

B. Arbeitnehmerbereich

I. Dienstwagen

1. Grundsätzliches

Einem ArbN fließt Arbeitslohn zu, wenn ihm aufgrund des Dienstverhältnisses ein betriebliches Kfz für

- private Zwecke (**Privatfahrten**)
- Fahrten zwischen **Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** bzw. Fahrten zu einem ArbG-Sammelpunkt oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet und/oder
- für bestimmte **Familienheimfahrten** i.R.d. doppelten Haushaltsführung

zur Nutzung überlassen wird.

Der Sachbezug aus der Dienstwagengestellung wird i.d.R. entweder mit der

- pauschalen oder
- individuellen

Wertermittlungsmethode bewertet.¹

Praxishinweis

Bei der Einkommensteuer-Veranlagung ist der ArbN nicht an die im Lohnsteuerabzugsverfahren gewählte Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagengestellung gebunden.

¹ § 8 Abs. 2 S. 2 - 5 EStG



2. Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Der Wert der Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und für die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zum ArbG-Sammelpunkt bzw. weiträumigen Tätigkeitsgebiet kann mit dem entfallenden Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen angesetzt werden.² Hierfür ist Voraussetzung, dass die durch das Fahrzeug insg. entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie zum ArbG-Sammelpunkt bzw. weiträumigen Tätigkeitsgebiet zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch³ muss **zeitnah** und in **geschlossener Form** geführt werden und die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem Ende erreichten Gesamtkilometerstands vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergeben.⁴

Die zeitnahe Führung in geschlossener Form soll **nachträgliche** Einfügungen oder **Änderungen ausschließen** oder zumindest sicherstellen, dass Änderungen erkennbar sind.

Hierfür sind im Fahrtenbuch neben dem **Datum** und den **Fahrtzielen** grds. auch der jeweils aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner oder – wenn ein solcher nicht vorhanden ist – der konkrete Gegenstand der dienstlichen Verrichtung aufzuführen.

Bloße Ortsangaben im Fahrtenbuch genügen allenfalls dann, wenn sich der aufgesuchte Kunde oder Geschäftspartner aus der Ortsangabe zweifelsfrei ergibt oder wenn sich dessen Name auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lässt, die ihrerseits nicht mehr ergänzungsbedürftig sind.

Dementsprechend müssen die zu erfassenden Fahrten einschließlich des an ihrem **Ende erreichten Gesamtkilometerstandes** im Fahrtenbuch vollständig und in ihrem fortlaufenden Zusammenhang wiedergegeben werden.

² § 8 Abs. 2 S. 4 EStG

³ § 8 Abs. 2 S. 4 EStG

⁴ Siehe H 8.1 (9-10) LStH 2017 – „Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch“ 1. Spiegelstrich

Einzelthemen: Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen

Grds. ist dabei jede einzelne berufliche Verwendung für sich und mit dem bei Abschluss der Fahrt erreichten Gesamtkilometerstand des Fahrzeugs aufzuzeichnen.

Besteht allerdings eine einheitliche berufliche Reise aus mehreren Teilabschnitten, so können diese Abschnitte miteinander zu einer zusammenfassenden Eintragung verbunden werden. Dann genügt die Aufzeichnung des am Ende der gesamten Reise erreichten Gesamtkilometerstands, wenn zugleich die einzelnen Kunden oder Geschäftspartner im Fahrtenbuch in der zeitlichen Reihenfolge aufgeführt werden, in der sie aufgesucht worden sind.

Wenn jedoch der berufliche Einsatz des Fahrzeugs zugunsten einer privaten Verwendung unterbrochen wird, stellt diese Nutzungsänderung wegen der damit verbundenen unterschiedlichen steuerlichen Rechtsfolgen einen Einschnitt dar, der im Fahrtenbuch durch Angabe des bei Abschluss der beruflichen Fahrt erreichten Kilometerstands zu dokumentieren ist.⁵

Praxishinweis

In seiner aktuellen Rspr. betont der BFH, dass die Beschränkung der Angaben zu den Fahrzielen auf **Ortsangaben ohne Angabe** einer bestimmten **Adresse** für das ordnungsgemäße Fahrtenbuch i.d.R. nicht ausreichend sei. Eine Ausnahme gelte, wenn sich das Fahrziel auf einfache Weise unter Zuhilfenahme von Unterlagen ermitteln lasse.

Wann aber liegt eine „Ermittlung auf einfache Weise“ vor? Hier ist der nächste Streit mit der FinVerw vorprogrammiert.

