

Geschäfts- und Firmenwagen

I. Allgemeines

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

1. Betrieblich/beruflich veranlasste 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 mittels ordnungsgemäßigem 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. Teilweise Zuordnung zum Unternehmen
4. Überlassung an Arbeitnehmer
5. Privatnutzung durch Gesellschafter oder Angehörige

I. Allgemeines

Firmenwagen sind zum Betriebsvermögen gehörende Kfz, die Arbeitnehmer privat nutzen dürfen. Hieraus ergibt sich ein sog. geldwerter Vorteil, der zum Arbeitslohn zählt. Bei Geschäftswagen, die ebenfalls zum Betriebsvermögen gehören, ist es der Unternehmer, der das Kfz auch privat nutzt, und die sich hieraus ergebenden Kosten sind Privatentnahmen, die den Gewinn nicht mindern dürfen.

Bei Geschäfts- oder Firmenwagen, die zu mehr als der Hälfte für betriebliche Fahrten genutzt werden, besteht die Möglichkeit, den Privatanteil pauschal nach der sog. 1 %-Methode zu versteuern, d. h. mit einem Prozent des Bruttolistenpreises zzgl. der Kosten für Sonderausstattungen pro Monat. Alternativ kann der Privatanteil auch nach der sog. Fahrtenbuchmethode versteuert werden, indem ein Fahrtenbuch geführt und die auf die Privatfahrten entfallenden Aufwendungen dem Gewinn wieder hinzurechnet werden. Hier wird der Entnahmewert also nach dem Umfang der tatsächlichen privaten Nutzung berechnet. Wird das Fahrzeug zu weniger als 50 % betrieblich/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.

Zentral ist damit der Umfang der betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung, der zunächst ermittelt werden muss:

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

1. **Betrieblich/beruflich veranlasste 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 tätigen,
- zwischen Wohnung und Betriebs- bzw. Arbeitsstätte sowie
- Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

2. **Privat veranlasste Fahrten**

Hierzu zählen insbesondere Fahrten

- 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 selbständig ausgeübten Nebentätigkeit).

3. **Nachweis der betrieblichen bzw. beruflichen Nutzung**

Den Steuerzahler trifft die sog. objektive Beweislast, d. h. der Umfang der betrieblichen Nutzung ist darzulegen und glaubhaft zu machen. Jedoch muss hierfür nicht zwangsläufig ein Fahrtenbuch geführt werden. Keines gesonderten Nachweises bedarf es, wenn das Fahrzeug „typischerweise“ überwiegend betrieblich genutzt wird, z. B. wenn

- es sich einen Steuerzahler aus einer bestimmten Berufsgruppe handelt, bei der sich aus Art und Umfang der Tätigkeit ergibt, dass das Kfz 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 z. B. Eintragungen im Terminkalender, Kilometerabrechnungen gegenüber Auftraggebern, Reisekostenaufstellungen sowie einfache Aufzeichnungen über einen repräsentativen Zeitraum von i. d. R. drei Monaten. 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.

Hat der Steuerzahler den betrieblichen/beruflichen Nutzungsumfang des Kfz einmal dargelegt, geht der Fiskus hiervon auch für die folgenden Verlangungszeiträume aus – es sei denn, es ergeben sich wesentliche Änderungen in Art oder Umfang der Tätigkeit oder der Fahrten zwischen Wohnung und Betriebs-/Arbeitsstätte. Überschreiten Sie trotz sorgfältiger Aufzeichnungen nicht die 50 %-Marke, gelten die Ausführungen zu 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 Wirtschaftsjahr einheitlich getroffen werden. Wird das Kfz im Laufe des Wirtschaftsjahres gewechselt, kann aber unterjährig auch eine andere Ermittlungsmethode gewählt werden. Macht der Steuerzahler von seinem Wahlrecht keinen Gebrauch, 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 – auch nachträglich eingebaute – Sonderausstattungen (z. B. eingebautes Navigationsgerät, Sitzheizung) einschließlich Umsatzsteuer.

Der Wert eines Autotelefon einschließlich Freisprecheinrichtung sowie der Wert eines weiteren Satzes Reifen einschließlich Felgen bleiben außer Ansatz. Der Listenpreis wird auch angesetzt bei reimportierten Fahrzeugen, gebrauchten Kfz und Leasingfahrzeugen.

Kürzungen wegen

- eines vorhandenen Zweitwagens,
- Kaufpreinsnachlässen,
- 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 Anschaffungskosten des Wagens, sondern dessen Bruttolistenpreis.

