



1 % Regelung oder Fahrtenbuch - wie Arbeitnehmer ihren Firmenwagen besteuern müssen

Inhaltsverzeichnis

1.	Einleitung	2
2.	Grundsätze	2
2.1.	Rechtsfolgen der Überlassung an einen Arbeitnehmer	2
2.1.1	1 %-Regelung	2
2.1.2	Fahrtenbuchmethode	3
3.	Pauschale Ermittlung des Nutzungswertes anhand der 1 %-Regelung	3
3.1.	Privatfahrten	3
3.2.	Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	4
3.2.1	Ermittlung des Nutzungswerts	4
3.2.2	Werbungskostenabzug	5
3.3.	Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung	5
3.4.	Kein Ansatz eines geldwerten Vorteils	6
3.5.	Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts	6
3.6.	Verbot der privaten Nutzung durch den Arbeitgeber	7
3.7.	Überlassung mehrerer Fahrzeuge	8
4.	Ermittlung des individuellen Nutzungswerts anhand eines Fahrtenbuches	9
4.1.	Führung eines Fahrtenbuches	10
4.1.1	Anforderungen an ein Fahrtenbuch	10
4.1.2	Elektronisches Fahrtenbuch	10
4.1.3	Aufzeichnungserleichterungen	11
4.2.	Ermittlung der Jahresgesamtaufwendungen	11
4.2.1	Berechnung der Abschreibung	11
4.2.2	Laufende Kosten	11
4.3.	Ermittlung des geldwerten Vorteils	12
4.4.	Werbungskostenabzug in Form der Entfernungspauschale	13
4.5.	Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung	13
4.6.	Wechsel der Berechnungsmethode	13
5.	1 %-Regelung oder Fahrtenbuch?	13
6.	Weiterführende Literatur	13

1. Einleitung

Viele Unternehmer überlassen ihren Arbeitnehmern Firmenfahrzeuge, die diese auch unentgeltlich für private Fahrten nutzen können.

Im Rahmen dieses Beitrags soll aufgezeigt werden, welche ertragsteuerlichen Folgen durch die private Nutzung von Firmenfahrzeugen bei Arbeitnehmern entstehen. Neben den ertragsteuerlichen Folgen sind auch umsatzsteuerliche Besonderheiten bei der Privatnutzung von Dienstfahrzeugen zu beachten. Diese werden allerdings in diesem Beitrag nur kurz angesprochen. Weiterführende Details bzgl. der Umsatzsteuer sind in unserem SteuernTransparent-Beitrag vom 7.10.2004 „Unternehmerisch und privat genutzte Fahrzeuge“ unter www.steuern-transparent.com zu finden.

2. Grundsätze

2.1. Rechtsfolgen der Überlassung an einen Arbeitnehmer

Für den **Arbeitgeber** gehören Firmenwagen grundsätzlich zum Betriebsvermögen. Damit stellen die damit verbundenen Aufwendungen, wie beispielsweise die Unterhaltskosten, die Abschreibungen bzw. die Finanzierungsaufwendungen für den Firmenwagen beim Arbeitgeber Betriebsausgaben dar. Diese mindern den steuerpflichtigen Gewinn, auch wenn der Dienstwagen einem Arbeitnehmer überlassen wird.

Fraglich ist, wie die Überlassung des Firmenwagens auch zu Privatzwecken beim Arbeitnehmer steuerlich zu behandeln ist. Stellt ein Arbeitgeber seinem **Arbeitnehmer** ein Firmenwagen zur Verfügung, den dieser auch unentgeltlich zur privaten Nutzung verwenden kann, so entsteht bzgl. der Privatnutzung ein sog. geldwerter Vorteil. Diesen hat der Arbeitnehmer zusammen mit dem anderen Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen. Die Erfassung des geldwerten Vorteils im Lohnsteuerabzugsverfahren muss allerdings der Arbeitgeber durchführen. Die Höhe des geldwerten Vorteils ermittelt der Arbeitgeber entweder nach der sog. 1 %-Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG) oder der Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG). Bezüglich der anzuwendenden Methode steht dem Steuerpflichtigen ein Wahlrecht zu. In der Praxis wenden die Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzugsverfahren i.d.R. aus Praktikabilitätsgründen die 1 %-Regelung an. Falls die Fahrtenbuchmethode für den Arbeitnehmer günstiger ist, kann diese Berechnungsmethode dann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung zugrunde gelegt werden. Insoweit ist es für die meisten Arbeitnehmer erst im Rahmen ihrer Einkommensteuerveranlagung möglich, dieses Wahlrecht gegenüber dem Finanzamt auszuüben.

2.1.1 1 %-Regelung

Bei Anwendung der 1 %-Regelung wird der zu versteuernde geldwerte Vorteil der **Privatnutzung** des Firmenwagens pauschal ermittelt. Dazu wird pro Monat 1 % des inländischen Bruttolistenpreises des PKW im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer angesetzt, § 8 Abs. 2 Satz 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

Sofern der Firmenwagen daneben noch für Fahrten zwischen **Wohnung und Arbeitsstätte** genutzt werden kann, ist als weiterer geldwerte Vorteil pro Monat und pro Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 0,03 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG.

Während einerseits der geldwerte Vorteil das steuerpflichtige Einkommen erhöht, mindern andererseits die Werbungskosten in Form der Entfernungspauschale grundsätzlich das steuerpflichtige Einkommen, § 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG.

