil, der dem steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers hinzuzurechnen und sowohl der Lohnversteuerung als auch der Verbeitragung zur Sozialversicherung zu unterwerfen ist.

Dieser geldwerte Vorteil wird bemessen, indem man grundsätzlich monatlich 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zugrunde legt (sog. **1 %-Regelung**). Hinzu kommt noch ein Anteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, soweit der Arbeitnehmer das Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzt. Alternativ kann der geldwerte Vorteil auch im Rahmen der sog. **Fahrtenbuchmethode** ermittelt werden. Unmittelbare Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung des Fahrtenbuches ist, dass das Fahrtenbuch den Anforderungen der Finanzverwaltung entspricht. Wird kein Fahrtenbuch geführt oder entspricht das Fahrtenbuch nicht den einschlägigen rechtlichen Bestimmungen, kommt zwingend die 1 %-Regelung zum Ansatz.

Die Thematik Dienstwagenbesteuerung sollte grundsätzlich sehr ernst genommen und nicht unterschätzt werden. Diese Problematik kommt als Dauerbrenner nahezu bei jeder Lohnsteuer Außenprüfung zur Sprache, weil der geldwerte Vorteil in zahlreichen Fällen nicht oder nicht in voller Höhe der Lohnversteuerung unterworfen wird. Die Dienstwagenbesteuerung birgt eine Menge Fehlerquellen, z. B. bei der Ermittlung der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage, bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, bei Leasingfahrzeugen oder bei Zuzahlungen der Arbeitnehmer. Erschwert wird die Problematik noch durch die höchstrichterliche Rechtsprechung, die jüngst Stellung bezogen hat zur lohnsteuerlichen Behandlung von Navigationssystemen im Firmenwagen.

Wird ein Fahrzeug ausschließlich zu dienstlichen Zwecken überlassen, z. B. nachweislich nur für Dienstreisen, entsteht kein geldwerter Vorteil. Dieser entsteht nur dann, wenn eine tatsächliche Privatnutzung erfolgt. Der Umfang der Privatnut-

zung spielt hierbei keine Rolle. Auch wenn die Privatnutzung von sehr untergeordneter Bedeutung ist, z. B. bei einem Außendienstmitarbeiter mit sehr hoher betrieblicher Fahrleistung, ist grundsätzlich ein geldwerter Vorteil anzusetzen.

### **Ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers**

Wenn ein Firmenfahrzeug zu privaten Zwecken überlassen wird, kommt ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers regelmäßig nicht in Betracht. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber aus betrieblichen Gründen ein Interesse daran hat, dass der Arbeitnehmer

- ein besonders geräumiges Fahrzeug nutzt, z. B. um Waren und Muster zu transportieren oder Werkzeuge mit sich zu führen, oder
- ein besonders leistungsstarkes Fahrzeug nutzt, z. B. um schnellstmöglich zum jeweiligen Bestimmungsort zu gelangen, oder
- ein Fahrzeug einer bestimmten Fahrzeugkategorie nutzt, z. B. weil der Arbeitgeber mit diesen Fahrzeugen Handel treibt.

Auch wenn ein gewisses betriebliches Interesse des Arbeitgebers vorhanden ist, ist dieses nicht in der Lage, den Arbeitslohncharakter zu überlagern; ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers ist nicht vorhanden. Auch eine Aufteilung in einen steuerpflichtigen und einen steuerfreien Anteil kommt nicht in Betracht.

Abgezielt wird hierbei stets auf die objektive Bereicherung des Arbeitnehmers.