4.2. Mehrere Fahrzeuge im Betriebsvermögen

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

- Wird ein Kfz 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 Kfz auch privat genutzt, ist die Nutzungsentnahme grundsätzlich für jedes auch privat genutzte Kfz anzusetzen.

Des Weiteren ist zwischen Einzelunternehmen und Personengesellschaften zu unterscheiden:

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

Die Finanzverwaltung ließ zudem im Fall mehrerer betrieblicher Kfz bis Ende 2009 eine Vereinfachungsregelung zu, wonach nur für ein Kfz der Privatanteil versteuert werden musste, nämlich für das Kfz mit dem höchsten Listenpreis. Voraussetzung hierfür war jedoch, dass der Steuerzahler glaubhaft macht, dass die betrieblichen Kfz nicht von Personen aus seinem Haushalt genutzt werden. Andernfalls setzte das Finanzamt für jeden weiteren Privatnutzer zusätzlich monatlich 1 % aus dem nächst höheren Listenpreis an. Diese Billigkeitsregelung ist seit Anfang 2010 nicht mehr anwendbar.

Interessant ist in diesem Zusammenhang jedoch das aktuelle Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH): In einem Streitfall wollte das Finanzamt dem Unternehmer gerade nicht glauben, dass seine Ehefrau in den Streitjahren 2002 und 2003 keines der beiden Kfz nutzte. Die Bun-

desrichter hingegen glaubten dem Kläger zwar; dies wirkte sich aber nicht zu seinen Gunsten aus. Denn für den Fall, dass mehrere Kfz zu einem Betriebsvermögen gehören, ist nach Ansicht des BFH die Besteuerung nach der 1 %-Regelung für jedes einzelne Kfz vorzunehmen. Unerheblich ist dabei, wenn die Fahrzeuge – wie in dem Streitfall – nur durch eine Person auch privat genutzt werden.

Unternehmer, die mehrere betriebliche Fahrzeuge auch privat nutzen, sollten daher überdenken, ob sie zukünftig 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.

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: $0,03 \% \text{ des Bruttolistenpreises} \times \text{Entfernungskilometer} \times \text{Monate}$.
- Familienheimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung: $0,002 \% \text{ des Bruttolistenpreises} \times \text{Entfernungskilometer} \times \text{Anzahl der Heimfahrten}$.

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.

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 30 km x 0,30 € =	1.602 €	3.798 €
Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb in B-Stadt (= weiter entfernt gelegene Betriebsstätte):		
0,002 % von 50.000 € x 70 (= Differenz zwischen den Entfernungen der Wohnung zur jeweiligen Betriebsstätte: 100 - 30) km x 40 Tage =	2.800 €	
Abzgl. abzugsfähige Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb in B-Stadt:		
40 Tage x 100 km x 0,30 € =	1.200 €	+ 1.600 €
Dem Gewinn hinzuzurechnen:		5.398 €

4.4. Kostendeckelung

Gerade bei Gebrauchtfahrzeugen, abgeschriebenem Kfz sowie bei Fahrzeugen, 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. Dann 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. Zu prüfen wäre hier, ob nicht die Fahrtenbuchmethode oder die Behandlung als Privatvermögen unter Ansatz von 0,30 € pro beruflich gefahrenem Kilometer günstiger ist.

5. Individueller Nutzungswert mittels ordnungsgemäßigem Fahrtenbuch

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

Dazu sind für das Fahrzeug insgesamt entstanden Aufwendungen durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachzuweisen. Anhand dessen muss also das Verhältnis der Privatfahrten, der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, der Familienheimfahrten und der sonstigen Fahrten nachgewiesen werden. Ansonsten wird der pauschale Nutzungswert (1 %-Methode) angesetzt.

Die Fahrtenbuchmethode ist vor allen in den Fällen vorteilhaft, in denen

- das Fahrzeug nur in geringem Umfang auch zu Privatfahrten genutzt wird,
- wenn mehrere Kfz durch eine oder mehrere Person(en) genutzt werden (vgl. Kap. II. 4.2.),

- wenn die Werte nach der 1 %-Methode die tatsächlich für das Kfz entstandenen Kosten übersteigen (vgl. Kap. II. 4.4.).

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 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.

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

Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch enthält mindestens die folgenden Angaben:

- Amtliches Kennzeichen des Kfz, 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.

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

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.

