

Übersicht

über lohnsteuerrechtliche Einzelfragen der Kfz-Nutzung durch Mitarbeiter

In der Beratungspraxis kommen regelmäßig Fragen zur den lohnsteuerrechtlichen Einzelaspekten der Kfz-Nutzung durch Mitarbeiter auf. Nachstehend soll ein Überblick über die wichtigsten Fragen gegeben werden.

Kraftfahrzeug im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG

Zunächst ist zu prüfen, ob überhaupt ein Fahrzeug überlassen ist, welches zu privaten Zwecken genutzt werden kann und für das die lohnsteuerrechtlichen Vorschriften zum Sachbezug zur Anwendung kommen.

Das Einkommensteuergesetz (EStG) definiert den Begriff »Kraftfahrzeug« weder in § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 noch in § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG. Nach dem Wortlaut der Vorschriften wird von den Regelungen jedwedes zum Betriebsvermögen des Arbeitgebers rechnendes »Kraftfahrzeug« erfasst. Nach der Rechtsprechung des BFH ist es nach Sinn und Zweck jedoch geboten, bestimmte Arten von Kfz, namentlich auch Lkw, von der Anwendung der 1 %-Regelung auszunehmen (BFH, Urteil vom 13.2.2003, X R 23/01, BStBl. II 2003, 472).

Unter dem Begriff Lkw werden üblicherweise solche Kfz erfasst, die nach ihrer Bauart und Einrichtung ausschließlich oder vorwiegend zur Beförderung von Gütern dienen. Ein Fahrzeug, das aufgrund seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich nur zur Beförderung von Gütern bestimmt ist, unterfällt demnach nicht der Bewertungsregelung des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG (BFH, Urteil vom 18.12.2008, VI R 34/07, BStBl. II 2009, 381). Im Streitfall war dem Arbeitnehmer eines Unternehmens für Heizungs- und Sanitärbedarf ein zweiseitiger Kastenwagen (Werkstattwagen) überlassen worden, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und -fächern sowie Werkzeug ausgestattet und mit einer auffälligen Beschriftung versehen war. Für die private Nutzung dieses Wagens setzte das Finanzamt einen Nutzungswert nach der 1 %-Regelung an. Der BFH folgte dem nicht. Nach seiner Auffassung machen Bauart und Ausstattung des Fahrzeugs deutlich, dass ein solcher Wagen typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt wird. Ob ein solches Fahrzeug dennoch privat genutzt wird, bedarf jeweils einer Feststellung im Einzelnen. Die Feststellungslast dafür obliegt dem Finanzamt, das sich insoweit nicht auf den Beweis des ersten Anscheins berufen kann.

In den Fällen, in denen die Vorschrift des § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG nicht anzuwenden ist, ist im Einzelnen festzustellen, ob der Arbeitnehmer das Fahrzeug für private Zwecke eingesetzt hat. Die Bewertung richtet sich dann nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Die Feststellungslast trifft das Finanzamt.

Nutzungsmöglichkeiten

Überlässt der Arbeitgeber einen Firmenwagen an Arbeitnehmer, so gilt für den Ansatz als Arbeitslohn Folgendes (R 8.1 Abs. 9 LStR):