### **Objektive Beweislast**

Die objektive Beweislast, ob und in welchem Umfang ein Fahrzeug privat genutzt wird, liegt stets bei Arbeitgeber und Arbeitnehmer, nicht jedoch, wie oft angenommen, beim Finanzamt. Die Finanzverwaltung geht regelmäßig davon aus, dass bei der Überlassung eines Firmenfahrzeugs dieses auch privat genutzt wird. Wird ein nach der Lebenserfahrung vollkommen untypischer Sachverhalt vorgetragen, z. B. dass der überlassene Firmenwagen ausschließlich beruflich und nicht – auch nicht von untergeordneter Bedeutung – privat genutzt wird, sind entsprechende Nachweise zu erbringen. Auch ein vom Arbeitgeber ausgespro-

chenes oder vertraglich vereinbartes Nutzungsverbot ist nicht ausreichend. In diesem Fall sind weitere Maßnahmen erforderlich, auf die an späterer Stelle eingegangen wird.

Unbeachtlich ist darüber hinaus, ob die Privatnutzung des Firmenwagens arbeitsvertraglich vereinbart ist oder nicht; abgezielt wird hierbei stets auf die tatsächlichen Begebenheiten.

### **Haftung des Arbeitgebers**

Wird der geldwerte Vorteil nicht bzw. in nicht zutreffender Höhe angesetzt, kann der Arbeitgeber vom Betriebsstättenfinanzamt in Haftung genommen werden, d. h. das Betriebsstättenfinanzamt fordert die zu wenig einbehaltene Lohnsteuer zuzüglich Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer unmittelbar vom Arbeitgeber. Der Arbeitgeber muss die Steuerabzugsbeträge dem Arbeitnehmer weiterbelasten.

### **Kostenerstattung durch den Arbeitgeber**

Kein Fall der Dienstwagenbesteuerung liegt vor, wenn es sich um ein Fahrzeug handelt, welches dem Arbeitnehmer gehört bzw. von ihm geleast worden ist und der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer sämtliche Kosten erstattet. Hierbei handelt es sich stets und in voller Höhe um steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn. Soweit es sich um Werbungskostenersatz handelt, kann die Steuerfreiheit erst im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers hergestellt werden. Eine Steuerfreiheit im Rahmen der Lohn- und Gehaltsabrechnung kommt nicht in Betracht.

### **Kürzung der Bemessungsgrundlage**

Eine Kürzung der lohnsteuerlichen Bemessungsgrundlage z. B. wegen einer auffälligen Beschriftung des Firmenwagens oder eingeschränkter Nutzungsmöglichkeiten (z. B. Arbeitsmaterial im Kofferraum des Fahrzeugs), darf nicht vorgenommen werden.

## 1.1 Rechtsgrundlagen für die Dienstwagenbesteuerung

Rechtsgrundlagen für die Dienstwagenbesteuerung sind:

- § 6 Absatz 1 Nr. 4 EStG (Einkommensteuergesetz)
- R 8.1 Absatz 9 LStR (Lohnsteuerrichtlinien) mit Hinweisen
- § 9 Absatz 4 EStG

## 1.2 Ermittlung des geldwerten Vorteiles

Die unentgeltliche Überlassung firmeneigener PKW an Arbeitnehmer für private Fahrten ist ein geldwerter Vorteil in Höhe der Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die Haltung und den Betrieb eines eigenen Kfz des gleichen Typs entstanden wären. Der geldwerte Vorteil kann entweder pauschal im Rahmen der typisierten sog. **1 %-Regelung** ermittelt werden, wobei die tatsächlich angefallenen Kosten und das Nutzungsverhalten des Arbeitnehmers keine Auswirkung auf die Höhe des geldwerten Vorteils haben, oder individuell nach der sog. **Fahrtenbuchmethode**, wobei sich der geldwerte Vorteil an den tatsächlich angefallenen Fahrzeugkosten und dem realen Umfang der Privatnutzung durch den Arbeitnehmer bemisst.

## 1.3 Nutzungsverbote durch den Arbeitgeber

Aufgrund des zunehmenden Kostendrucks sprechen viele Arbeitgeber in der Praxis ein Nutzungsverbot aus, welches dem Arbeitnehmer untersagt, den ihm überlassenen Firmenwagen privat zu nutzen. Ursächlich für das Nutzungsverbot können sowohl betriebswirtschaftliche als auch steuerrechtliche Gründe sein, z.B. Reduzierung der immer höher steigenden Fahrzeugkosten, Vermeidung von ausufernder Privatnutzung durch die Arbeitnehmer, bzw. die nicht unerhebliche finanzielle Belastung durch Steuerabzugsbeträge und Sozialabgaben.

