

Ermittlung des Nutzungswerts von Firmenfahrzeugen

Dieser Beitrag befasst sich mit den Ermittlungsmöglichkeiten des **Nutzungswertes** von Firmenfahrzeugen, **dem Eigenverbrauch bei Unternehmern** und dem **geldwerten Vorteil bei Arbeitnehmern**.

In mittelständischen Unternehmen ist es üblich, dass der Firmeninhaber oder der Gesellschafter-Geschäftsführer einen betrieblichen PKW, d. h. betriebliche Nutzung zu mehr als 50 %, für Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte nutzen dürfen. Auf der gleichen Grundlage kann ein Fahrzeug des Betriebsvermögens an einen Mitarbeiter zur Nutzung überlassen werden.

Durch die Zuordnung zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen ist bei vorsteuerabzugsberechtigten Unternehmen der Vorsteuerabzug möglich.

Der durch die Betriebsvermögenszuordnung **vollumfänglich** mögliche Abzug aller Kfz-Kosten als Betriebsausgabe bedarf eines Ausgleichs derart, dass der Unternehmer einen ertrags- und aufgrund Vorsteuerabzugsberechtigung, umsatzsteuerpflichtigen Eigenverbrauch zu versteuern hat, wohingegen beim Arbeitnehmer ein lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil vorliegt.

1. Möglichkeiten der Nutzungswernermittlung für Unternehmer und Arbeitnehmer

1.1. Die 1 % Regelung

Bei der 1 % Regelung wird monatlich 1 % des inländischen Bruttolistenpreises (BLP) als Nutzungswert versteuert.

Inländischer BLP ist der Listenpreis des Herstellers einschließlich der werkseitig eingebauten Sonderausstattungen sowie der Umsatzsteuer. Erhaltene Rabatte mindern den BLP nicht. **Nachträglich** eingebaute Sonderausstattungen sind durch den pauschalen Nutzungswert abgegolten und können nicht getrennt bewertet werden (BFH-Urteil vom 13.10.2010, BStBl 2011 II S. 361).

Hinweis: ein **unterjähriger** Wechsel von der 1 % Regelung zur Fahrtenbuchmethode für daselbe Kraftfahrzeug ist nicht zulässig.

1.2. Die 0,03 % Regelung für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeits- oder Betriebsstätte

Wird der **Firmenwagen** auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt, ist bei **Unternehmern** ein **zusätzlicher** Eigenverbrauch in Höhe von 0,03 % des BLP multipliziert mit den gefahrenen Kilometer zu erfassen.

Der Gesetzgeber unterstellt bei Unternehmern **pauschal**, dass der Steuerpflichtige 15 Tage im Monat bzw. 180 Tage im Jahr seine erste Tätigkeitsstätte aufsucht.

Die Anwendung der **0,002 % Regelung für Arbeitnehmer**, die ihren Dienstwagen an weniger als 15 Tagen im Monat zu Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb nutzen, ist für **Unternehmer nicht zulässig** (BFH-Urteil vom 12.06.2018, Az. VIII R 14/15) siehe auch Punkt 5.3.

1.3. Die Fahrtenbuchmethode

Ein ordnungsmäßig geführtes Fahrtenbuch kann statt der 1 % Regelung zur Ermittlung des gelwerten Vorteils des Steuerpflichtigen herangezogen werden.

Weitere Informationen zur Führung eines Fahrtenbuchs finden Sie in der **Checkliste „Das Fahrtenbuch“** (Checklisten, Informationen, Vorlagen sowohl Lohn- und Gehaltsbuchhaltung als auch Finanzbuchhaltung)

2. Besonderheiten der Nutzungswertermittlung beim Unternehmer

2.1. Schätzungsmethode

Bei Fahrzeugen, des gewillkürten Betriebsvermögen (10 – 50 % betriebliche Nutzung), kann die sog. **Schätzungsmethode** für die Ermittlung des Wertes der privaten Nutzung angewandt werden.