Nutzung des Firmenwagens (H 8.1 (9, 10) [Kraftfahrzeuge] LStH) durch den Arbeitnehmer für			
Privatfahrten/Fahrten im Rahmen anderer betrieblicher Einkünfte	Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Fahrten nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG	Heimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung	Dienstfahrten
<p>Monatlich 1 % des inländischen Listenpreises (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 LStR; H 8.1 (9,10) [Schätzung des Privatanteils] LStH) oder Nachweis durch Führung eines Fahrtenbuches (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR; H 8.1 (9,10) [Ordnungsgemäßes Fahrtenbuch] LStH).</p> <p>Fahrten im Rahmen einer anderen Einkunftsart sind mit dem Nutzungswert abgegolten (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 8 LStR). Ein fiktiver Betriebsausgabenabzug ist nicht zulässig.</p>	<p>Monatlich für jeden Entfernungskilometer 0,03 % des inländischen Listenpreises (H 8.1 (9, 10) [Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei pauschaler Nutzungswertermittlung] LStH; § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 2 LStR).</p>	<p>Für jeden Entfernungskilometer zwischen Beschäftigungs-ort und Ort des eigenen Hausstandes 0,002 % des inländischen Listenpreises für jede Fahrt, für die der Werbungskostenabzug ausgeschlossen ist (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG; R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 3 LStR; BMF vom 4.4.2018, BStBl. I 2018, 592, Rz. 44 und 45).</p>	<p>Die Nutzungsüberlassung ist durch das überwiegende betriebliche Interesse des Arbeitgebers bedingt (BMF vom 4.4.2018, BStBl. I 2018, 592, Rz. 5).</p>
<p>Für die nur gelegentliche Überlassung (von Fall zu Fall) bis max. fünf Kalendertage im Kalendermonat für jeden Fahrtkilometer 0,001 % des inländischen Listenpreises (H 8.1 (9, 10) [Gelegentliche Nutzung] LStH; BMF vom 4.4.2018, BStBl. I 592, Rz. 13).</p>			
<p>Übersteigt der pauschale Nutzungswert die dem Arbeitgeber für das Fahrzeug insgesamt entstandenen Kosten und wird dies im Einzelfall nachgewiesen, so ist der Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten anzusetzen (Kostendeckelung, H 8.1 (9, 10) [Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts] LStH; BMF vom 4.4.2018, BStBl. I 2018, 592, Rz. 4).</p>			
<p>Bei Fahrtenbuchführung ist der Nutzungswert mit den tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG; R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR). Beachte H 8.1 (9, 10) [Vereinfachungsregelung] LStH).</p> <p>Es ist nicht zulässig, die individuelle Nutzungswertermittlung auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zu beschränken, wenn das Fahrzeug auch zu Privatfahrten genutzt wird (H 8.1 (9, 10) [Einheitliches Verfahren der Nutzungswertermittlung] LStH).</p>			



Nutzung durch den Arbeitnehmer - Reichweite des sog. Anscheinsbeweises

Mit Urteilen vom 21.3.2013 (VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700, VI R 26/10, BFH/NV 2013, 1396, sowie VI R 49/11, BFH/NV 2013, 1399,) nimmt der BFH zum Anscheinsbeweis der Privatnutzung Stellung.

Die Überlassung eines Dienstwagens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt unabhängig von den **tatsächlichen Nutzungsverhältnissen** zu einer **Be-reicherung** des Arbeitnehmers (BFH, Urteil vom 21.3.2013, VI R 31/10, BStBl. II 2013, 700, Rz. 12). Denn der Vorteil aus der Nutzungsüberlassung umfasst das Zurverfügungstellen des Fahrzeugs selbst sowie die Übernahme sämtlicher damit verbundener Kosten wie Steuern, Versicherungsprämien, Reparatur-, Wartungs- und Treibstoffkosten und damit nutzungsab-hängige wie -unabhängige Kosten. Selbst wenn der Arbeitnehmer den hierzu überlassenen Pkw tatsächlich nicht privat nutzen sollte, erspart er sich zumindest die (nutzungsunabhängigen) Kosten, die er für das Vorhalten eines betriebsbereiten Kfz verausgaben müsste.

Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen bzw. verbilligten Überlassung eines Dienstwa-gens durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung **fließt** dem Ar-beitnehmer mit der **Inbesitznahme** des Dienstwagens und **nicht** (erst) mit der **tatsächlichen privaten Nutzung** des Pkw zu. Allein der Anspruch auf eine vom Arbeitgeber zugesagte Lei-stung – etwa die arbeitsvertragliche Zusage, den dienstlichen Pkw auch privat nutzen zu dür-fen – vermag den Zufluss von Arbeitslohn nicht zu begründen (BFH, Urteil vom 21.3.2013, VI R 26/10, BFH/NV 2013, 1396, Rz. 12 ff.). Zugeflossen ist eine Einnahme erst dann, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehen-den Güter erlangt hat. Das ist regelmäßig der Fall, wenn der Leistungserfolg eingetreten ist. Deshalb ist bei Nutzungsüberlassungen der geldwerte Vorteil bereits mit der tatsächlichen Überlassung des jeweiligen Wirtschaftsgutes zum Gebrauch zugeflossen; einer tatsächlichen Nutzung des Gegenstands durch den Arbeitnehmer bedarf es in diesen Fällen nicht.

