

Aktuelle Rechtsprechung hinsichtlich der Besteuerung von Firmenwagen

Entsprechend der aktuellen gesetzlichen Regelungen stellt die unentgeltliche oder verbilligte Nutzungsüberlassung eines Firmenwagens durch den Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil und somit Arbeitslohn dar. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils kann dabei u.a. pauschal auf Basis der sogenannten Prozent-Methode erfolgen. Steht dem Arbeitnehmer der Firmenwagen danach zur privaten Nutzung zur Verfügung, ist dieser geldwerte Vorteil monatlich mit 1 % des auf volle 100 Euro abgerundeten inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für die Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer zu bewerten (%-Regelung). Kann der Arbeitnehmer darüber hinaus den Firmenwagen auch für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzen, erhöht sich der für die Privatnutzung durch die 1%-Regelung ermittelte geldwerte Vorteil um einen zusätzlichen Vorteil von monatlich 0,03 % des nach der vorgenannten Regelung bestimmten inländischen Bruttolistenpreises für jeden Entfernungskilometer zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

In der jüngsten Vergangenheit hatte der Bundesfinanzhof (BFH) zur lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeuges für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie für dessen Privatnutzung mehrfach Stellung genommen. Mit diesem Beitrag möchten wir Ihnen einen zusammenfassenden Überblick über die aktuelle Rechtslage und weitere derzeit diskutierte Problematiken in diesem Zusammenhang geben.

1. Regelmäßige Arbeitsstätte

Wie bereits dargestellt, entsteht einem Arbeitnehmer u.a. dann ein geldwerter Vorteil, wenn dieser einen vom Arbeitgeber unentgeltlich überlassenen Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nutzen kann. Liegt keine regelmäßige Arbeitsstätte vor, entfällt folglich zumindest die sogenannte „0,03%-Versteuerung“. Der Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte kommt daher hinsichtlich der Frage, ob und wenn ja, in welcher Höhe ein geldwerter Vorteil nach der 0,03%-Methode zu ermitteln ist, eine zentrale Bedeutung zu.

A. Bisherige Rechtslage

Nach bisheriger Rechtslage konnte ein Arbeitnehmer innerhalb eines Arbeitsverhältnisses mehrere regelmäßige Arbeitsstätten haben, wenn er jede Arbeitsstätte nachhaltig immer wieder aufsuchte und dort tätig wurde. Waren danach einem Arbeitnehmer mehrere regelmäßige Arbeitsstätten zuzurechnen, hatte dies entsprechend auch Auswirkungen auf die Ermittlung bzw. die Höhe des geldwerten Vorteils für die Nutzung des Firmenwagens für Fahrten zu diesen Arbeitsstätten.

Beispiel 1:

Arbeitnehmer M sucht den Sitz seines Arbeitgebers (Arbeitsstätte 1) regelmäßig an 12 Arbeitstagen pro Monat auf, die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 1 beträgt 12 km. Aufgrund seines Verantwortungsbereiches sucht M auch eine weitere Zweigstelle des Arbeitgebers (Arbeitsstätte 2) an acht Tagen im Monat auf, die einfache Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 2 beträgt 25 km. Nach der bisherigen Rechtslage hat M zwei regelmäßige Arbeitsstätten, da er beide Arbeitsstätten regelmäßig aufsucht und dort tätig ist.

Für die Ermittlung des monatlichen geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte waren somit beide Tätigkeitsorte des M zu berücksichtigen. Der pauschale Monatswert (0,03 %) war unter Zugrundelegung der (einfachen) Entfernung zwischen Wohnung und der näher gelegenen Arbeitsstätte zu ermitteln. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Arbeitsstätte war zusätzlich ein pauschaler

Nutzungswert i.H.v. 0,002 % des inländischen Bruttolistenpreises des Kraftfahrzeuges für jeden Entfernungskilometer zwischen der Wohnung und der zweiten regelmäßigen Arbeitsstätte hinzuzurechnen, soweit diese die Entfernungskilometer zur näher gelegenen Arbeitsstätte überstiegen.