Die **Privatnutzung beträgt 60 %** und die **betriebliche Nutzung von 40 %**.

2.2. Nutzung mehrerer Fahrzeuge

Sind **mehrere Fahrzeuge** vorhanden als mögliche Privatnutzer wird, abweichend von der bisher von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung, der pauschale Nutzungswert nach der 1 % Regelung nur für das Fahrzeug mit dem **höchsten Listenpreis** angesetzt (BMF-Schreiben vom 15.11.2012, IV C 6 – S 2177/10/ 10002; 2012/1038276). Ausschlaggebend ist die Glaubhaftmachung, dass dieses Fahrzeug ausschlich betrieblich genutzt wird.

2.3. Nutzung eines Firmenfahrzeugs durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer

Einem Gesellschafter-Geschäftsführer kann von „seiner“ GmbH ein Firmenfahrzeug zur Privatnutzung und für Fahrten Wohnung Arbeitsstätte, zur Verfügung gestellt werden. Die Ermittlung des Nutzungswerts kann durch die Fahrtenbuch- oder die 1 % Regelung erfolgen.

Nutzt ein Gesellschafter-Geschäftsführer ein Firmenfahrzeug, trotz im Anstellungsvertrag schriftlich erteilten **Nutzungsverbots** unerlaubt für private Fahrten, liegt eine **verdeckte Gewinnausschüttung** (8 KStG) vor, die mit dem gemeinen Wert zuzüglich Gewinnaufschlag zu bewerten ist.

Trotz **vereinbarten Nutzungsverbots** ist von **privaten Fahrten** eines Gesellschafter-Geschäftsführers, Beweis des ersten Anscheins, auszugehen, wenn dies nicht durch gegenteilige Nachweise erschüttert wird. Hiergegen spricht jedoch:

- kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
- keine organisatorischen Maßnahmen um Privatnutzung auszuschließen
- unbeschränkte Zugriffsmöglichkeit auf das Firmenfahrzeug durch den Gesellschafter-Geschäftsführer
- kein abstellen des Firmenfahrzeugs auf Firmengelände
- kein adäquates Privatfahrzeug des Gesellschafter-Geschäftsführers

3. Nicht volle Monate oder Fahrzeugwechsel

Die Finanzverwaltung ist an eine **monatliche** Berechnung gebunden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 S. 4 LStR).

Bei einem **Fahrzeugwechsel im laufenden** Jahr ist im Monat des Wechsels der Listenpreis desjenigen Fahrzeugs, das nach der Anzahl der Tage überwiegend genutzt wird.

4. Kostendeckelung im Rahmen der 1 % Regelung

Entstehen nur geringe Kfz-Kosten kann der Eigenverbrauch nach der 1 % Regelung über den tatsächlichen Kosten liegen. In diesem Fall wird der private Nutzungsanteil auf die tatsächlichen Kosten begrenzt (BMF-Schreiben vom 18.11.2019).

5. Besonderheiten der Nutzungswertermittlung beim Arbeitnehmer

5.1. Zuzahlungen zu den Anschaffungskosten des Fahrzeugs

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten des Fahrzeugs können im Kalenderjahr der Anschaffung auf den **geldwerten Vorteil angerechnet** werden. Falls das gezahlte Entgelt den geldwerten Vorteil des Kalenderjahres übersteigt, kann ein in den Folgejahren zu berücksichtigender Merkposten gebildet werden. Die Zuzahlung kann an den Arbeitgeber oder an einen Dritten erfolgen