Ob der Arbeitnehmer den auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden Beweis des ersten Anscheins (Anscheinsbeweis), dass dienstliche Fahrzeuge, die zu privaten Zwecken zur Verfügung stehen, auch tatsächlich privat genutzt werden, durch die substantiierte Darle-gung eines atypischen Sachverhalts (Gegenbeweis) zu entkräften vermag, ist damit für die Besteuerung des Nutzungsvorteils unerheblich. An der gegenteiligen Rechtsauffassung, wie sie der BFH beispielsweise im Urteil vom 21.4.2010 (VI R 46/08, BStBl. II 2010, 848) formuliert hat, hält der BFH nicht länger fest. Die belastbare Behauptung des Steuerpflichtigen, das betriebliche Fahrzeug nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt zu haben, genügt damit nicht, um die **Besteuerung** des **Nutzungsvorteils** auszuschließen. Davon kann **nur abgesehen** werden, wenn der Steuer-pflichtige zur **privaten Nutzung** des betrieblichen Fahrzeugs **nicht** (länger) **befugt** ist.

Mit Urteil vom 6.2.2014 (VI R 39/13, BStBl. II 2014, 641) hat der BFH entschieden, dass ein lohn-steuerrechtlicher Vorteil auch dann anzusetzen ist, wenn der Arbeitnehmer sich entschieden hat, »keine Privatfahrten zu machen, weil ihm dies steuerlich zu ungünstig erschienen sei«.

Die Anwendung der 1 %-Regelung setzt indessen voraus, dass der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hatte. Denn § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG begründet ebenso wenig wie § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG originär einen



steuerbaren Tatbestand, sondern bewertet lediglich der Höhe nach einen Vorteil, der dem Grunde nach feststehen muss. Dementsprechend bezeichnet die ständige Rechtsprechung des BFH die 1 %-Regelung auch als eine grundsätzlich zwingende, stark typisierende und pauschalierende Bewertungsregelung, die nicht zur Anwendung kommt, wenn eine Privatnutzung ausscheidet (BFH, Urteil vom 13.2.2003, X R 23/01, BStBl. II 2003, 472).

Der Ansatz eines lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteils rechtfertigt sich deshalb nur insoweit, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer auch gestattet, den Dienstwagen privat zu nutzen. Allein die Gestattung der Nutzung eines betrieblichen Fahrzeugs für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte begründet noch keine Überlassung zur privaten Nutzung i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG (BFH, Urteil vom 6.10.2011, VI R 57/10, BFH/NV 2012, 402).

In zwei Urteilen vom 21.3.2013 (VI R 46/11, BStBl. II 2013, 1044 und VI R 42/12, BStBl. II 2013, 918) sowie in einem Urteil vom 18.4.2013 (VI R 23/12, BStBl. II 2013, 920) hat der BFH aber auch (nochmals) verdeutlicht, dass die 1 %-Regelung nur zur Anwendung kommt, wenn feststeht, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung arbeitsvertraglich oder doch zumindest auf Grundlage einer konkludent getroffenen Nutzungsvereinbarung überlassen hat.

Die unbefugte Privatnutzung des betrieblichen Pkw hat dagegen keinen Lohncharakter.

Denn ein Vorteil, den der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgeber erlangt, wird nicht »für« eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt und zählt damit nicht zum Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG (vgl. BFH Urteil vom 11.2.2010, VI R 43/09, BStBl. II 2012, 266). Und wenn § 8 Abs. 2 Satz 3 EStG voraussetzt, dass der Dienstwagen »auch« genutzt werden »kann«, erfasst der Tatbestand damit offenbar nicht schon die tatsächliche, sondern erst die befugte Nutzung. Denn tatsächlich könnte das Kfz stets »auch« für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt werden (H 8.1 (9, 10) [Nutzungsverbot, unbefugte Privatnutzung] EStH; BMF vom 4.4.2018, BStBl. I 2018, 592, Rz. 18).