Zur Abgeltung dieser Aufwendungen sind ab dem 1.1.2004 für jeden Entfernungskilometer zwischen **Wohnung und Arbeitsstätte** 0,30 Euro anzusetzen. Der Höchstbetrag von 4.500 Euro gilt nicht, soweit der Arbeitnehmer einen ihm zur Nutzung überlassenen Firmenwagen nutzt, § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG.

2.1.2 Fahrtenbuchmethode

Anstatt den geldwerten Vorteil durch 1 % des Bruttolistenpreises für die Privatnutzung und 0,03 % des Bruttolistenpreises pro Entfernungskilometer für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu ermitteln, können die auf die private Nutzung entfallenden tatsächlichen angefallenen Aufwendungen angesetzt werden, § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG. In diesem Fall sind in einem ersten Schritt die Gesamtkosten des Firmenwagens eines Jahres vom 1.1. bis zum 31.12. zu ermitteln. Der auf die Privatnutzung entfallende Anteil ist grundsätzlich in einem zweiten Schritt zu berechnen, indem die Privatfahrten sowie die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit der gesamten Jahreskilometerzahl ins Verhältnis gesetzt werden. Im dritten Schritt wird der Privatanteil mit den Jahresgesamtkosten multipliziert.

Auch hier kann die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte steuermindernd geltend gemacht werden.

3. Pauschale Ermittlung des Nutzungswertes anhand der 1 %-Regelung

3.1. Privatfahrten

Arbeitnehmer haben als geldwerten Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens nach § 8 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Der so ermittelte pauschale Nutzungswert ist dann dem Arbeitslohn zuzurechnen und unterliegt so der Lohnbesteuerung.

Der **Listenpreis** ist die auf volle 100 Euro abgerundete unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers im Zeitpunkt der Erstzulassung. Dazu gehören auch die Kosten für Sonderausstattungen und die Umsatzsteuer. Somit wird der Arbeitnehmer steuerlich so behandelt, als wäre er immer mit einem Neufahrzeug unterwegs. Steht ihm also ein Firmenwagen älteren Modells zur Verfügung, dessen Wert nur noch ein Viertel seines ursprünglichen Werts entspricht, wird der Besteuerung trotzdem der Neupreis zugrunde gelegt.

Zur **Sonderausstattung** gehören beispielsweise Klimaanlage, Radio, Alarmanlage usw. (R 31 Abs. 9 Satz 6 LStR). Ob auch ein Navigationssystem zum Listenpreis und damit in die Bemessungsgrundlage für die Berechnung des geldwerten Vorteils hinzuzurechnen ist, wird von der Finanzverwaltung nach wie vor bejaht. Allerdings entschied das FG Düsseldorf in einem Urteil aus dem Sommer 2004¹, dass die Anschaffungskosten für ein Navigationsgerät nicht zum Listenpreis hinzuzurechnen sind. Somit fließen die Anschaffungskosten für ein solches Gerät nicht in die Bemessungsgrundlage für die 1 %-Regelung ein. Gegen das Urteil wurde jedoch beim BFH Revision eingelegt.

Nicht zum Listenpreis hinzuzurechnen sind der Wert eines Autotelefons und einer Freisprechanlage (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR), sowie die Aufwendungen für einen zusätzlichen Satz Reifen, inkl. Felgen, die bei Anschaffung des Fahrzeugs gleich dazu gekauft wurden (R 31 Abs. 9 Satz 6 LStR 2005).

¹ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 04.06.2004, Az. 18 K 879/03 E, EFG 2004, S. 1357.

Beispiel:

Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber B ein Firmenfahrzeug. Arbeitgeber B hat das Fahrzeug beim Händler C für 25.000 Euro netto erworben. Die unverbindliche Preisempfehlung des C betrug jedoch 26.500 Euro netto. Dazu werden noch ein Satz Winterreifen inkl. Felgen, Klimaanlage, Standheizung und Autoradio sowie eine Freisprecheinrichtung im Gesamtwert von 1.500 Euro geliefert. Davon entfällt ein Betrag von 450 Euro auf die Freisprecheinrichtung.

Der inländische Listenpreis ermittelt sich wie folgt:

unverbindliche Preisempfehlung netto:	26.500 Euro
zuzügl. Sonderausstattung (ohne Freisprecheinrichtung):	<u>+ 1.050 Euro</u>
gesamt:	27.550 Euro
zuzügl. darauf entfallene 16 % Umsatzsteuer:	<u>+ 4.408 Euro</u>
insgesamt:	31.958 Euro
Listenpreis abgerundet auf volle 100 Euro:	<u>31.900 Euro</u>

Auf Grundlage des Listenpreises wird der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens ermittelt und nach § 8 Abs. 2 i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG pro Monat mit 1 % des Bruttoinlandspreises angesetzt und dem Arbeitslohn des Arbeitnehmers zugerechnet.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A bekommt von seinem Arbeitgeber einen Firmenwagen unentgeltlich auch für private Fahrten überlassen. Der Listenpreis des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung betrug 30.000 Euro inklusive Sonderausstattung und Umsatzsteuer. Als geldwerten Vorteil hat der A pro Monat 300 Euro (1 % x 30.000 Euro) zu versteuern.