5.2. Zuzahlungen zu den laufenden Kosten

Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber ein **Nutzungsentgelt**, so **mindert** dies den nach der **1 % Regelung oder der Fahrtenbuchmethode** ermittelten **Nutzungswert**, sofern die vom Arbeitnehmer getragenen einzelnen Kfz-Kosten zu den **Gesamtkosten** des Kfz **zählen**, z. B. Treibstoffkosten, Wartungskosten, Kfz-Steuer, Kfz-Versicherung, Garagenmiete, Wagenpflege usw. TZ 49, 50, 51 i. V. TZ 29 (BMF-Schreiben vom 04.04.2018 Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer)

5.3. Die 0,002 % Regelung bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Wird der Dienstwagen **nur gelegentlich (maximal 15 Tage im Monat)** zum Pendeln zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt, kann eine

Einzelbewertung ($\text{BLP} \times 0,002 \% \times \text{km} \times \text{Tage}$)

zur Ermittlung des geldwerten Vorteils angewandt werden.

Arbeitgeber und Arbeitnehmer **müssen vereinbaren** ob die Pauschalregelung oder eine Einzelbewertung (Einzelnachweis der Fahrten) durchgeführt wird. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber die **Tage, nach Datum**, an welchen er die Firma aufsucht mitzuteilen. Ein Mitteilung der Gesamtstage genügt nicht (BMF-Schreiben vom 04.04.2018, BStBl 1 2018 S. 592).

5.4. Die 0,001 % Regelung bei gelegentlicher Überlassung eines Firmenfahrzeugs

Die Überlassung darf für maximal 5 Tage im Monat aus privatem Anlass (Hochzeit, Umzug) erfolgen. Der Nutzungswert ermittelt sich aus

$$\text{Bruttolistenpreis} \times 0,001 \% \times \text{gefahrte Kilometer}$$

und wird als sonstiger Bezug, der auch der Sozialversicherung unterliegt, besteuert.

5.5. Der geldwerte Vorteil im Rahmen der doppelten Haushaltsführung - Familienheimfahrten

Für die Benutzung eines Firmenwagens zu **einer** wöchentlichen Familienheimfahrt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung **entfällt** der **Ansatz eines geldwerten Vorteils**, wenn dem Arbeitnehmer beim eigenen Pkw für diese Fahrten der Abzug als Werbungskosten zustehen würde (§ 8 Abs. 2 S. 5 EStG).

Bei mehr als einer wöchentlichen Heimfahrt ist ein Nutzungswert nach der 0,002 % Regelung anzusetzen.

5.6. Nutzungsmöglichkeit eines Fahrzeugpools

Mehrere Arbeitnehmer können für private Fahrten aus einem Pool verschiedener Fahrzeuge mit unterschiedlichen Bruttolistenpreisen wählen. Es ist ein pauschaler geldwerter Vorteil wie folgt zu ermitteln:

$$\frac{1 \% \text{ der Summe der Bruttolistenpreise aller zur Verfügung stehenden Fahrzeuge}}{\text{Anzahl der nutzungsberechtigten Arbeitnehmer}}$$

5.7. Die Möglichkeit des Car Sharing

Ein Dienstwagen wird **mehreren Arbeitnehmern** zur Nutzung überlassen, der geldwerte Vorteil wird wie folgt aufgeteilt:

Privatfahrten:

$$\frac{1 \% \text{ des Bruttolistenpreises}}{\text{Anzahl der nutzungsberechtigten Arbeitnehmer}}$$

Hinweis: kein steuerlicher Ansatz möglich

Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte:

$$\frac{0,03 \% \text{ des Bruttolistenpreises} \times \text{Entfernungskilometer}}{\text{Anzahl der nutzungsberechtigten Arbeitnehmer}}$$

Hinweis: die tatsächlichen Entfernungskilometer sind Werbungskosten

5.8. Park and ride System

Wird ein Dienstfahrzeug **nur für einen Teil** der Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt (Park and ride System), muss lt. Auffassung der Finanzverwaltung die 0,03% Regelung für die gesamte Fahrstrecke angewandt werden.