Berufliche Verschwiegenheitspflichten bei Personen, die zum Kreis der nach § 102 Abs. 1 Nr. 3 AO Auskunftsverweigerungsberechtigten gehören, berechtigen nicht dazu, zu Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchtem Geschäftspartner auf die Angaben der Patienten, Mandanten oder Kunden zu verzichten.⁶

Auch Ärzte, die regelmäßig Hausbesuche machen, haben neben Datum, Kilometerstand, Reiseziel, d.h. dem Ort, an dem diese Tätigkeit durchgeführt wurde, den aufgesuchten Patienten – als Geschäftspartner – zusätzlich zu der Angabe „Patientenbesuch“ als Reisezweck genau zu bezeichnen.

⁵ BFH-Urt. v. 15.2.2017 – VI R 50/15, BFH/NV 2017, 1155 m.w.N.

⁶ Siehe BMF-Schr. v. 18.11.2009, BStBl I 2009, 1326



Praxishinweis

Der FinVerw reicht neben der Angabe des Datums, des Kilometerstands und des Zielortes grds. die Angabe „Mandantenbesuch“ bzw. „Patientenbesuch“ als Reisezweck aus, wenn Name und Adresse des aufgesuchten Mandanten bzw. Patienten vom Berufsgeheimnisträger in einem vom Fahrtenbuch getrennt zu führenden Verzeichnis festgehalten werden.⁷ Gegen eine solche Verfahrensweise bestehen nach Auffassung der FinVerw keine Bedenken, wenn sichergestellt ist, dass die Zusammenführung von Fahrtenbuch und Mandanten-/Patientenverzeichnis leicht und einwandfrei möglich ist und keinen erheblichen Aufwand verursacht.

Auch ein **elektronisches Fahrtenbuch** wird anerkannt, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen.⁸

3. Neues zum inländischen Listenpreis

a) Grundsätzliches

Bemessungsgrundlage für die pauschale Wertermittlungsmethode ist der **inländische Listenpreis** im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer.⁹ Bei Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugen wird dieser Listenpreis um pauschale Werte gemindert.¹⁰

b) Inländischer Listenpreis bei Auslandserwerben

Bei Anwendung der pauschalen Wertermittlungsmethode ist der inländische Listenpreis maßgebend.

⁷ OFD Frankfurt a.M. v. 19.1.2011 – S 2145 A-15-St 210, Juris

⁸ S.a. OFD Rheinland v. 18.2.2013, aktualisierte Kurzinfo LSt-Außendienst 2/2013, NWB OAAAE-35724

⁹ § 8 Abs. 2 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG

¹⁰ § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 letzter HS EStG; BMF-Schr. v. 5.6.2014 – IV C 6 - S 2177/13/10002, BStBl I 2014, 835, s.a. „Die Einkommensteuererklärung 2016“ S. 49 ff

Einzelthemen: Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen

Es handelt sich um den inländischen Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für die Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer.

Das Nds. FG hat sich mit Ur. v. 16.11.2016¹¹ zur Frage der Bestimmung des inländischen Bruttolistenpreises bei Auslandsfahrzeugen geäußert.

Danach gilt Folgendes: Existiert für das betrieblich genutzte Kfz kein inländischer Bruttolistenpreis und ist das Fahrzeug auch nicht mit einem Modell bau- oder typengleich, für welches ein inländischer Bruttolistenpreis existiert, muss der inländische Bruttolistenpreis geschätzt werden.

Die Schätzung darf **nicht anhand der ausländischen Herstellerpreisempfehlung durch Währungsumrechnung erfolgen**. Der Listenpreis muss sich vielmehr am deutschen Absatzmarkt orientieren.

Praxishinweis

Die Schätzung bei einem ausländischen und nach Deutschland importierten Kfz kann mit dem Kaufpreis des Importeurs bemessen werden. Dies gilt einschränkend aber nur dann, wenn für das jeweilige Fahrzeug kein inländischer Listenpreis existiert.

In dem Rev.-Verfahren hat der BFH sich erstmals mit der Schätzung des inländischen Listenpreises bei Auslandsfahrzeugen auseinanderzusetzen. Höchstrichterliche Rspr. liegt hierzu bislang nicht vor. Es bleibt insb. abzuwarten, ob auch der BFH den Händleraufschlag aus der Listenpreisermittlung ausschließen wird.