Außergewöhnliche Kfz-Kosten 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.

5.3. Methodenwahl

Für jedes Wirtschaftsjahr ist zu bestimmen, ob die Fahrtenbuchmethode an die Stelle der 1 %-Regelung treten soll. Dies geschieht mit Einreichen der Steuererklärung. Ein Wechsel **innerhalb des Jahres** ist nur bei einem Fahrzeugwechsel zulässig. Bis zur sog. Bestandskraft der Steuerfestsetzung kann das Wahlrecht ausgeübt werden.

III. Betriebliche Nutzung zwischen 10 % und 50 %

Nutzen Sie Ihr Fahrzeug maximal zu 50 %, mindestens jedoch zu 10 % betrieblich, können Sie wählen, ob es zum Betriebs- oder Privatvermögen gehören soll. Im ersten Fall spricht man von „gewillkürtem Betriebsvermögen“. Gemietete oder geleaste Kfz gehören stets zum Privatvermögen, wenn sie nur bis zu 50 % betrieblich genutzt werden.

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. Kap. II. 5.2.) zu bewerten. Für Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte sowie Familienheimfahrten sind die nicht abziehbaren Betriebsausgaben in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen zu ermitteln.

2. Fahrzeug im Privatvermögen

Die Kosten für die betriebliche Nutzung eines Pkws können auch dann als Betriebsausgaben geltend gemacht werden, wenn sich das Kfz im Privatvermögen des Steuerzahlers befindet. Auch hierfür gibt es 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.

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 – wie unter Kap. III. 2. dargestellt – entweder der mittels Fahrtenbuch ermittelte Kilometersatz oder die Kilometerpauschale abgesetzt werden.

V. Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer

Darf ein Arbeitnehmer sein Fahrzeug nicht nur geschäftlich, sondern auch privat nutzen, erhöht dies seinen Arbeitslohn. Der private Nutzungsanteil ist dabei entweder nach der 1 %-Methode oder nach den individuellen Kosten (Fahrtenbuchmethode) zu ermitteln. Erhöht wird dies um monatlich 0,03 % des inländischen Listenpreises für jeden Entfernungskilometer, wenn das Fahrzeug auch für den Arbeitsweg genutzt wird. Das gilt unabhängig von Urlaub oder Krankheit. Der Arbeitnehmer kann seinerseits jedoch die Entfernungspauschale geltend machen, soweit der Arbeitgeber die als Werbungskosten abzugsfähigen Beträge nicht pauschal mit 15 % versteuert.

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 Kfz-Bruttolistenpreises 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 €

Die 0,03 %-Regelung greift nach Ansicht des Finanzamts auch dann, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug nur gelegentlich für den Arbeitsweg nutzt. Eine Einzelbewertung dieser Fahrten lehnt der Fiskus ab.

Nach Ansicht des BFH setzt der Zuschlag von 0,03 % voraus, dass der Arbeitnehmer an mindestens 15 Tagen im Monat mit dem Firmenwagen zur Arbeit gefahren ist; ansonsten seien nur 0,002 % pro Fahrt anzusetzen. Entscheidendes Kriterium sei, ob der Pkw auch tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte genutzt werde. Daraus folgt auch: Legt der Arbeitnehmer eine Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurück, kommt die 0,03 %-Regelung nach Ansicht der Bundesrichter insoweit nicht zum Ansatz. Zwar spreche ein sog. Anscheinsbeweis für eine tägliche Nutzung des Dienstwagens. Dieser Anscheinsbeweis könne aber durch Vorlage einer auf den Arbeitnehmer ausgestellten Jahresfahrkarte für den öffentlichen Nahverkehr entkräftet werden.

Deshalb sollten Arbeitnehmer Belege über die Nutzung 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.

Die Finanzverwaltung will die BFH-Rechtsprechung über die Einzelfälle hinaus nicht anwenden und hat daher sog. Nichtanwendungserlasse herausgegeben. Gibt der Arbeitnehmer also an, er sei mit dem Firmenwagen nur bis zum Bahnhof gefahren und habe den Rest mit der Bahn zurückgelegt, gilt: Das Finanzamt erkennt dies an, wenn der Ar-

beitgeber das Fahrzeug nur für die Teilstrecke von der Wohnung bis zum Bahnhof bzw. Haltestelle vertraglich zur Verfügung stellt und das Verbot, den Pkw für die restliche Strecke zu nutzen, auch überwacht hat. Wenn auch nur „aus Billigkeitsgründen“ ist das Finanzamt zudem bereit, nur die Teilstrecke bis zum Bahnhof zugrunde zu legen, wenn für die restliche Teilstrecke eine auf den Arbeitnehmer ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorgelegt wird.