Beschränkung des 0,03 % Zuschlags auf die tatsächliche Fahrstrecke:

- der Arbeitgeber stellt das Fahrzeug nur für eine **Teilstrecke zur Verfügung** (Reglung im Dienstvertrag erforderlich)
- **kein Nutzungsverbot** des Arbeitgebers ist erforderlich, **wenn** der Arbeitnehmer einen Nachweis für seine Beförderung auf der übrigen Strecke erbringt, z.B. Bahn- oder Busticket

5.9. Minijob und geldwerter Vorteil „PKW Nutzung“ bei Ehegatten/nahestehenden Personen

Grundsätzlich ist es möglich, eine dauerhafte geringfügige Beschäftigung mit einer Kombination aus Barlohn und Sachbezug zu dotieren. Diese Gestaltung findet häufig bei Arbeitsverhältnissen mit Ehegatten oder nahestehenden Personen Anwendung, wobei der Begünstigte eine Hauptbeschäftigung bei einem anderen Arbeitgeber ausübt. Der Sachbezug eliminiert häufig den vergüteten Bruttobetrag weitgehend. (z.B. Bruttolohn 450,00 € und PKW Sachbezug 300,00 € je Monat)

- Der **BFH** hat mit Urteil vom 21.12.2017 Az. III-B 27-7417 dieses Modell abschlägig entschieden, da diese Gestaltung einen Fremdvergleich nicht stand hielte, denn einen familienfremden würde bei vergleichbarer Arbeitsleistung kein KFZ mit Privatnutzungsmöglichkeit und dadurch unkalkulierbaren Kosten überlassen werden.
- Grundsätzlich ist der **Mindestlohn** ein Bruttolohnanspruch, der als Geldleistung zu berechnen und durch Zahlung von Geldmitteln zu erfüllen ist. Die Entlohnung im Wege der Gewährung von Sachbezügen, also Leistungen des Arbeitgebers, die dieser als Gegenleistung für die Arbeitsleistung in anderer Form als in Geld erbringt, ist nicht zulässig **§ 107 Abs. 1 GewO**.
- Nur in **Ausnahmefällen**, geregelt in **§ 107 Abs. 2 S. 5 GewO** ist die Leistung eines Teils des Arbeitslohnes durch Sachleistungen zulässig. Hierbei ist zu beachten, dass die Anrechnung von Sachleistungen auf den Mindestlohn die Höhe des pfändbaren Teils des Arbeitsentgelts nicht übersteigen darf. Der Arbeitnehmer muss in jedem Fall über ein Nettogehalt in Höhe der Pfändungsfreigrenze (momentan bei ledigen, nicht unterhaltspflichtigen Mitarbeitern 1.178,59 €) verfügen können.

6. Der „geldwerte Vorteil“ beim Gesellschaftergeschäftsführer

Ist die erfolgte **Privatnutzung** als **Arbeitslohn** oder verdeckte **Gewinnausschüttung (VGA)** einzustufen?

- fremdübliche Nutzungs- oder Überlassungsvereinbarung **liegt vor**, der geldwerte Vorteil ist als Arbeitslohn einzustufen
- eine derartige Vereinbarung **liegt nicht vor**, die Nutzung durch das Gesellschaftsverhältnis, führt zu einer verdeckten Gewinnausschüttung (§ 8 Abs. 3 S. 2 KStG)

Beispiele für verdeckte Gewinnausschüttung

- Nutzung des Firmenfahrzeugs für Privatfahrten
- Nutzung des Firmenfahrzeugs für Fahrten Wohnung Arbeitsstätte
- Nutzung des Firmenfahrzeugs trotz vereinbarten Nutzungsverbot
- Überlassung eines hochpreisigen Fahrzeugs, obwohl im Dienstvertrag nicht festgelegt

Beispiele für Arbeitslohn:

- Änderung der Bemessungsgrundlage wegen geänderten Bruttolistenpreises
- Verwerfung des Fahrtenbuchs

7. Steuerliche Behandlung des Nutzungswerts im Unternehmen

7.1. Ertragsteuerliche Auswirkungen

Der Nutzungswert wirkt gewinnerhöhend bzw. verlustmindernd bei der Gewinnermittlung nach §§ 4 Abs. 1 oder 5 EStG, ebenso erhöht er den Überschuss bzw. vermindert den Verlust bei der Ermittlung des Jahresergebnisses nach § 4 Abs. 3 EStG.