Die Entscheidung ist zwar zu einem Geschäftswagen ergangen. Sie ist aber für Dienstwagen ebenso bedeutsam.¹²

Beispiel

Der in EUR umgerechnete Preis des Fords M, der in den USA erworben wurde, da er in Deutschland nicht angeboten wird, beträgt 54.000 EUR. Der Kaufpreis des Importeurs beträgt 76.000 EUR und der vom Käufer an diesen gezahlte Kaufpreis 78.900 EUR.

Nach Auffassung des Niedersächsischen FG ist im Wege der Schätzung der Kaufpreis des Importeurs als inländischer Listenpreis heranzuziehen (hier: 76.000 EUR).

¹¹ Nds. FG, Ur. v. 16.11.2016 – 9 K 264/15, EFG 2017, 122, Rev. eingelegt, Az des BFH: III R 20/16

¹² § 8 Abs. 2 S. 2 EStG i.V.m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG

c) Was heißt „Sonderausstattung“?

Bei Anwendung der pauschalen Wertermittlungsmethode sind auch die Kosten der Sonderausstattung zu berücksichtigen. Was aber ist unter einer Sonderausstattung zu verstehen?

Das Hessische FG hat mit Urtr. v. 2.11.2016¹³ entschieden, dass alle Ausstattungsmerkmale, für die der Hersteller des Kfz am Stichtag eine Preisempfehlung angibt, in den Listenpreis einzubeziehen sind. Dies gilt auch für vom Hersteller in der Preisliste als „Business-Paket“ bezeichnete Ausstattungsmerkmale.

Im Urteilsfall erwarb der Kläger einen BMW X3 mit zusätzlichen Ausstattungsmerkmalen. Auf das Business-Paket gewährte der Händler einen Rabatt.

Der Kläger wertete das Business-Paket als Sonderausstattung und forderte den Ansatz mit dem rabattierten Preis, denn der Gesetzgeber spricht von „**Kosten der Sonderausstattung**“.

Dem schloss sich das Hessische FG¹⁴ nicht an. Der Aufpreis für werkseitig zusätzlich eingebaute Ausstattungen ist vielmehr auch mit dem sich aus der Preisliste des Herstellers ergebenden Wert anzusetzen.

Praxishinweis

Von einer mit den Kosten anzusetzenden Sonderausstattung sei begrifflich nur dann auszugehen, wenn es keinen Listenpreis des Herstellers gibt. Mit dieser Auslegung wird verhindert, dass die Grundausstattung eines Fahrzeugs mit dem Listenpreis und die darüber hinausgehende Ausstattung mit den tatsächlichen Kosten bewertet werden.

Beispiel

Der Dienstwagen BMW hat einen inländischen Listenpreis von 60.000 EUR (brutto). Das Fahrzeug wird mit einem „Business-Paket“ ausgestattet. Der inländische Listenpreis beträgt hierfür 2.600 EUR (brutto). Wären die in dem Business-Paket enthaltenen Sonderausstattungskomponenten einzeln gewählt worden, hätte sich eine Listenpreiserhöhung von 4.000 EUR (brutto) ergeben.

¹³ Hessisches FG, Urtr. v. 2.11.2016 – 4 K 90/16, Juris

¹⁴ Hessisches FG, Urtr. v. 2.11.2016 – 4 K 90/16, Juris

Einzelthemen: Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen

Listenpreis	60.000 EUR
zzgl. werkseitig eingebaute Sonderausstattung	+ 2.600 EUR
Summe	62.600 EUR

Das Jedermann zugängliche Sonderausstattungspaket ist mit der günstigsten Listenpreiserhöhung anzusetzen.

Ein werkseitig eingebautes Sonderausstattungspaket dürfte nur dann mit den „Kosten“ zu erfassen sein, wenn es für den Kunden maßgeschneidert zusammengestellt wird und hierfür kein Listenpreis existiert.

d) Besteuerung des privaten Nutzungsanteils

Bei den Überschusseinkünften ist ein privater Nutzungsvorteil für den Dienstwagen zu erfassen, sofern eine private Nutzungsmöglichkeit besteht.

Ein privater Nutzungsvorteil kann nur durch die Vereinbarung eines wirksamen Privatnutzungsverbots verhindert werden.

Eine Entkräftung des Anscheinsbeweises der Privatnutzung durch die Darlegung eines atypischen Sachverhalts (Gegenbeweis), wonach das betreffende Fahrzeug tatsächlich nicht für private Zwecke genutzt wird, ist im Bereich der Überschusseinkünfte hingegen ausgeschlossen.¹⁵

Praxishinweis

Diese zum ArbN-Bereich ergangene Rspr. wird nicht auf Gewinneinkünfte übertragen.¹⁶

Ist das Fahrzeug typischerweise nicht zum privaten Gebrauch geeignet, ist kein privater Nutzungsvorteil anzusetzen (Werkstattwagen-Regelung).