Ermittlung des monatlichen geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßigen Arbeitsstätten unter Berücksichtigung eines angenommenen Bruttolistenpreises von € 30.000:

€ 30.000 x 0,03 % x 12 km (Entfernung zur näher gelegenen Arbeitsstätte) = € 108
Zzgl. € 30.000 x 0,002 % x 13 km (übersteigende Entfernungskilometer) x 8 Tage = € 62,40
Monatlicher geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte(n)
insgesamt = € 170,40

B. Rechtsprechung des BFH: Es kann nur eine regelmäßige Arbeitsstätte geben
Mit drei Urteilen vom 09.06.2011 entschied der Bundesfinanzhof (BFH) abweichend zu seiner bisherigen Rechtsprechung, dass ein Arbeitnehmer nur eine regelmäßige Arbeitsstätte haben kann. In seinen Urteilsbegründungen führt der BFH dazu entsprechend aus, dass der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers nur an einem Ort liegen kann. Nur insoweit kann sich der Arbeitnehmer auf die immer gleichen Wege einstellen und so (etwa durch Fahrgemeinschaften, öffentliche Verkehrsmittel oder eine zielgerichtete Wohnsitznahme in der Nähe der regelmäßigen Arbeitsstätte) auf eine Minderung der Wegekosten hinwirken. Übt der Arbeitnehmer hingegen an mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers seinen Beruf aus, ist es ihm regelmäßig nicht möglich, die anfallenden Wegekosten durch derartige Maßnahmen gering zu halten.

Ist der Arbeitnehmer daher in mehreren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers tätig, sind die Umstände des Einzelfalles zu würdigen und der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit zu bestimmen. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugeordnet worden ist, welche Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt bzw. wahrzunehmen hat und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt. Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss eine hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den weiteren Tätigkeitsorten zukommen.

Da ein Arbeitnehmer nur eine regelmäßige Arbeitsstätte haben kann, sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen der Wohnung und den weiteren betrieblichen Einrichtungen des Arbeitgebers nach Reisekostengrundsätzen zu beurteilen.

Beispiel 2:

Fortführung des Beispiels 1: Arbeitsstätte 1 stellt für den Arbeitnehmer M die regelmäßige Arbeitsstätte dar, weil er hier den Mittelpunkt seiner beruflichen Tätigkeit hat. Nach der geänderten Rechtsprechung des BFH ist für M somit lediglich ein geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte 1 zu erfassen, insgesamt also ein Vorteil von € 108. Die übrigen Fahrten stellen Dienstreisen dar, die Erfassung eines zusätzlichen geldwerten Vorteils entfällt.

Eine detaillierte Urteilsbesprechung finden Sie in unseren [Deloitte Tax News vom 29.08.2011](#).

C. Umsetzung der geänderten BFH-Rechtsprechung durch die Finanzverwaltung
Das Bundesministerium der Finanzen hat mit seinem Schreiben vom 15.12.2011 ausführlich zur Anwendung der geänderten BFH-Rechtsprechung Stellung genommen. Die Finanzverwaltung unterstellt, dass immer dann von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen ist, wenn der Arbeitnehmer aufgrund der dienstrechtlichen/arbeitsvertraglichen Festlegungen:

- einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist oder
- in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers
 - arbeitstäglich,
 - je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder
 - mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit

tätig werden soll (Prognoseentscheidung).

Sofern geltend gemacht wird, dass abweichend von diesen Kriterien eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers regelmäßige Arbeitsstätte ist oder keine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt, ist dies anhand des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunktes der beruflichen Tätigkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. In strittigen Fällen ist ggf. eine Lohnsteueranrufungsauskunft empfehlenswert.

Die Grundsätze der BFH-Urteile sind auf alle noch offenen Fälle anzuwenden.

D. Praktische Bedeutung/ Umsetzung der geänderten Rechtsprechung des BFH
Arbeitnehmer, die nach der bisherigen Rechtslage (vgl. Ausführungen zu A.) mehrere regelmäßige Arbeitsstätten hatten und für die bislang die Ermittlung des geldwerten Vorteils für Fahrten zwischen ihrer Wohnung und den regelmäßigen Arbeitsstätten gemäß den entsprechenden Vorschriften vorgenommen wurde, können in ihren Einkommensteuererklärungen für die Fahrten zwischen ihrer (einzigen) regelmäßigen Arbeitsstätte Werbungskosten in Höhe der Entfernungspauschale beantragen. Für die Fahrten zu den weiteren Arbeitsstätten können Werbungskosten nach den Grundsätzen für Auswärtstätigkeiten (Reisekostengrundsätze) geltend gemacht werden.