3.2. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte**3.2.1 Ermittlung des Nutzungswerts**

Nutzt der Arbeitnehmer das ihm überlassene Fahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, so besteht diese Nutzungsmöglichkeit unabhängig von der Nutzung des Fahrzeugs zu Privatfahrten. Über den monatlichen Ansatz des Nutzungswerts mit 1 % des inländischen Listenpreises hinaus sind Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nach § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG zusätzlich mit monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu bewerten und dem Arbeitslohn zuzurechnen. Unerheblich ist dabei, ob und wie oft der Arbeitnehmer seinen Firmenwagen tatsächlich für solche Fahrten nutzt. Der Ansatz des pauschalen Nutzungswertes hängt einzig davon ab, dass der Arbeitnehmer das Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeit nutzen kann. Deshalb ist der pauschale Nutzungswert auch dann anzusetzen, wenn der Firmenwagen dem Arbeitnehmer im Kalendermonat nur teilweise zur Verfügung steht (H 31 LStH).

Dem pauschalen Nutzungswert ist die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zugrunde zu legen. Dabei wird die Entfernung auf den nächsten vollen Kilometer abgerundet. Setzt der Arbeitnehmer das ihm überlassene Fahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur für eine Teilstrecke ein, z.B. weil er die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, ist bei der Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts trotzdem die gesamte Strecke zugrunde zu legen. Ein Nutzungswert auf Grundlage der Teilstrecke kommt nur dann in Betracht, wenn der Firmenwagen vom Arbeitgeber nur für diese Teilstrecke überlassen wurde.

Beispiel:

Arbeitnehmer A erhält ab 1.1.2005 auch zur privaten Nutzung einen neu angeschafften Firmenwagen. Der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs betrug 25.000 Euro. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 20 km.

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

geldwerter Vorteil für Privatnutzung (1 % von 25.000 Euro):	250 Euro
zuzügl. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (0,03 % x 25.000 Euro x 20 km):	+ 150 Euro
Zu versteuernder geldwerter Vorteil für den Monat Januar	<u>400 Euro</u>

3.2.2 Werbungskostenabzug

Der Arbeitnehmer muss zwar die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte als geldwerten Vorteil versteuern. Er kann jedoch Werbungskosten für solche Fahrten in seiner Einkommensteuererklärung geltend machen. Diese betragen grundsätzlich nach § 9 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG 0,30 Euro pro Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Der Höchstbetrag von 4.500 Euro gilt allerdings nicht, soweit der Arbeitnehmer einen Firmenwagen für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzt.

Beispiel:

Arbeitnehmer A nutzt sein Firmenfahrzeug sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 30 km. Der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs betrug im Jahr der Anschaffung 40.000 Euro. Der Arbeitslohn des Arbeitnehmers beträgt 50.000 Euro im Kalenderjahr. Weitere Werbungskosten sind dem Arbeitnehmer nicht entstanden.

Der Arbeitnehmer hat einen geldwerten Vorteil für die Privatfahrten von jährlich 4.800 Euro (0,1 % x 40.000 Euro x 12 Monate) sowie für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte von jährlich 4.320 Euro (0,03 % x 40.000 Euro x 30 km x 12 Monate) zu versteuern.

Im Einkommensteuerbescheid werden die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit wie folgt ermittelt:

Arbeitslohn:	50.000 Euro
zuzügl. geldwerter Vorteil Firmenwagen (4.800 Euro + 4.320 Euro):	+ 9.120 Euro
insgesamt:	59.120 Euro
abzügl. Werbungskosten nach § 9 Nr. 4 Satz 2 EStG (220 Tage x 30 km x 0,30 Euro):	- 1.980 Euro
Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit:	<u>57.140 Euro</u>

3.3. Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung

Überlässt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer unentgeltlich ein Firmenfahrzeug zu wöchentlichen Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, gelten Besonderheiten. Für solche Fahrten entfällt der Ansatz eines geldwerten Vorteils, wenn der Fahrer für diese Fahrten Werbungskosten nach § 9 Abs. 1 Nr. 5 Satz 3 und 4 EStG geltend machen könnte (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG).

Nutzt ein Arbeitnehmer den Firmenwagen **zu mehr als einer Familienheimfahrt wöchentlich**, entsteht für jede weitere Familienheimfahrt zusätzlicher steuerpflichtiger Arbeitslohn, da jeweils nur eine Familienheimfahrt pro Woche begünstigt ist. Für jede weitere Familienheimfahrt ist ein pauschaler Nutzungswert in Höhe von 0,002 % des inländischen Listenpreises des Fahrzeugs für jeden gefahrenen Kilometer der Entfernung zwischen dem Ort des eigenen

Hausstands und dem Beschäftigungsort anzusetzen und dem Arbeitslohn zuzurechnen (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG). Mit dem pauschalen Kilometersatz von 0,002 % des Listenpreises ist also die Hin- und Rückfahrt abgegolten.

Beispiel:

Arbeitnehmer A arbeitet seit 1.1.2004 in Freiburg und hat dort aus beruflichen Gründen eine Zweitwohnung (Entfernung zur Arbeitsstätte 20 km). Seine Hauptwohnung befindet sich in Stuttgart (Entfernung zur Arbeitsstätte 250 km). Für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und für Familienheimfahrten nutzt der A seinen Firmenwagen (Neupreis 30.000 Euro). Im Januar 2005 fährt A insgesamt 6 Mal (4 wöchentliche Familienheimfahrten zuzüglich 2 weiterer Familienheimfahrten) zu seiner Hauptwohnung nach Stuttgart.