Ist das Fahrzeug aber zum privaten Gebrauch geeignet, wird von einer Privatnutzung ausgegangen. Dieser erste Anschein der Privatnutzung kann weiterhin – anders als bei den Überschusseinkünften – durch einen Gegenbeweis entkräftet oder erschüttert werden.¹⁷ Dieser Gegenbeweis ist durch den Mandanten, nicht durch das FA zu führen.

Der Anscheinsbeweis wird allerdings nicht erschüttert, wenn nur behauptet wird, für die privat veranlassten Fahrten stehen andere private Fahrzeuge zur Verfügung.

¹⁵ BFH-Urt. v. 21.3.2013 – VI R 31/10, BStBl II 2013, 700; H 8.1 (9-10) LStH 2017, Stichwort „Anscheinsbeweis“, erster Spiegelstrich

¹⁶ BMF-Schr. v. 18.11.2009, BStBl I 2009, 1326

¹⁷ FG Münster, Urt. v. 11.5.2017 – 13 K 1940/15 E,G, EFG 2017, 1083, rkr.



Einzelthemen: Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen

Der pauschale private Nutzungsanteil i.H.v. 1 % ist ein Monatswert. D.h. dieser ist für den gesamten Monat anzusetzen, wenn der ArbN an wenigstens einem Tag zur Privatnutzung des Dienstwagens **befugt** war.¹⁸ Ist eine Privatnutzung während einer längeren Krankheit laut Dienstwagenüberlassungsvereinbarung untersagt, scheidet die Erfassung eines privaten Nutzungsvorteils aus.

Beispiel 1

Ein Dienstwagen wird einem ArbN erstmals ab dem 27. September auf Dauer auch zur Privatnutzung zur Verfügung gestellt. Der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung beträgt 30.000 EUR. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind nicht zu berücksichtigen. Ein Fahrtenbuch wird nicht geführt.

Für den Monat September ist ein geldwerter Vorteil nach der 1%-Regelung i.H.v. 300 EUR zu erfassen. Eine Ermäßigung oder zeitanteilige Berechnung findet für den Monat September nicht statt, obwohl die Fahrzeugüberlassung erst am 27. September beginnt.

Praxishinweis

Wird ein und derselbe Dienstwagen in einem Kalendermonat von mehreren Mitarbeitern genutzt, so ist bei der pauschalen Nutzungswertermittlung für Privatfahrten der geldwerte Vorteil von 1 % entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Wird im vorherigen Bsp. von dem neu eingestellten Mitarbeiter der Dienstwagen von einem ausgeschiedenen ArbN übernommen und hat dieser Mitarbeiter in seiner letzten Lohnabrechnung den geldwerten Vorteil i.v.H. mit 1 % des Listenpreises versteuert, dürfte eine nochmalige Besteuerung bei dem neuen Mitarbeiter ausscheiden.¹⁹

Abwandlung

Wie Bsp. zuvor, allerdings hat der ArbG dem ArbN vom 1. September bis zum 26. September bereits einen Dienstwagen mit einem inländischen Listenpreis von 20.000 EUR zur Verfügung gestellt.

Im September ist nur für den Dienstwagen ein geldwerter Vorteil zu erfassen, der überwiegend genutzt wurde.²⁰ Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung beträgt somit im September insg. 200 EUR/monatlich; dieser erhöht sich ab Oktober auf dann 300 EUR/monatlich.

¹⁸ Besonderheit bei ausnahmsweiser Nutzung für Privatfahrten: H 8.1 (9-10) LStH 2017 „Gelegentliche Nutzung“

¹⁹ H 8.1 (9-10) LStH 2017 – Stichwort „Nutzung durch mehrere ArbN“

²⁰ Arbeitgeber-Merkblatt zum 1.1.1996, BStBl I 1995, 719 Tz 21

Beispiel 2

Dem Mitarbeiter M wird ein Dienstwagen zur privaten Nutzung zur Verfügung gestellt. Die Nutzung durch Dritte (z.B. Familienmitgliedern) ist vertraglich ebenso wie die Nutzung während einer Fahruntüchtigkeit des Mitarbeiters ausgeschlossen.

Der Mitarbeiter M erlitt am 23. Februar einen Hirnschlag. Ausweislich einer ärztlichen Bescheinigung war er bis zum 28. Juli zum Führen von Kraftfahrzeugen jeglicher Art nicht berechtigt. Eine vertragswidrige Nutzung des Dienstwagens durch Dritte liegt nicht vor. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch wird nicht geführt.