Weiter ist zu berücksichtigen, dass die für Arbeitnehmer anwendbare 1 %-Regelung und der für ihre Anwendung streitende Anscheinsbeweis nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG auf der entsprechenden Anwendung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG gründet und damit offenbar auf der Annahme beruht, dass der Arbeitnehmer in ähnlicher Weise über ein Fahrzeug verfügen kann wie der Betriebsinhaber selbst über eines seiner eigenen dem Betriebsvermögen zugeordneten Fahrzeuge, derer er sich auch für private Zwecke bedient. Dem entspricht es, auch beim Arbeitnehmer nur die von Rechts wegen befugte, nämlich vom Arbeitgeber gestattete private Dienstwagennutzung der 1 %-Regelung zu unterwerfen.

Steht nicht fest, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat, kann auch der Beweis des ersten Anscheins diese fehlende Feststellung nicht ersetzen (BFH, Urteil vom 21.3.2013, VI R 42/12, BStBl. II 2013, 918). Denn der Anscheinsbeweis streitet nur dafür, dass ein vom Arbeitgeber zur privaten Nutzung überlassener Dienstwagen auch tatsächlich privat genutzt wird. Der Anscheinsbeweis streitet aber weder dafür, dass dem Arbeitnehmer überhaupt ein Dienstwagen aus dem vom Arbeitgeber vorgehaltenen Fuhrpark zur Verfügung steht, noch dafür, dass er einen solchen unbefugt auch privat nutzt. Denn nach der allgemeinen Lebenserfahrung ist zwar typischerweise davon auszugehen, dass ein dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlassener Dienstwagen von ihm tatsächlich auch privat genutzt wird. Weiter reicht dieser allgemeine Erfahrungssatz aber nicht. Es gibt insbes.



keinen allgemeinen Erfahrungssatz des Inhalts, dass Fahrzeuge aus dem Fuhrpark des Arbeitgebers stets einem oder mehreren Arbeitnehmern zur privaten Nutzung zur Verfügung stehen und auch privat genutzt werden.

Nutzungsverbot

Ein lohnsteuerrechtlicher Sachbezug liegt nicht vor, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug in keiner Weise zu privaten Zwecken nutzen darf („reines“ Dienstfahrzeug). Das Nutzungsverbot muss im Zweifel vom Arbeitgeber nachgewiesen werden.

Nach dem BFH-Urteil vom 21.3.2013 (VI R 42/12, BStBl. II 2013, 918) kann allein aus einer fehlenden Überwachung des privaten Nutzungsverbots nicht auf dessen Steuerunerheblichkeit geschlossen werden. Denn einen – auf der allgemeinen Lebenserfahrung gründenden – Erfahrungssatz, nach dem ein angestellter Alleingeschäftsführer generell arbeitsvertraglich vereinbarte Nutzungsverbote nicht achten werde, vermag der BFH nicht zu erkennen. Zwar mag es sein, dass in diesen Fällen der Arbeitnehmer – in Ermangelung einer »Kontrollinstanz« – bei einer Zuwiderhandlung keine arbeitsrechtlichen oder gar strafrechtlichen Konsequenzen zu gewärtigen hat. Gleichwohl rechtfertigt dies einen entsprechenden steuerstrafrechtlich erheblichen Generalverdacht nicht (s.a. BFH Urteil vom 21.3.2013, VI R 46/11, BStBl. II 2013, 1044). Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitgeber ein arbeitsvertraglich vereinbartes Privatnutzungsverbot nicht überwacht (s.a. BFH Urteil vom 14.11.2013, VI R 25/13, BFH/NV 2014, 678).

Wird das Verbot aus besonderem Anlass oder zu besonderem Zweck von Fall zu Fall ausgesetzt, so ist jeder Kilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des Kfz zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden (BFH, Urteil vom 12.5.2009, V R 24/08, BStBl. II 2010, 854, H 8.1 (9, 10) [Gelegentliche Nutzung] LStH).

Sollten Sie hierzu Fragen haben, beraten wir Sie gern.

BTK Binnewies · Kurch · Streuber

Steuerberater- und Rechtsanwaltssozietät