Die Finanzverwaltung akzeptiert vom Arbeitgeber ausgesprochene Nutzungsverbote grundsätzlich immer nur dann, wenn der Arbeitgeber dieses Nutzungsverbot durch geeignete Maßnahmen überwacht, z. B. durch ein ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch. Soweit der Arbeitgeber das Nutzungsverbot nicht überwacht, kann von einer Lohnversteuerung des geldwerten Vorteils grundsätzlich nicht abgesehen werden.

### **1.3.1 Anscheinsbeweis der Privatnutzung**

Wenn Sie Ihren Arbeitnehmern einen Firmenwagen überlassen und dieser auch privat genutzt werden darf, entsteht ein geldwerter Vorteil. Dieser kann entweder pauschal nach Maßgabe der 1 %-Regelung oder individuell im Rahmen der Fahrtenbuchmethode ermittelt werden. In diesem Fall bemisst sich die Höhe des geldwerten Vorteils nach dem im Fahrtenbuch nachgewiesenen tatsächlichen Nutzungsumfang. Je höher der Anteil der Privatnutzung, umso höher fällt der entsprechende geldwerte Vorteil aus. Wenn sich aus dem Fahrtenbuch ergibt, dass das Fahrzeug nicht privat genutzt wird, brauchen Sie entsprechend keinen geldwerten Vorteil anzusetzen. Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung eines Fahrtenbuches ist eine ordnungsgemäße Führung nach Maßgabe von R 8.1 Absatz 9 LStR. Wenn Ihr Arbeitnehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorlegen kann, kommt nach höchstrichterlicher Rechtsprechung zwingend die 1 %-Regelung zum Ansatz.

In zunehmendem Maße versteuern Arbeitgeber im Rahmen der Lohn- und Gehaltsabrechnung keinen geldwerten Vorteil, weil der Arbeitnehmer behauptet, er würde seinen Firmenwagen nur beruflich, aber nicht privat nutzen. Darüber hinaus sprechen viele Arbeitgeber ein Nutzungsverbot für private Fahrten aus. In diesem Zusammenhang ist dem Arbeitnehmer lediglich erlaubt, den Firmenwagen ausschließlich für betriebliche Fahrten zu nutzen, nicht jedoch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder zu sonstigen privaten Fahrten. Weil der Firmenwagen nicht privat genutzt werden darf, wird in der Praxis häufig die nicht unumstrittene Auffassung vertreten, dass entsprechend kein Fahrtenbuch geführt werden müsse. Diese Rechtsauffassung führt im Rahmen einer Lohnsteuer Außenprüfung immer wieder zu Meinungsverschiedenheiten zwischen den Arbeitgebern und dem Finanzamt.

Wenn ein Arbeitnehmer kein Fahrtenbuch führt, ist der geldwerte Vorteil nach Auffassung der Finanzverwaltung zwingend nach Maßgabe der 1 %-Regelung anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn behauptet wird, der Firmenwagen würde nicht privat genutzt, z. B. weil der Arbeitnehmer das Fahrzeug gar nicht privat nutzen darf oder weil er für private Fahrten stets ein privates Fahrzeug nutzt. Die Finanzverwaltung begründet die Anwendung der 1 %-Regelung in derartigen Fällen mit dem sog. Beweis des ersten Anscheins bzw. Anscheinsbeweis. In diesem Zusammenhang wird unterstellt, dass der dem Arbeitnehmer überlassene Firmenwagen auch privat genutzt wird. Der Bundesfinanzhof hat sich in der Vergangenheit in zwei Fällen mit der Frage auseinandergesetzt, ob und in welchem Umfang das Finanzamt berechtigt ist, nach dem Beweis des ersten Anscheins einen geldwerten Vorteil im Rahmen der 1 %-Regelung anzusetzen.