Der geldwerte Vorteil im Januar 2005 berechnet sich nun wie folgt:

Privatfahrten: 1 % x 30.000 Euro:	300 Euro
Fahrten Wohnung – Arbeitsstätte: 0,03 % x 30.000 Euro x 20 km:	+ 180 Euro
Familienheimfahrten: 0,002 % x 30.000 Euro x 250 km x 2:	+ 300 Euro
Insgesamt:	<u>780 Euro</u>

A hat im Januar einen geldwerten Vorteil in Höhe von 780 Euro zu versteuern.

3.4. Kein Ansatz eines geldwerten Vorteils

Wird der private Nutzungswert anhand der pauschalen 1 %-Regelung ermittelt, dann müssen - wie vorstehend dargestellt - Arbeitnehmer die Privatnutzung mit einem pauschalen Monatsbetrag in Höhe von 1 % des Listenpreises ansetzen. Für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind 0,03 % des Listenpreises anzusetzen.

Die Pauschbeträge für private Fahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich unabhängig davon anzuwenden, wie oft der Arbeitnehmer den Firmenwagen im Kalendermonat für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich nutzt (R 31 Abs. 9 Nr. 1 Satz 4 LStR).

Die Monatsbeträge brauchen allerdings nicht angesetzt werden (H 31 LStH):

- Für **volle Monate**, in denen dem Arbeitnehmer **kein Firmenwagen** zur Verfügung steht, oder
- wenn dem Arbeitnehmer der Firmenwagen aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich für **nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat** überlassen wird. In diesem Fall wird die private Nutzung zu Privatfahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tageweise mit 0,001 % des inländischen Listenpreises pro Fahrtkilometer bewertet.

Beispiel:

Arbeitnehmer A zieht um. Für den Umzug überlässt der Arbeitgeber dem A den betriebseigenen Kleintransporter. Insgesamt fährt der A am Tag des Umzugs 200 km. Der Listenpreis des überlassenen Fahrzeugs beträgt 50.000 Euro.

A hat für das ihm nur gelegentlich überlassene Fahrzeug einen geldwerten Vorteil in Höhe von 100 Euro (0,001 % x 50.000 Euro x 200 km) zu versteuern.

3.5. Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts

In bestimmten Fällen kann der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie ggf. Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten

Haushaltsführung die dem Arbeitgeber insgesamt für das Firmenfahrzeug entstandenen Kosten übersteigen.

Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, so ist der Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten anzusetzen, die dem Arbeitgeber tatsächlich für das Fahrzeug entstanden sind. Unberührt bleibt daneben die Möglichkeit, durch die Führung eines Fahrtenbuchs einen geringeren Wertansatz zu ermitteln (H 31 LStH).

Beispiel:

Dem Arbeitnehmer A wird von seinem Arbeitgeber ein gebrauchtes Fahrzeug auch zur privaten Nutzung überlassen. Im Kalenderjahr betragen die Gesamtkosten für das Fahrzeug (Benzin, kleine Reparaturen, Ölwechsel, Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung) für den Arbeitgeber 2.300 Euro. Der Listenpreis des Fahrzeugs betrug im Jahr des Erwerbs 40.000 Euro. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt 20 km. A führt kein Fahrtenbuch.

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich anhand der 1 %-Regelung wie folgt:

Privatfahrten: $1 \% \times 40.000 \text{ Euro} \times 12 \text{ Monate}$: 4.800 Euro

Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:
 $0,03 \% \times 40.000 \text{ Euro} \times 20 \text{ km} \times 12 \text{ Monate}$: 2.880 Euro

insgesamt: **7.680 Euro**

Da die Gesamtkosten des Fahrzeugs jedoch nur 2.300 Euro im Kalenderjahr betragen und der A nicht anhand eines Fahrtenbuchs einen niedrigeren Nutzungswert nachweisen kann, hat er **nur 2.300 Euro als geldwerten Vorteil** zu versteuern.

3.6. Verbot der privaten Nutzung durch den Arbeitgeber

Ein Arbeitgeber kann seinem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug auch mit der Maßgabe zur Verfügung stellen, dass das Fahrzeug für Privatfahrten oder für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nicht genutzt werden darf. In einem solchen Fall sieht die Finanzverwaltung von dem Ansatz der entsprechenden pauschalen Nutzungswerte für die Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nur ab, wenn der Arbeitgeber die Einhaltung seines Verbots überwacht oder wenn wegen der besonderen Umstände des Falles die verbotene Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist. Dies kann beispielsweise der Fall sein, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug nach seiner Arbeitszeit oder am Wochenende auf dem Betriebsgelände abstellt und den Schlüssel abgibt (H 31 LStH).

Hat der Arbeitgeber das Nutzungsverbot nicht überwacht, besteht für den Arbeitnehmer allerdings noch die Möglichkeit, anhand geeigneter Beweise den Nachweis zu führen, dass er das Verbot beachtet hat. Ein geeigneter Beweis ist z.B. das Führen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs, in dem alle Angaben zu den dienstlichen Fahrten aufgeführt sind.²

Bei einem **Gesellschafter-Geschäftsführer** reicht die Überwachung durch den Arbeitgeber allerdings dann nicht aus, wenn ihm kein gleichwertiges Privatfahrzeug zur Verfügung steht.