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

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 gefahrene 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 €

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

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 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:

- Zuzahlungen des Arbeitnehmers an den Arbeitgeber mindern den geldwerten Vorteil (nach der 1 %-Regelung) unmittelbar („Saldierung“) und nicht erst über den Werbungskostenabzug. Das gilt für pauschale Nutzungsentgelte, für Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten sowie im Ergebnis auch für Zuzahlungen in Höhe der Treibstoffkosten, wenn der Arbeitgeber die Benzinkosten über eine betriebliche Tankkarte selbst trägt und sie anschließend an den Arbeitnehmer weiterbelastet.

- („Zu-“)Zahlungen des Arbeitnehmers an Dritte (z. B. Zuschuss zu den Anschaffungskosten direkt an das Autohaus oder selbstgetragene Benzinkosten) sind bestenfalls Werbungskosten. Ohne Fahrtenbuch schlägt die 1 %-Regelung auf den Werbungskostenabzug durch und verhindert den Abzug solcher Kosten, weil dem bloßen Beleg ohne Vorlage eines Fahrtenbuchs kein ausreichender Beweiswert zukommt. Ohne die Überprüfungs-möglichkeit des Fahrtenbuchs könnte der Arbeitnehmer auch die von Freunden und vom Ehepartner gesammel-ten Tankbelege zum Abzug bringen.

Da die Rechtslage zur zutreffenden Lohnversteuerung bei Zuzahlungen zum Firmenwagen sehr komplex ist, muss jeder Einzelfall beleuchtet 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 insbeson-derere bei Gesellschafter-Geschäftsführern allerdings stark eingeschränkt (vgl. auch Kap. VI.). Der Arbeitgeber muss einen Sachverhalt darlegen, der nahe legt, dass eine private Nutzung des Fahrzeugs nicht stattgefunden hat. Bei Verletzung des schriftlich ausgesprochenen Nutzungsver-bots sollten dem Arbeitnehmer daher auch arbeitsrechtliche Konsequenzen drohen.

Wird zwar ein Nutzungsverbot ausgesprochenen, dieses aber nicht überwacht, kann es passieren, dass die Finanz-verwaltung spätestens im Rahmen einer Lohnsteuer-außenprüfung einen geldwerten Vorteil nach der 1 %-Regelung (nach-)versteuert.

6. Nutzung durch mehrere Arbeit-nehmer

Teilen sich mehrere Arbeitnehmer einen Firmenwagen zur privaten Nutzung, wird ihnen der im Rahmen der 1 %-Regel ermittelte Nutzungswert anteilig als Arbeitslohn zu-gerechnet.

VI. Pkw-Nutzung durch Gesellschafter-Geschäftsführer

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

- Ist die Privatnutzung laut Anstellungsvertrag ausdrück-lich zugelassen, liegt keine verdeckte Gewinnausschüt-tung, sondern ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn vor.
- Nutzt der Gesellschafter-Geschäftsführer das Fahrzeug trotz eines Verbots auch privat und von der Kapitalge-sellschaft wird dies nicht unterbunden, muss im Einzel-fall beleuchtet werden, ob eine verdeckte Gewinnaus-

schüttung oder Arbeitslohn vorliegt. Hierbei ist immer auch zu berücksichtigen, dass die „vertragswidrige“ Pri-vatnutzung auf einer vom schriftlich Vereinbarten abwei-chenden, mündlich oder konkludent getroffenen Nut-zungs- oder Überlassungsvereinbarung beruhen und damit im Arbeitsverhältnis wurzeln kann.

VII. Umsatzsteuer

Bei einem Fahrzeug, das sowohl unternehmerisch als auch privat genutzt wird, haben Sie bei einer mehr als 10 %igen unternehmerischen Nutzung drei Optionen: Sie können

1. das Fahrzeug insgesamt Ihrem Unternehmen oder
2. insgesamt Ihrem privaten Bereich zuordnen oder aber
3. das Fahrzeug aufteilen.

Anders hingegen bei einer maximal 10 %igen unternehme-rischen Nutzung. Hier besteht keine Möglichkeit, das Fahr-zeug dem unternehmerischen Bereich zuzuordnen.

