

# Wechsel der Bewertungsmethode beim Firmenwagen rückwirkend möglich

von Dipl.-Finw., M.A. (Taxation), Daniel Denker, Oldenburg, [www.steuer-webinar.de](http://www.steuer-webinar.de)

Viele Arbeitgeber überlassen ihren Arbeitnehmern zur Mitarbeitermotivation und -bindung einen Firmenwagen – auch zur privaten Nutzung und für Fahrten zwischen Wohnung und Betrieb. Der geldwerte Vorteil muss lohnversteuert werden und unterliegt daneben beim Arbeitgeber den vollen Sozialversicherungsbeiträgen und der Umsatzsteuer. Nicht zuletzt aufgrund der Coronapandemie werden viele Arbeitnehmer (ggf. zeitweise) im Homeoffice tätig. Auch infolge von Kurzarbeit oder Krankheit fahren sie seltener zur Arbeit. Mit der 0,002 %-Methode kann für diese Fahrten eine Einzelbewertung vorgenommen werden. Laut BMF-Schreiben vom 3.3.2022 ist die Methodenwahl (0,002 % sowie Fahrtenbuchmethode) nun auch rückwirkend durch den Arbeitgeber möglich. Das bisherige BMF-Schreiben vom 4.4.2018 (BStBl I 18, 592) wurde aufgehoben.

## Praxisfall

Einem leitenden Arbeitnehmer wird ganzjährig ein Firmenwagen – auch zur privaten Nutzung – überlassen. Der Bruttolistenpreis zzgl. Sonderausstattung beträgt 60.000 EUR. Die einfache Entfernung zwischen der Wohnung des Arbeitnehmers und seinem Betrieb beläuft sich auf 40 km. Der Arbeitnehmer erkrankte im Jahr 2021 an Corona und wurde vom 1.6.2021 bis zum 5.7.2021 krankgeschrieben. Im Jahr 2021 unternahm er deshalb, wegen Kurzarbeit und einer zeitweisen Tätigkeit im Homeoffice, lediglich 105 Fahrten zur Firma. Im Monat Juni 2021 wurde keine einzige Fahrt getätigt. Ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch wurde nicht geführt.

<b>• Ermittlung des geldwerten Vorteils</b>	
Der geldwerte Vorteil ermittelt sich grundsätzlich wie folgt:	
<b>1. Private Nutzungsmöglichkeit</b>	
$60.000 \text{ EUR} \times 1 \% \times 12 \text{ Monate}$	7.200 EUR
<b>2. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte</b>	
$60.000 \text{ EUR} \times 0,03 \% \times 40 \text{ km} \times 12 \text{ Monate}$	8.640 EUR
	<b>15.840 EUR</b>
Dieser Betrag unterliegt der Lohnsteuer sowie der Sozialversicherung. Weiterhin fällt die Umsatzsteuer mit 19 % auf den Nettobetrag von 13.311 EUR an und beträgt 2.529 EUR.	

**Beachten Sie** | Der pauschale Nutzungswert ist nicht zu erhöhen, wenn der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug an einem Arbeitstag mehrmals für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt.

## Rechtfertigen Urlaub, Krankheit oder Kurzarbeit allein einen geringeren Ansatz?

Grundsätzlich ist die Ermittlung des Zuschlags kalendermonatlich mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen (§ 8 Abs. 2 Satz 3

EStG). Wird dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug dauerhaft zur Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, so findet die 0,03 %-Regelung auch Anwendung für volle Kalendermonate, in denen das Fahrzeug tatsächlich nicht für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt wird. Der pauschale Nutzungswert ist auch dann anzusetzen, wenn aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung oder anderer Umstände Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte nicht arbeitstäglich anfallen (z. B. aufgrund von Teilzeitvereinbarung, Homeoffice, Dienstreisen, -Kurzarbeit, Auslandsaufenthalt), so das BMF. Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im pauschalen Nutzungswert ebenfalls berücksichtigt (vgl. BMF 3.3.22, IV C 5 – S 2334/21/10004 :001, Tz. 12).

**Praxistipp**

Das BMF stellt klar, dass ein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen ist, wenn dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kfz ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt oder an der Wohnung beendet (z. B. beim Bereitschaftsdienst in Versorgungsunternehmen), vgl. BMF 3.3.2022, Tz. 6.

Die Finanzverwaltung lässt jedoch unter gewissen Voraussetzungen eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit der 0,002 %-Methode zu.