Hinweis:

Das **Finanzgericht Niedersachsen** vertritt mit **Urteil vom 25.11.2004³** die Auffassung, dass eine solche strenge Überwachung des privaten Fahrverbots durch den Arbeitgeber nicht nötig ist. Ein im Arbeitsvertrag vertraglich festgelegtes privates Nutzungsverbot sei ausreichend, um einen geldwerten Vorteil nicht zu versteuern. Denn nach Ansicht der Richter könne nicht davon ausgegangen werden, dass jeder Arbeitnehmer, sobald er die Gelegenheit dazu hat, seinen Firmenwagen für ihn im Arbeits-

² Vgl. FG Köln, Urteil vom 22.09.2000, EFG S. 1375.

³ Vgl. FG Niedersachsen, Urteil vom 25.11.2004, Az. 11 K 459/03.

vertrag verbotene private Fahrten nutzt. Von einer privaten Mitbenutzung eines betrieblichen Fahrzeugs könne bei ausdrücklich vereinbartem Nutzungsverbot nur dann ausgegangen werden, wenn feststeht oder die Umstände dafür sprechen, dass es sich um ein Scheingeschäft handelt, also der Arbeitgeber mit der verbotenen Nutzung einverstanden ist. Da die Revision für dieses Urteil zugelassen wurde, ist noch nicht endgültig geklärt, ob diese Auffassung des FG Niedersachsen generelle Bedeutung erlangt und in gleichgelagerten Fällen zur Anwendung kommen kann.

3.7. Überlassung mehrerer Fahrzeuge

Stehen einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung mehrere Firmenfahrzeuge zur Verfügung, z.B. weil der Arbeitgeber ihm ein zweites Fahrzeug für die Nutzung des Ehegatten zur Verfügung stellt, so ist für jedes Fahrzeug die Privatnutzung mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Allerdings kann dem privaten Nutzungswert der Listenpreis des vom Arbeitnehmer für private Fahrten überwiegend genutzten Fahrzeugs zugrunde gelegt werden. Voraussetzung ist, dass die Nutzung der Fahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen ausgeschlossen ist (H 31 LStH).

Für die Ermittlung des geldwerten Vorteils bzgl. der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist dagegen grundsätzlich der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten Firmenwagens anzusetzen (H 31 LStH).

Beispiel:

Ein Arbeitgeber stellt seinem Geschäftsführer einen Firmenwagen (Listenpreis: 60.000 Euro) auch zur privaten Nutzung zur Verfügung. Darüber hinaus erhält der Geschäftsführer einen weiteren Firmenwagen zur Privatnutzung für seine Ehefrau (Listenpreis: 30.000 Euro). Der Geschäftsführer nutzt für Fahrten zwischen seiner Wohnung und der Arbeitsstätte überwiegend den teureren Wagen. Die Entfernung beträgt 30 km.

Der Arbeitnehmer hat als geldwerten Vorteil monatlich zu versteuern:

Privatfahrten: 1 % x 60.000 Euro:	600 Euro
zuzügl. Fahrzeug Ehefrau 1 % x 30.000 Euro:	+ 300 Euro
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte	
0,03 % x 60.000 Euro x 30 km:	<u>+ 540 Euro</u>
insgesamt:	<u>1.440 Euro</u>

Der Geschäftsführer hat monatlich einen geldwerten Vorteil in Höhe von 1.440 Euro zu versteuern.

Stehen dagegen einem Arbeitnehmer verschiedene Fahrzeuge aus einem Fahrzeugpool abwechselnd zur Verfügung und übersteigt die Zahl der Nutzungsberechtigten die Zahl der Fahrzeuge des Pools, ist der geldwerte Vorteil für jeden Berechtigten zu ermitteln, indem zunächst alle Listenpreise der Fahrzeuge des Pools zu einer Summe zusammengefasst werden. Anschließend wird 1 % dieser Summe auf die Anzahl der Nutzungsberechtigten verteilt (H 31 LStH).

Für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist in einem solchen Fall der geldwerte Vorteil mit 0,03 % des Listenpreises aller Fahrzeuge zu ermitteln und die Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen. Dieser Wert ist beim einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl seiner Entfernungskilometer zu multiplizieren (H 31 LStH).

Beispiel:

In einem Fahrzeugpool befinden sich zwei Fahrzeuge. Der Listenpreis für PKW 1 beträgt 40.000 Euro und für PKW 2 30.000 Euro. Die beiden Firmenwagen stehen den Arbeitnehmern A, B und C zur privaten Nutzung und auch zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zur Verfügung. Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt bei A 40 km, bei B 30 km und bei C 20 km. Der geldwerte Vorteil für die **Privatnutzung** beträgt insgesamt 1 % von 70.000 Euro (Summe der Listenpreise PKW 1 und 2), also 700 Euro.

Dieser wird auf die drei Arbeitnehmer verteilt, so dass jeder Arbeitnehmer monatlich einen geldwerten Vorteil in Höhe von 233 Euro für die private Nutzung zu versteuern hat.

Hinsichtlich der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte beträgt der anzusetzende Wert je Entfernungskilometer 21 Euro (0,03 % von 70.000 Euro). Dieser ist auf die drei Arbeitnehmer aufzuteilen, so dass jeder Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil von 7 Euro pro Kilometer Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu versteuern hat. Für A beträgt damit der monatliche Zuschlag für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 280 Euro (7 Euro x 40 km), für B 210 Euro (7 Euro x 30 km) und für C 140 Euro (7 Euro x 20 km).