Monate Januar und Februar sowie ab Juli

Ein geldwerter Vorteil aus der privaten Dienstwagennutzung ist nach der 1%-Regelung zu erfassen. Der geldwerte Vorteil ist in den Monaten der zeitanteiligen Nutzung nicht zeitanteilig zu berechnen.

Monate März bis Juni

Die Erfassung eines geldwerten Vorteils entfällt, weil der Mitarbeiter M aufgrund des Fahrverbotes nicht zur Nutzung des Fahrzeuges befugt ist. Auf die Möglichkeit der Privatnutzung kommt es dann nicht mehr an.²¹

Praxishinweis

Sofern der ArbG auch für die Monate März bis Juni einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil aus der Privatnutzung erfasst hat, ist der elektronisch vom ArbG übermittelte Arbeitslohn entsprechend zu mindern und nur der geminderte Arbeitslohn ist als steuerpflichtiger Arbeitslohn in der Anlage N einzutragen.

4. Wechselkennzeichen

a) Grundsätzliches

Die Vertreter der FinVerw haben sich mit der Frage auseinandergesetzt, wie die private Nutzungsentnahme bei Gewinneinkünften bei Einsatz eines Wechselkennzeichens zu ermitteln ist.

²¹ FG Düsseldorf, Urt. v. 24.1.2017 – 10 K 1932/16 E, EFG 2017, 458, rkr.

Einzelthemen: Arbeitnehmerbereich – Dienstwagen

Praxishinweis

Die Ausgabe sog. Wechselkennzeichen ist seit dem 1.7.2012 möglich. Durch den Einsatz eines Wechselkennzeichens besteht die Möglichkeit, zwei Fahrzeuge zu unterhalten, die jedoch nicht gleichzeitig nutzbar sind. Immer nur das Fahrzeug gilt als zugelassen, das mit dem Wechselelement des Wechselkennzeichens ausgestattet ist. Durch das Wechselkennzeichen ist es möglich, zwei Fahrzeuge mit nur einem Kennzeichen zuzulassen. Für beide Fahrzeuge fällt Kfz-Steuer²² und Kfz-Versicherung an.

Es gelten folgende Grundsätze:

- a) Bei den Gewinneinkünften ist für die private Nutzung eines betrieblichen Kfz²³ eine Nutzungsentnahme anzusetzen, wenn das betriebliche Kfz auch tatsächlich für private Zwecke genutzt wird.
- b) Bei der Ermittlung der Nutzungsentnahme ist je dem BV zugeordneten Geschäftswagen zu unterscheiden, ob die betriebliche Nutzung mehr als 50 % oder bis zu 50 % beträgt.²⁴

Liegt die betriebliche Nutzung bei mehr als 50 % (notwendiges BV²⁵), muss der Privatnutzungswert entweder nach der 1%-Regelung²⁶ oder auf Grundlage des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs²⁷ ermittelt werden.

Beträgt die betriebliche Nutzung mindestens 10 %, aber max. 50 % (gewillkürtes BV²⁸), ist die private Nutzungsentnahme mit den anteiligen auf die Privatnutzung entfallenden Kosten zu bewerten.²⁹

Praxishinweis

Hierbei gilt es zu beachten, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte als betriebliche Fahrten gelten. Der Betriebsausgabenabzug für diese betrieblichen Fahrten ist jedoch nicht uneingeschränkt möglich; vielmehr ist die Abzugseinschränkung nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 6 S. 3 2. Alternative EStG zu beachten.

²² OFD Koblenz v. 5.3.2012 – S 6010 A-St 35 3, Juris

²³ Unabhängig davon, ob es sich um notwendiges oder gewillkürtes BV handelt

²⁴ Siehe hierzu auch BMF-Schr. v. 18.11.2009, BStBl I 2009, 1326 unter Berücksichtigung der Änderungen durch das BMF-Schr. v. 15.11.2012, BStBl I 2012, 1099; zur Nutzung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen siehe BMF-Schr. v. 5.6.2014, BStBl I 2014, 835

²⁵ R 4.2 Abs. 1 S. 4 EStR

²⁶ § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 2 EStG; zur Umsatzsteuer bei Anwendung der 1%-Regelung siehe H 12.4 EStH 2016

²⁷ § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 3 EStG

²⁸ R 4.2 Abs. 1 S. 6 EStR

²⁹ § 6 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 S. 1 EStG