Sofern Einkommensteuerbescheide betroffener Arbeitnehmer für Veranlagungszeiträume vor 2011 noch nicht bestandskräftig ergangen sind, weil beispielsweise gegen den Bescheid Einspruch eingelegt wurde, über den das Finanzamt bislang noch nicht final entschieden hat, kann der vorgenannte Werbungskostenabzug aufgrund einer Erweiterung des eingelegten Einspruches auch für diese Jahre begehrt werden.

Sollten die Lohnsteuerbescheinigungen für das Jahr 2011 noch nicht elektronisch an die zuständigen Finanzämter übermittelt worden sein, könnten die Arbeitgeber entsprechend auch noch rückwirkend den Lohnsteuerabzug für das Jahr 2011 ändern und lediglich noch den geldwerten Vorteil für die unentgeltliche Überlassung des Firmenwagen für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entsprechend der geänderten Rechtsprechung des BFH dem Lohnsteuerabzug unterwerfen (vgl. Ausführungen zu B.).

2. Anwendung der 1%-Regel bei Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

Wie ebenfalls bereits dargelegt, entsteht einem Arbeitnehmer dann ein geldwerter Vorteil, wenn diesem ein vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt überlassener Firmenwagen zur privaten Nutzung zur Verfügung steht. Dieser geldwerte Vorteil ist monatlich mit 1 % des auf volle 100 Euro abgerundeten inländischen Bruttolistenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zzgl. der Kosten für die Sonderausstattung und einschließlich Umsatzsteuer zu bewerten (1%-Regelung).

A. Bisherige Rechtslage

Überließ ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Firmenwagen unentgeltlich zur Nutzung, sprach – zumindest nach Auffassung der Finanzverwaltung – die allgemeine Lebenserfahrung dafür, dass ein solcher Firmenwagen regelmäßig auch für private Zwecke genutzt wurde (sogenannter „Anscheinsbeweis“). Demzufolge wurde ein entsprechender Nutzungsvorteil für den Arbeitnehmer unterstellt, der mittels der 1%-Regelung bewertet werden konnte und als Bestandteil des Arbeitslohnes versteuert wurde.

Sofern der vorgenannte „Anscheinsbeweis“ widerlegt und die damit verbundene Besteuerung des geldwerten Vorteils vermieden werden sollte, war es bisher nötig, dass der Arbeitgeber nicht nur ein Verbot der Privatnutzung aussprach, sondern auch sicherstellen musste, dass das Verbot tatsächlich eingehalten wurde. Unter Umständen konnte der Anscheinsbeweis auch vom Arbeitnehmer entkräftet werden, wenn er beispielsweise nachweisen oder glaubhaft machen konnte, dass eine Privatnutzung des Firmenwagens nicht stattfand, weil die Privatfahrten mit dem Privatfahrzeug unternommen wurden. Eine Entkräftung des Anscheinsbeweises wurde in der Vergangenheit von der Finanzverwaltung jedoch sehr restriktiv gehandhabt.

B. Änderung der Rechtsprechung durch den BFH

Mit seinem Urteil vom 06.10.2011 änderte der Bundesfinanzhof (BFH) seine bisherige Rechtsprechung hinsichtlich der Anwendung der 1%-Regel bei (unentgeltlicher) Überlassung eines Firmenwagens für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte.

Der BFH führte dazu in seiner Urteilsbegründung aus, dass für die steuerliche Erfassung

eines geldwerten Vorteils für die Privatnutzung Voraussetzung ist, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer tatsächlich einen Dienstwagen zur privaten Nutzung überlassen hat. Der Ansatz eines lohnsteuerrechtlichen Vorteils ist nur insoweit gerechtfertigt, als der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer gestattet, den Firmenwagen privat zu nutzen. Eine unbefugte Nutzung des Firmenwagens durch den Arbeitnehmer für private Zwecke hat jedoch keinen Lohncharakter. Ein Vorteil, den sich der Arbeitnehmer gegen den Willen des Arbeitgebers (Nutzungsverbot) selbst zuteilt, wird eben nicht „für“ die Beschäftigung des Arbeitnehmers gewährt und zählt somit nicht zum Arbeitslohn.