4. Ermittlung des individuellen Nutzungswerts anhand eines Fahrtenbuches

Anstatt den Wert der privaten Nutzung des Fahrzeugs pauschal mit 1 % des Listenpreises pro Monat zu bewerten, kann der Arbeitnehmer nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG den privaten Nutzungswert auch mit den tatsächlichen für die Privatfahrten entstandenen Aufwendungen ansetzen.

Sofern man die Fahrtenbuchmethode wählt, errechnet sich der geldwerte Vorteil anhand folgender Formel:

$$\text{geldwerter Vorteil} = \frac{\text{Jahresaufwendungen}}{\text{Jahreskilometer}} \times \text{privat gefahrene Kilometer}$$

Zur Bestimmung des Nutzungswerts benötigt man somit:

- die Aufwendungen, die für das Fahrzeug im Veranlagungszeitraum, d.h. vom 1.1. bis 31.12. eines Jahres angefallen sind,
- die insgesamt vom 1.1. bis 31.12. gefahrenen Kilometer (Jahreskilometer) sowie
- die dienstlich bzw. privat gefahrenen Kilometer (Nachweis durch Führung eines Fahrtenbuches).

Die in einem Veranlagungszeitraum im Fahrtenbuch (vgl. 4.1.1) einzeln aufgezeichneten Kilometer der Privatnutzung müssen dann zu einer Gesamtsumme aller Privatfahrten addiert werden. Dazu gehören sowohl die ausschließlich privat gefahrenen Kilometer als auch die Kilometer zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Zudem müssen die Gesamtaufwendungen des Fahrzeugs im Veranlagungszeitraum ermittelt werden (vgl. 4.2.2). Den Privatanteil erhält man, indem man die privat gefahrenen Kilometer mit der Jahreskilometerzahl ins Verhältnis setzt. Zur Bestimmung des geldwerten Vorteils ist dann der Privatanteil mit den privat gefahrenen Kilometern zu multiplizieren (vgl. 4.3).

4.1. Führung eines Fahrtenbuches

4.1.1 Anforderungen an ein Fahrtenbuch

Der Nachweis der dienstlich gefahrenen Kilometer erfolgt durch die Führung eines Fahrtenbuches, in dem die dienstlichen und privaten Fahrten gesondert aufgezeichnet werden (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 2 LStR). Damit der Umfang der Privatnutzung dem Lohnsteuerabzug zugrunde gelegt werden kann, schreibt die Finanzverwaltung genau vor, wie ein solches Fahrtenbuch zu führen ist.

Für **dienstliche Fahrten** mit dem Firmenwagen sind nach R 31 Abs. 9 Nr. 2 LStR grundsätzlich folgende Angaben erforderlich:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende jeder einzelnen Auswärtstätigkeit,
- Reiseziel und Reiseroute,
- Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner.

Für die **Privatfahrten** genügen die Angaben über die privat gefahrenen Kilometer. Die Angabe von Reiseziel und Reisezweck ist in diesem Fall nicht nötig.

Ebenso ist es ausreichend, die **Fahrten**, die der Arbeitnehmer mit dem Firmenwagen **zwischen Wohnung und Arbeitsstätte** zurücklegt, durch einen kurzen Vermerk im Fahrtenbuch mit Angabe der jeweils gefahrenen Kilometer zu verzeichnen (H 31 LStH).

Die Möglichkeit der Führung eines Fahrtenbuches für einen repräsentativen Zeitraum, z.B. für 12 Monate, um den dabei ermittelten Privatanteil für andere Veranlagungszeiträume als Aufteilungsmaßstab zu verwenden, ist nicht möglich. Das bedeutet, dass ein Fahrtenbuch ununterbrochen geführt werden muss - selbst dann, wenn die Nutzungsverhältnisse des Firmenwagens über Jahre hinweg unverändert bleiben (H 31 LStH).

4.1.2 Elektronisches Fahrtenbuch

Anstelle eines Fahrtenbuchs kann auch ein Fahrtenschreiber verwendet werden. Voraussetzung ist, dass sich daraus dieselben Erkenntnisse gewinnen lassen, wie aus einem Fahrtenbuch (vgl. 3.2.1). Werden Ausdrücke von elektronischen Aufzeichnungsgeräten verwendet, werden diese von der Finanzverwaltung nur anerkannt, wenn nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen bzw. dokumentiert werden können (H 31 LStH).

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat in einem Beschluss (BFH, Beschluss vom 26.04.2004) die strengen Kriterien der Finanzverwaltung für die Anerkennung eines elektronischen Fahrtenbuchs abgelehnt. Das Einkommensteuergesetz bietet weder eine Definition des Begriffs „ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ noch wird eine bestimmte Form der Führung des Fahrtenbuchs gesetzlich vorgeschrieben. Darüber hinaus liegt keine höchstrichterliche Entscheidung vor, welche Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch zu stellen sind. Es ist weder hinreichend geklärt, ob mit Hilfe der Tabellenkalkulationssoftware Microsoft Excel die Voraussetzungen eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs erfüllt werden, noch ob diesbezügliche Mängel zwingend zur 1 %-Methode führen, weil ein Einzelnachweis dann ausgeschlossen ist. Der BFH hat diese Frage offen gelassen und auf die Entscheidung im Hauptsacheverfahren hingewiesen.