**Einzelbewertung nach der 0,002 %-Methode anwenden**

Der vom Gesetzgeber vorgesehene Ansatz für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach der 0,03 %-Methode geht pauschal von 15 Fahrten je Kalendermonat (bzw. 180 Fahrten je Kalenderjahr) aus. Diese unterstellte Pauschalierung ist insbesondere dann von Nachteil, wenn die von dem Arbeitnehmer tatsächlich durchgeführten Fahrten diese Anzahl unterschreiten. Mit dem aktualisierten Schreiben vom 3.3.2022 (IV C 5 – S 2334/21/10004 :001 in Tz. 13) eröffnet das BMF die Möglichkeit, eine Einzelbewertung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen. Danach wird abweichend von der pauschalen 0,03 %-Methode für die tatsächlich durchgeführte Anzahl von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte der Nutzungsvorteil mit 0,002 % des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer bemessen:

<b>• Alternative Ermittlung des geldwerten Vorteils</b>	
<b>1. Private Nutzungsmöglichkeit (wie bisher)</b>	
60.000 EUR × 1 % × 12 Monate	7.200 EUR
<b>2. Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte</b>	
60.000 EUR × 0,002 % × 40 km × 105 Fahrten	5.040 EUR
	<b>12.240 EUR</b>
Der geldwerte Vorteil kann damit um 3.600 EUR reduziert werden.	

## **Voraussetzungen für die Einzelbewertung nach der 0,002 %-Methode**

Um die Einzelwertmethode anwenden zu können, muss der Arbeitnehmer laut BMF-Schreiben vom 3.3.2022 jeden einzelnen Kalendertag benennen, an welchem er eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte durchgeführt hat. Eine pauschale Aussage von beispielsweise 105 Fahrten im Jahr 2021 genügt der Finanzverwaltung weiterhin nicht.

## **Vereinfachungsregelungen**

Der Arbeitnehmer muss jedoch keine Angaben tätigen, wie er an den übrigen Tagen zur Arbeit gekommen ist.

Auch zählen Arbeitstage, an denen er mehrfach zur Arbeit gefahren ist (z. B. Heimfahrt während der Mittagspause) weiterhin als ein einzelner Arbeitstag. Es ergeben sich für den Arbeitgeber insoweit keine Ermittlungspflichten aus den Einzelaufzeichnungen des Arbeitnehmers. Lediglich wenn diese erkennbar unrichtig sind, dürfen sie nicht für die Einzelbewertung zugrunde gelegt werden.

Weiterhin ist es aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung über tatsächlich genutzte Arbeitstage des Vormonats zugrunde gelegt wird.

## **Finanzverwaltung ändert ihre Auffassung**

Bisher konnte man **im Laufe eines Kalenderjahres** nicht zwischen der pauschalen Bewertung nach der 0,03 %-Methode und der Einzelbewertung nach der 0,002 %-Methode wechseln. Im Rahmen der Lohnabrechnungen musste man sich immer für das gesamte Kalenderjahr entscheiden, welches Verfahren angewandt werden soll.

Dazu im BMF-Schreiben vom 4.4.2018: Der Arbeitgeber muss die Anwendung der 0,03 %-Regelung oder der Einzelbewertung für jedes Kalenderjahr, also einheitlich für alle dem Arbeitnehmer überlassene betrieblichen Kraftfahrzeuge, festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden. Das ist auch grundsätzlich weiterhin so.

Nun lässt die **Finanzverwaltung aber eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs grundsätzlich zu**. Gemäß dem BMF-Schreiben vom 3.3.2022 ist eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der 0,03 %-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) im laufenden Kalenderjahr und vor Übermittlung oder Ausstellung der Lohnsteuerbescheinigung im Rahmen des § 41c EStG grundsätzlich möglich (siehe Tz. 13 Buchst. f des BMF-Schreibens vom 3.3.22).

Für 2021 waren die Arbeitgeber grundsätzlich verpflichtet, der Finanzverwaltung bis zum 28.2.2022 eine elektronische Lohnsteuerbescheinigung zu übermitteln. Ohne Authentifizierung ist eine elektronische Übermittlung der Lohnsteuerbescheinigung nicht mehr möglich.

**Beachten Sie** | Das BMF-Schreiben vom 3.3.2022 weist in Tz. 13 Buchst. e weiter darauf hin, dass der Arbeitgeber auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet ist. Dies gilt nur dann nicht, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage etwas anderes ergibt.

### **Praxistipp**

Sofern ein Arbeitgeber eine Einzelbewertung von vornherein ausschließen möchte, sollte er also unbedingt entsprechende Rechtsgrundlagen mit seinem Arbeitnehmer schaffen.

### **Vorteile der Minderung des geldwerten Vorteils**

Auf den ersten Blick profitiert von einem geminderten geldwerten Vorteil lediglich der Arbeitnehmer. Da der Nutzungsvorteil jedoch auch der Sozialversicherungspflicht unterliegt, reduzieren sich auch die Sozialabgaben bei der Anwendung der 0,002 %-Methode. Damit werden sowohl arbeitgeber- als auch arbeitnehmerseitig Sozialversicherungsbeiträge eingespart.

### **Praxistipp**

Damit kann der Arbeitgeber nun rückwirkend Abgaben, Lohnsteuer- und Umsatzsteuer einsparen.