### **1.3.2 BFH-Urteil vom 21.04.10 – VI R 46/08 – keine Privatnutzung durch den Sohn des Betriebsinhabers**

Im ersten streitigen Sachverhalt befanden sich im Betriebsvermögen eines Arbeitgebers mehrere Dienstwagen. Diese durften nach Angaben des Arbeitgebers nur zu dienstlichen Zwecken, nicht aber privat genutzt werden. Die Privatnutzung wurde ausdrücklich untersagt. Darüber hinaus hatte der Arbeitgeber angeordnet, dass die Fahrzeugschlüssel nach der dienstlichen Nutzung in der Firma zurückzugeben sind. Fahrtenbücher wurden nicht geführt. Weil die Dienstwagen nicht privat genutzt wurden, führte der Arbeitgeber auch keine Lohnversteuerung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung durch.

Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass bei einem leitenden Angestellten – dem Sohn des Betriebsinhabers – ein geldwerter Vorteil für die Privatnutzung des hochwertigen Firmenwagens (hier ein Audi A8) zu erfassen sei. Der Arbeitnehmer gab an, seinen Firmenwagen ausschließlich betrieblich zu nutzen, weil ihm privat ein noch höherwertigeres Fahrzeug, nämlich ein Audi S8, zur Verfügung steht. Weil kein Fahrtenbuch geführt wurde, berechnete der Prüfer den geldwerten Vorteil im Rahmen der 1 %-Regelung. Dabei wurde dem Arbeitnehmer das hochwertigste Fahrzeug aus dem Fuhrpark zugerechnet. Der Prüfer argumentierte mit dem Beweis des ersten Anscheins. In diesem Zusammenhang unterstellte er, dass das dem Arbeitnehmer



für dienstliche Zwecke zur Verfügung gestellte Kfz auch privat genutzt wird. Das Finanzgericht folgte zunächst der Rechtsauffassung des Prüfers. Der Bundesfinanzhof hingegen wies das Finanzamt im Revisionsverfahren in die Schranken und stellte klar, dass die 1 %-Regelung nur dann angewendet werden darf, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlässt. Der Anscheinsbeweis, dass eine Privatnutzung des Firmenwagens stattgefunden hat, kommt nicht zum Tragen, wenn ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer einen Firmenwagen lediglich für dienstliche Zwecke überlässt. Der Beweis des ersten Anscheins greift nur, wenn ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer tatsächlich einen Firmenwagen zur privaten Nutzung überlässt. Dies ist hier jedoch nicht der Fall. Aus der Tatsache, dass ein Firmenwagen für dienstliche Zwecke überlassen wird, kann danach nicht ohne weiteres geschlossen werden, dass dieser auch privat genutzt wird. Daher darf das Finanzamt in derartigen Fällen keinen geldwerten Vorteil für eine Privatnutzung ansetzen.

Den Leitsatz des hier besprochenen BFH-Urteils finden Sie im Kapitel „Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zur Dienstwagenbesteuerung“.

### **1.3.3 BFH-Urteil vom 06.10.11, VI R 56/10 – keine Privatnutzung beim Mitarbeiter eines Autohauses**

Der Bundesfinanzhof hat sich mit Urteil vom 06.10.11, VI R 56/10 erneut mit dem Beweis des ersten Anscheins auseinandergesetzt und bestätigt, dass dieser immer nur dann angewendet werden darf, wenn Sie Ihrem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen für private Zwecke überlassen.