Mit Urteil vom 21.9.2004 hat das FG Düsseldorf⁴ nunmehr entschieden, dass Fahrtenbücher, die mit Hilfe der Tabellenkalkulationssoftware Microsoft Excel erstellt werden, nicht als solche anerkannt werden. Da durch die nachträgliche Erfassung von Fahrten in einer Standardtabellenkalkulationssoftware eine nachträgliche Änderung der Fahrtdaten weder verhindert noch hinreichend dokumentiert werden kann, genügt sie den Anforderungen eines ordentlichen Fahrtenbuches nicht.

Da den Richtern eine Entscheidung des BFH zur Fortbildung des Rechts in dieser Frage erforderlich erschien, hat das FG die Revision zugelassen. Das Verfahren ist nunmehr beim BFH anhängig (Az. VI R 64/04). Aufgrund der vom BFH geäußerten Zweifel an der grundsätzlichen Nichtanerkennung eines Excel-Fahrtenbuchs durch die Finanzverwaltung ist in entsprechenden Fällen Einspruch einzulegen und Aussetzung der Vollziehung zu beantragen, bis die höchstrichterliche Entscheidung vorliegt.

4.1.3 Aufzeichnungserleichterungen

Für einzelne Berufsgruppen bestehen aufgrund Besonderheiten im Berufsbild Erleichterungen bei den Aufzeichnungspflichten. Dazu gehören beispielsweise **Kundendienstmonteure und Handelsvertreter** und ähnliche Berufsgruppen. Solche Arbeitnehmer mit täglich wechselnder Auswärtstätigkeit müssen im Fahrtenbuch für berufliche Fahrten lediglich angeben, welche Kunden sie an welchen Orten aufsuchen. Die Angabe über die Reiseroute und zu den Entfernungen zwischen den Stationen einer Auswärtstätigkeit ist nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlicher Fahrtstrecke erforderlich (H 31 LStH).

Auch Berufsgruppen, für die eine Verschwiegenheitspflicht besteht, z.B. **Steuerberater, Anwälte oder Ärzte** und ähnliche Berufsgruppen, dürfen im Fahrtenbuch auf die Angabe von Reisezweck, Reiseziel nicht verzichten. Allerdings reicht es aus, als Reisezweck nur die Angabe von „Patientenbesuch“ bzw. „Mandantenbesuch“ zu verzeichnen. Voraussetzung ist allerdings, dass Namen und Adressen vom Berufsgeheimnisträger in einem vom Fahrtenbuch getrennten Verzeichnis geführt werden.⁵

4.2. Ermittlung der Jahresgesamtaufwendungen

Um den Aufwand eines Jahres für einen Firmenwagen zu berechnen, ist nach folgenden Schritten vorzugehen:

4.2.1 Berechnung der Abschreibung

Zunächst muss der Abschreibungsbetrag für den Firmenwagen ermittelt werden. Die Abschreibung für die Fahrzeuge berechnet sich nach den tatsächlichen Anschaffungs- oder Herstellungskosten (einschließlich Umsatzsteuer) und der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer des Fahrzeugs (R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 9 LStR). Diese beträgt nach den amtlichen AfA-Tabellen bei Neuwagen, die nach dem 31.12.2000 angeschafft wurden, im Regelfall sechs Jahre.⁶

4.2.2 Laufende Kosten

In die Gesamtkosten sind nach R 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 8 LStR neben der Abschreibung noch die Summe aller übrigen Betriebskosten, die während des Jahres angefallen sind, hinzuzurechnen. Dazu zählen z.B. Aufwendungen für Benzin, Öl, Straßenbenutzungsgebühren, Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung sowie ggf. Unfallkosten.

⁴ Vgl. FG Düsseldorf, Urteil vom 21.09.2004, Az. 9 K 1073/04 H(L).

⁵ Vgl. ABC des Lohnbüros, Rz. 1010.

⁶ Vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2000, Az. IV D 2 – S 1551 - BStBl 2000 I, S. 1532.

4.3. Ermittlung des geldwerten Vorteils

Der private Nutzungswert entspricht dem Anteil der Gesamtkosten des Firmenwagens, der dem Verhältnis der Privatfahrten zu den gesamten Fahrten entspricht (LStR 31 Abs. 9 Nr. 2 Satz 7 LStR).

Beispiel:

Arbeitnehmer A erhält in 2004 von seinem Arbeitgeber einen Firmenwagen (Listenpreis: 40.000 Euro) auch zur privaten Nutzung. Die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer des Kfz beträgt 6 Jahre. Die Gesamtkosten berechnen sich wie folgt:

Abschreibung:		
Anschaffungskosten:	40.000 Euro	
jährliche Abschreibung (1/6 von 40.000 Euro):		<u>6.667 Euro</u>
zuzügl. der übrigen Kosten (ohne Umsatzsteuer):		
Benzin:		+ 3.000 Euro
Reparaturen / Wartung:		+ 500 Euro
Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung:		<u>+ 900 Euro</u>
Gesamtkosten:		<u>11.067 Euro</u>

Nach dem von A geführten Fahrtenbuch ist er in 2004 insgesamt 40.000 km gefahren. Davon entfallen auf private Fahrten 5.000 km und auf Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (einfache Entfernung 20 km und 225 Arbeitstage) insgesamt 9.000 km (20 km x 225 Arbeitstage x 2).