Auch die Umsatzsteuer sollte nicht außer Betracht gelassen werden. Bei der Dienstwagenüberlassung handelt es sich grundsätzlich um eine umsatzsteuerbare und umsatzsteuerpflichtige Leistung. Sofern der geldwerte Vorteil wie dargestellt reduziert werden kann, mindert sich auch die Höhe der vom Arbeitgeber (Unternehmer) abzuführenden Umsatzsteuer.

**Merke** | Ob der Vorgang als tauschähnlicher Umsatz tatsächlich immer der Umsatzsteuer unterliegt, ist aufgrund des EuGH-Urteils vom 20.1.2021 (C-288/19) durchaus fraglich. Die Auswirkungen dieses Urteils auf die bisherige Verwaltungsauffassung werden derzeit allerdings noch abgestimmt.

### **Arbeitnehmer kann im Rahmen der Einkommensteuererklärung korrigieren**

Der Arbeitnehmer ist jedoch nicht an die von seinem Arbeitgeber durchgeführte Bewertung des geldwerten Vorteils gebunden. Er kann in seiner persönlichen Einkommensteuererklärung für das gesamte Jahr von der pauschalen Versteuerung zur Einzelbesteuerung nach der 0,002 %-Methode wechseln. Dies wirkt sich jedoch ausschließlich auf die Lohnsteuer nebst Zuschlagsteuern aus. Eine Änderung bei den Sozialversicherungsbeiträgen sowie bei der Umsatzsteuer ergibt sich nicht.

### **Fahrtenbuch führen bzw. rückwirkende Bewertungsmethode anwenden**

Der Gesetzgeber sieht in § 8 Abs. 2 S. 4 EStG die Möglichkeit vor, den geldwerten Vorteil anhand eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs zu ermitteln. Soweit dies erfolgt, werden die tatsächlich angefallenen Kosten je Kilometer als geldwerter Vorteil für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte angesetzt. Durch eine geringere Anzahl von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte reduziert sich oftmals der pauschal ermittelte geldwerte Vorteil. Dafür muss der Arbeitnehmer aber ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch geführt haben. Ein unterjähriger Wechsel zwischen der 1 %-Regelung und

der Fahrtenbuchmethode für dasselbe Kraftfahrzeug ist nach wie vor grundsätzlich nicht zulässig (vgl. - R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 LStR, BFH 20.3.14, BStBl II, 643).

Aber auch hier lässt die Finanzverwaltung nun eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der pauschalen Nutzungswertmethode zur Fahrtenbuchmethode oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) vor Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung im Rahmen des § 41c EStG grundsätzlich zu (BMF 3.3.22, Tz. 41). Ein Fahrtenbuch kann dabei auch elektronisch geführt werden. Die Finanzverwaltung erkennt ein elektronisches Fahrtenbuch an, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Die sogenannten „GoBD“ (BMF 28.11.19, BStBl I 19, 1269) sind zu beachten (vgl. BMF 3.3.22, Tz. 28).

### **Praxistipp**

Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden (vgl. BFH 16.11.05, BStBl II 06, 410).

### **Kostendeckelung nicht vergessen**

Zudem sollte die sogenannte Kostendeckelung geprüft werden. Der geldwerte Vorteil darf die insgesamt angefallenen Kfz-Kosten (u. a. Abschreibung, Reparaturen, Steuern, Versicherungen, Treibstoff) nicht übersteigen (BMF 3.3.22, Tz. 8).

### **Auswirkungen bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen**

Für die Privatnutzung von Elektro- oder Hybrid-elektrofahrzeugen gelten ertragsteuerliche Begünstigungen. Daher kann je nach Fahrzeug von dem Brutto-listenpreis auch nur die Hälfte oder ein Viertel des Bruttolistenpreises angesetzt werden. Das gilt folglich auch im Rahmen der 0,03 %- bzw. 0,002 %-Methode. Wurde ein Fahrtenbuch geführt, wird die zu den Gesamtkosten des Pkw gehörende AfA entsprechend auf die Hälfte bzw. ein Viertel gemindert.

### **Praxistipp**

Einzelheiten sind dem BMF--Schreiben vom 5.11.2021 zu entnehmen (BStBl I 21, 2205).

In umsatzsteuerlicher Hinsicht liegt bei der Fahrzeugüberlassung ein tauschähnlicher Umsatz vor. Die Bemessungsgrundlage kann zur Vereinfachung nach Abschnitt 15.23 Abs. 11 UStAE mit den lohnsteuerlichen Werten angesetzt werden. Allerdings gestattet auch hier bereits der Anwendungserlass keine Kürzung des Brutto-listenpreises oder der Gesamtkosten, wenn ein Elektro- oder Hybridelektrofahrzeug genutzt wird (vgl. BMF 7.2.22, III C 2 – S 7300/19/10004 :001).

### **Praxistipp**

Einzelheiten sind dem BMF-Schreiben vom 7.2.2022 (III C 2 – S 7300/19/10004 :001) zu entnehmen.