Besonderheit: beim Gesellschaftergeschäftsführer kann eine VGA vorliegen die außerbilanziell zugerechnet wird

7.2. Umsatzsteuerliche Auswirkungen

Der Nutzungswert ist nach § 3 Abs. 1 b S. 1 Nr. 1 UStG einer Lieferung gegen Entgelt gleichgestellt und unterliegt somit der Umsatzsteuer in Höhe von 19 %.

Besonderheiten:

- bei der Ermittlung des Eigenverbrauchs nach der 1 % Regelung ist eine **Aufteilung** des Eigenverbrauchs in 80 % **steuerpflichtigen** und 20 % **steuerfreien** Eigenverbrauch möglich
- bei **Kostendeckelung** vgl. Nr. 4 ist die **Bemessungsgrundlage** für Zwecke der Umsatzsteuer sachgerecht zu schätzen und kann maximal 49 % betragen, da ansonsten kein Betriebsvermögen vorliegen kann
- bei E-Mobilität ist für Zwecke der Umsatzsteuer nicht von der verminderten BMG von 25 % oder 50 % des BLP sondern von 100 % der BMG auszugehen

8. Lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtliche Auswirkungen des geldwerten Vorteils

Der geldwerte Vorteil unterliegt sowohl der Lohnsteuer als auch der Belastung mit Sozialversicherungsbeiträgen.

Gestaltung: Die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung des 0,03 % geldwerten Vorteils in Höhe von 15 % für Fahrtkostenzuschüsse (**0,30 € x km x Tage**) führt dazu, dass **diese** Entgeltbestandteile **nicht** dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt hinzuzurechnen sind.

Besonderheit: Bei einem Gesellschaftergeschäftsführer mit mindestens 50 %-iger Beteiligung liegt im Allgemeinen Sozialversicherungsfreiheit vor

9. Förderung der E-Mobilität bei Fahrzeugen

Um Wettbewerbsnachteile für Elektro- oder Hybridfahrzeuge, aufgrund erhöhter Anschaffungskosten im Vergleich zu PKW's mit Verbrennungsmotor, abzubauen wurden im AmtshilfeRLUmSG vom 26.06.2013 in § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge festgelegt.

Weitere Informationen bei Aktuellen Kurzinformationen zur E-Mobilität

10. Informationen zu „speziellen“ Fahrzeugen

- *Pick-up*

Nach Inkrafttreten des Kraftfahrzeugsteueränderungsgesetzes (KraftStÄndG) ab 23.10.2020 wird die Sonderregelung des **§ 18 Abs. 12 KraftStG** abgeschafft, mit der leichte Nutzfahrzeuge, **abweichend** von der Einstufung durch die **Kfz-Zulassungsbehörden als Lkw**, unter bestimmten Voraussetzungen für die Kfz-Steuer durch die **Zollbehörden als Pkw eingestuft** und somit in der Kfz-Steuer höher besteuert wurden. Des Weiteren wird folge dessen eine **Privatnutzung des Unternehmers nicht mehr unterstellt**, d. h. es ist keine 1 % Regelung, kein Fahrtenbuch oder die Schätzmethode für die Ermittlung jeglicher Privatnutzung erforderlich. Die **Anschaffung** des Fahrzeugs muss **ab dem 23.10.2020** erfolgen.

Bis zum 22.10.2020 gilt die Regelung, dass die Zulassung eines Pick-ups als LKW und damit gewisse Steuervorteile nur dann möglich sind, falls die Nutzfläche (Ladefläche) größer ist als die Personenbeförderungsfläche.