Im hier streitigen Sachverhalt hatte ein Arbeitgeber einem Arbeitnehmer, dem Verkäufer eines BMW-Autohauses, einen beliebigen Dienstwagen aus dem Fuhrpark lediglich für betriebliche Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen. Die private Nutzung des Firmenwagens wurde ausdrücklich untersagt. Weil das Fahrzeug nicht für private Zwecke genutzt werden darf, sondern die Privatnutzung vielmehr im Rahmen eines schriftlich fixierten Nutzungsverbotes untersagt wurde, kann das Finanzamt nach Auffassung des

Bundesfinanzhofs ebenfalls nicht im Rahmen des Anscheinsbeweises unterstellen, dass eine – verbotswidrige – Nutzung des Firmenwagens zu privaten Zwecken erfolgt ist.

Lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn kann nach Auffassung des Bundesfinanzhofs immer nur dann vorliegen, wenn der erkennbare Wille des Arbeitgebers vorliegt, einem Arbeitnehmer Arbeitslohn im Rahmen eines Leistungsaustausches – Arbeitslohn für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft – zukommen zu lassen. Lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn liegt dagegen nicht vor, wenn ein Arbeitnehmer gegen den ausdrücklichen Willen seines Arbeitgebers rechtswidrig einen Firmenwagen für private Zwecke nutzt.

Den Leitsatz des hier besprochenen BFH-Urteils finden Sie im Kapitel „Aktuelle Rechtsprechung und Verwaltungsanweisungen zur Dienstwagenbesteuerung“.

### **1.3.4 BFH-Urteil vom 18.04.13, VI R 23/12 – Nutzungsverbot Porsche 911 bei Gesellschafter – Geschäftsführerin**

#### **Sachverhalt**

Ein Arbeitgeber überlässt seiner Gesellschafter-Geschäftsführerin einen Porsche 911. Laut Anstellungsvertrag durfte das Fahrzeug nur für Geschäftszwecke verwendet werden. Privatfahrten waren untersagt. Ein Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

#### **Rechtliche Würdigung**

Wenn nicht feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, kann auch der Beweis des ersten Anscheins diese fehlende Feststellung nicht ersetzen. Diese Rechtsauffassung gilt sowohl für normale Arbeitnehmer als auch für angestellte Geschäftsführer eines Familienunternehmens. Der BFH verneinte einen allgemeinen Erfahrungssatz, dass ein Privatnutzungsverbot nur zum Schein ausgesprochen wird und ein Geschäftsführer ein solches generell missachtet.

### **1.3.5 BFH-Urteil vom 21.03.13, VI R 46/11 – Nutzungsverbot Audi A6 bei Geschäftsführer**

#### **Sachverhalt**

Ein Arbeitgeber überlässt einem Geschäftsführer einen Firmenwagen (Audi A6), der laut Anstellungsvertrag nicht privat genutzt werden darf. Es wird kein Fahrtenbuch geführt.

#### **Rechtliche Würdigung**

Der Anscheinsbeweis kommt nicht zur Anwendung. Es handelt sich nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

### **1.3.6 BFH-Urteil vom 21.03.13, VI R 42/12 – Nutzungsverbot laut Firmenwagenrichtlinie**

#### **Sachverhalt**

Ein Arbeitgeber überlässt einem Allein-Geschäftsführer einen Firmenwagen. In der Firmenwagenrichtlinie (Car Policy) ist ausdrücklich geregelt, dass sich die Nutzung nicht auf den privaten Bereich erstreckt.

#### **Rechtliche Würdigung**

Der Anscheinsbeweis kommt nicht zur Anwendung. Es handelt sich nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

### **1.3.7 BFH-Urteil vom 21.03.13, VI R 31/10 – Behauptung des Geschäftsführers, dass keine Privatnutzung erfolgt sei**

#### **Sachverhalt**

Eine Steuerberatungsgesellschaft überlässt ihrem Geschäftsführer einen Mercedes als Firmenwagen. Laut Anstellungsvertrag darf das Fahrzeug auch privat genutzt werden. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt.

Abweichend von den einschlägigen gesetzlichen Bestimmungen, wird der geldwerte Vorteil lediglich mit pauschal 250 km, multipliziert mit pauschalen km-Sätzen angesetzt.