1. Zuordnung des Fahrzeugs zum Unternehmen

Hat der Unternehmer ein erworbenes Fahrzeug, das so-wohl unternehmerisch als auch privat genutzt wird, zuläs-sigerweise 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, unter-liegt die private Verwendung als sog. unentgeltliche Wertabgabe der Besteuerung. Für Unternehmer mit steuer-freien Ausgangsumsätzen gelten Besonderheiten.

Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb sowie Fami-lienheimfahrten bei einer doppelten Haushaltsführung, werden der unternehmerischen Verwendung zugeord-net; für diese Fahrten entsteht keine Umsatzsteuer.

Die Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertab-gabe kann nach drei Methoden ermittelt werden:

1. Pauschalierung nach der 1 %-Regel: Wird das Fahr-zeug über die Hälfte geschäftlich genutzt und die 1 %-Regel angewandt, gilt der auf diese Weise ermittelte Wert aus Vereinfachungsgründen auch für die Umsatz-steuer. Für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten besteht ein pauschaler Abschlag von 20 %. Der so er-mittelte Betrag ist ein sog. Nettowert, auf den die Um-satzsteuer mit dem allgemeinen Steuersatz aufzuschla-gen ist.
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. Kos-ten ohne Vorsteuer, wie z. B. Versicherung und Kfz-Steuer, gehören nicht dazu und die Abschreibung nur dann, wenn das Fahrzeug mit Vorsteuerabzug ange-schafft wurde. Umsatzsteuerlich ist die Abschreibung auf fünf Jahre zu verteilen, bei der Ertragsteuer dage-gegen prinzipiell auf sechs Jahre sowie bei der Lohn-besteuerung des geldwerten Vorteils durch die Über-lassung an Arbeitnehmer sogar auf acht Jahre.

3. Schätzung: Scheidet eine Anwendung der 1 %-Regel aus, weil das Kfz zu weniger als die Hälfte betrieblich genutzt wird und der private Anteil der Nutzung wird 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 Kfz insgesamt dem Privatvermögen zugeordnet, kann aus den Anschaffungskosten keine Vorsteuer gezogen werden. Die Privatnutzung führt allerdings auch nicht zu einer unentgeltlichen Wertabgabe. Aus den laufenden Kosten (beispielsweise Benzin- und Wartungskosten) können jedoch Vorsteuerbeträge im Verhältnis der unternehmerischen zur privaten Nutzung abgezogen werden. Voraussetzung dafür sind ordnungsgemäße Rechnungen!

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

3. Teilweise Zuordnung zum Unternehmen

Ordnen Sie ein Fahrzeug nur teilweise dem Unternehmen zu, mindert sich der Vorsteuerabzug aus den Anschaffungskosten entsprechend. Der „unternehmerische Anteil“ wird wie Unternehmensvermögen, der „private Anteil“ wie Privatvermögen behandelt.

4. Überlassung an Arbeitnehmer

Die Fahrzeugüberlassung an Arbeitnehmer zur privaten (Mitbe-)Nutzung unterliegt immer der Umsatzsteuer, und zwar grundsätzlich als entgeltliche (Tausch-)Leistung, d. h. Firmenwagen gegen Arbeitsleistung. Nur 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.

Im Regelfall der entgeltlichen Überlassung ermittelt sich die Bruttobemessungsgrundlage prinzipiell nach den lohnsteuerlichen Werten, ohne eine 20 %-Kürzung für die nicht mit Vorsteuer belasteten Kosten (bei unentgeltlicher Nutzung ist der Abschlag zulässig). Bei Familienheimfahrten ist allerdings 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 entfernten liegenden Familienwohnsitz (46 Fahrten pro Jahr). Für die Privatfahrten verlangt die Firma von A eine Zuzahlung von monatlich 100 €.

Berechnung nach der 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 bei der Lohnsteuer	5.760 €	

Alternativ kann der private Nutzungsanteil aus den Fahrtenbuchaufzeichnungen errechnet werden. Dabei ist das aufgrund des Fahrtenbuchs ermittelte Nutzungsverhältnis auch bei der Umsatzsteuer zugrunde zu legen. Der Arbeitsweg sowie die Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung zählen umsatzsteuerlich zu den Privatfahrten des Arbeitnehmers. Aus den Gesamtkosten dürfen keine Kosten ausgeschieden werden, bei denen ein Vorsteuerabzug nicht möglich ist.

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

Rechtsstand: 11. 5. 2010

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.