- *Baustellenfahrzeug*

Die Rechtslage zur privaten Mitbenutzung von sog. Baustellenfahrzeugen ist **nicht eindeutig**. Das Finanzgericht München ist der Auffassung, dass Baustellenfahrzeuge auch privat genutzt werden können (FG München vom 04.04.2008, 7 K 3056/06). Die Lösung kann nur über eine Einzelfalldarstellung und dementsprechender Vereinbarung mit den Finanzbehörden erarbeitet werden.

- *Werkstattfahrzeug (Kastenwagen)*

Noch diffiziler stellt sich die **Privatnutzungsvermutung eines typischen Werkstattwagens**, mit spezifischer eingebauter Inneneinrichtung, maximal 2 Sitzplätzen und Verblendung der Seitenscheiben durch Werbung dar. Ein solches Fahrzeug ist aufgrund der objektiven Beschaffenheit und Einrichtung typischerweise so gut wie ausschließlich zur Beförderung von Gütern und Werkzeugen bestimmt und wird allenfalls gelegentlich und ausnahmsweise für reine, auch private Fahrzwecke eingesetzt. Nach diesen Grundsätzen ist die 1 % Regelung nicht anzuwenden, die gegenteilige **Beweislast** trifft die **Finanzbehörden**. Der „Beweis des ersten Anscheins“ kommt nicht zur Anwendung, da das Fahrzeug objektiv nicht zur üblichen privaten Nutzung geeignet ist (BFH-Urteil vom 17.02.2016 AZ X R 32/11).

- Dokumentation der tatsächlichen Fahrzeugausstattung
- Arbeitsvertragliche Untersagung der Privatnutzung
- Führung eines Fahrtenbuchs

- *Geländewagen*

Der BFH hat mit Urteil vom 13.02.2003 (X 23/01) entschieden, dass **Kombinationskraftwagen**, im zu Grunde liegenden Urteilsfall ein **Geländewagen**, ungeachtet ihrer kraftfahrzeugsteuerrechtlichen Einordnung als anderes, gewichtsbesteuertes, Fahrzeug i. S. von § 8 Nr. 2 KraftStG auch dann ein Kfz i. S. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind, wenn sie über ein zulässiges Gesamtgewicht von **mehr als 2,8 t** verfügen. Dies hat zur Folge dass die sog. **1 % Regelung des § 6 Abs. 1 N. 4 EStG anzuwenden** ist.

- *Oldtimer*

Je nach Einordnung in die Vermögensart, gewillkürtes oder notwendiges Betriebsvermögen greifen die einzelnen Regelungen des § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG bzgl. der Besteuerung der Privatnutzung; eine Spezialregelung für Oldtimer ist im Einkommensteuergesetz nicht vorgesehen.

Hinweis: Bei Oldtimern ist die Regelung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 7 EStG zu beachten, die besagt, dass nach der Verkehrsauffassung unangemessene Aufwendungen nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig sind.

Das FG Baden Württemberg vertritt die Auffassung, dass Aufwendungen für Oldtimer nicht als Betriebsausgaben abzugsfähig sind, da es sich um ähnliche Zwecke, für die ein Betriebsausgabenabzugsverbot gesetzlich geregelt, ist im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG handelt. Bei der Veräußerung ist zu beachten, dass die AfA, aufgrund gängiger BFH Rechtsprechung, als **nicht abziehbare Betriebsausgabe** (§ 4 Abs. 5 EStG) dem **Veräußerungsgewinn hinzuzurechnen** ist.

Ergo: Um Ärger mit dem **Finanzamt vorzubeugen** sollten Oldtimer dem Privatvermögen zugeordnet werden und eventuelle betriebliche Fahrten mit 0,30 € je Kilometer abgerechnet werden.