Der individuelle Kilometersatz wird wie folgt berechnet:

Abschreibung:		6.667 Euro
Benzin (ohne Umsatzsteuer):	3.000 Euro	
+ 16 % USt	<u>480 Euro</u>	+ 3.480 Euro
Reparaturen / Wartung (ohne USt)	500 Euro	
+ 16 % USt	<u>80 Euro</u>	+ 580 Euro
Kfz-Steuer und Kfz-Versicherung:		+ 900 Euro
Gesamtkosten:		<u>11.627 Euro</u>

Ermittlung des Privatanteils

privat gefahrene Kilometer:	5.000 km
Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte:	9.000 km
Privatfahrten insgesamt	14.000 km
→ Privatanteil (= 14.000 km / 40.000 km)	35 %

Bei einem Privatanteil von 35 % und Gesamtkosten von 11.627 Euro ergibt sich ein geldwerter Vorteil von 4.069,45 Euro.

Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in 2004 insgesamt: **4.069,45 Euro**

4.4. Werbungskostenabzug in Form der Entfernungspauschale

Auch wenn zur Ermittlung des geldwerten Vorteils die Kosten für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit den tatsächlichen Kosten angesetzt werden, die anhand des Fahrtenbuches ermittelt wurden, kann der Steuerpflichtige im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG steuermindernd geltend machen.

Dies gilt allerdings nur dann, wenn die durch den Ansatz der Entfernungspauschale ermittelten Werbungskosten zusammen mit anderen abzugsfähigen Werbungskosten den Werbungskostenpauschbetrag in Höhe von 920 Euro (§ 9a Satz 1 Nr. 1 Buchst. a) EStG) übersteigen.

Fortführung des Beispiels

Steuerpflichtiger geldwerter Vorteil in 2004 insgesamt:	4.069,45 Euro
abzgl. Entfernungspauschale (0,30 Euro/km x 20 km x 225 Tage):	- 1.350,00 Euro
Im Ergebnis steuerpflichtig (saldierte Betrachtung):	<u>2.719,45 Euro</u>

4.5. Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung

Die Ermittlung des Nutzungswerts für Familienheimfahrten im Rahmen einer beruflich bedingten doppelten Haushaltsführung erfolgt nach § 8 Abs. 2 Satz 5 EStG. Hier wird auf die Ausführungen unter 3.3. verwiesen.

4.6. Wechsel der Berechnungsmethode

Der Arbeitgeber muss in Abstimmung mit seinem Arbeitnehmer im Vorhinein für jedes Kalenderjahr festlegen, ob der individuelle Nutzungswert an die Stelle der 1 %-Regelung treten soll. Das gewählte Verfahren darf bei demselben Kfz während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden (R 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 3 LStR). In der Regel werden allerdings die Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen die 1%-Regelung anwenden.

Ein Wechsel ist auch dann nicht möglich, wenn sich im Laufe des Kalenderjahres herausstellt, dass z.B. die 1 %-Regelung ungünstiger ist als die individuelle Nutzungsermittlung. Der Arbeitnehmer kann in seiner Einkommensteuerveranlagung jedoch die günstigere Methode beantragen (R 31 Abs. 9 Nr. 3 Satz 4 LStR).

5. 1 %-Regelung oder Fahrtenbuch?

Beim Arbeitnehmer entsteht durch die Überlassung eines Firmenwagens ein sog. geldwerter Vorteil, den der Arbeitgeber zusammen mit dem Arbeitslohn der Besteuerung mit der Lohnsteuer unterwirft. Der private Nutzungswert kann auf zwei Arten berechnet werden, nämlich pauschal anhand der 1 %-Regelung oder anhand der tatsächlich entstandenen Kosten mit einem Fahrtenbuch.

Welches Modell – die 1%-Regelung oder das Fahrtenbuch – das günstigere ist, hängt vom Wert des betreffenden Wagens und dem Anteil der Privatnutzung ab und ist im Einzelfall zu entscheiden. Als Faustregel gilt jedoch: Wird ein Fahrzeug zu einem hohen Anteil privat genutzt, so wird auch die Anwendung der pauschalen 1%-Regelung meist günstiger sein. Man muss allerdings zudem beachten, dass die Führung eines Fahrtenbuches i.d.R. sehr zeitaufwendig sein kann.

6. Weiterführende Literatur

Mader, K. / Perach, D. / Greilich, W. / Voss, R., ABC des Lohnbüros 2003, Stollfuß Verlag.

Hartz, W. / Meeßen, J. / Wolf, N., ABC Führer Lohnsteuer, 4. Auflage, Schäffer-Poeschel Verlag.

Wolf, N. u.a. in Haufe Praxishandbuch Lohnsteuer, 2004, Haufe Verlag.

Impressum:

Copyright 2005, Ernst & Young AG / Deutschland – Alle Rechte vorbehalten. Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages ist ohne vorherige schriftliche Zustimmung der Ernst & Young AG untersagt. Es wird keine Gewähr für die Richtigkeit und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Stand der Ausführungen: 17. Februar 2005

Autoren:

Dr. Ulrike Höreth, Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht
Lars Zipfel, Dipl.-Kaufmann
Marion Wagner, Dipl.-Ökonomin
Nathalie Wolf, Steuerberater

Ernst & Young AG
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Mittlerer Pfad 15
70499 Stuttgart
<http://www.de.ey.com>

Grundsatzabteilung
Dr. Ulrike Höreth
Rechtsanwältin, Fachanwältin für Steuerrecht
Telefon +49 (711) 9881 15572
Fax +49 (711) 9881 14950
E-Mail steuern-transparent@de.ey.com