Der sogenannte Anscheinsbeweis (einer privaten Nutzung) kann nach Auffassung des BFH nur dafür sprechen, dass ein zur privaten Nutzung überlassener Firmenwagen auch privat genutzt wird. Die allgemeine Lebenserfahrung spricht nicht dafür, dass Arbeitnehmer Verbote missachten und damit einen Kündigungsgrund schaffen oder sich u.U. gar einer Strafverfolgung aussetzen. Dies gilt selbst dann, wenn der Arbeitgeber ein vertraglich vereinbartes Nutzungsverbot nicht überwacht. Der BFH führt allerdings auch aus, dass ein solches Nutzungsverbot nicht nur zum Schein ausgesprochen werden darf.

Kern der Entscheidung ist, dass diese Grundsätze selbst dann gelten, wenn dem Arbeitnehmer die Benutzung eines Fahrzeugs erlaubt ist, soweit Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte betroffen sind. Der BFH verneint für diesen Fall die Privatnutzung, da diese Fahrten der Erwerbssphäre zuzuordnen sind.

Zur Frage der Ermittlung bzw. Bewertung des monatlichen geldwerten Vorteils nach der 1%-Regel möchten wir auch auf unseren Beitrag vom [28.11.2011](#) hinweisen.

C. Praktische Bedeutung der geänderten Rechtsprechung des BFH

Die geänderte Rechtsprechung des BFH ist von großer praktischer Bedeutung, denn Finanzbehörden haben bei Betriebsprüfungen insbesondere die Ermittlung und lohnsteuerliche Erfassung von geldwerten Vorteilen für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Firmenwagen „unter die Lupe“ genommen. Dies galt auch für die steuerliche Erfassung von geldwerten Vorteilen aufgrund der Nutzungsüberlassung von Poolfahrzeugen. In diesem Zusammenhang wurden hohe Anforderungen an die Überwachung eines Nutzungsverbots gestellt.

Nunmehr ist bei einem durch den Arbeitgeber ausgesprochenen arbeitsvertraglichen Nutzungsverbot des Firmenwagens auch bei dessen nicht ausreichender Überwachung nicht mehr zwangsläufig davon auszugehen, dass der erste Anschein für eine Privatnutzung spricht. Diese Regel dürfte die Position der Arbeitgeber nicht unerheblich gestärkt haben.

Wir empfehlen jedoch, dass Nutzungsverbote auch weiterhin dokumentiert werden (z.B. Zusatz zum Arbeitsvertrag) und darüber hinaus weiterhin ein gewisses Maß an Überwachung des Nutzungsverbot durch den Arbeitgeber gewährleistet wird (z.B. Überprüfung Kilometerstände vor und nach einem Urlaub) und, im Falle eines Verstoßes gegen das Nutzungsverbot, arbeitsrechtliche Konsequenzen gezogen werden, z.B. durch Abmahnung, um eine steuerliche Erfassung eines geldwerten Vorteils für die Privatnutzung des überlassenen Firmenwagens zu vermeiden.

Wir stehen Ihnen und Ihren Arbeitnehmern bei der praktischen Umsetzung der geänderten Rechtsprechungsgrundsätze des Bundesfinanzhofes gern beratend zur Seite. Sprechen Sie uns an!

Fundstellen

BFH, Urteile vom 09.06.2011: [VI R 55/10](#), [VI R 58/09](#), [VI R 36/10](#)

BMF, Schreiben vom 15.12.2011, [IV C 5 – S 2353/11/10010](#)

[Finanzgericht Münster](#), Urteile vom 14.09.2011, 10 K 2037/10 E und vom 11.10.2011, 13 K 456/10

BMF, Schreiben vom 21.12.2009, IV C 5 S 2353/08/10010

BFH, Urteil vom 06.10.2011, [VI R 56/10](#)

Ihr Ansprechpartner

[Peter Mosbach](#) | Düsseldorf

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.