



POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

HAUSANSCHRIFT Wilhelmstraße 97
10117 Berlin
TEL +49 (0) 30 18 682-0

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de
DATUM 3. März 2022

BETREFF **Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer**

BEZUG Erörterung in der Sitzung LSt I/2022 zu TOP 10

GZ **IV C 5 - S 2334/21/10004 :001**

DOK **2022/0200755**
(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Die lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer ist in § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG sowie R 8.1 Absatz 9 und 10 LStR geregelt.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wird ergänzend wie folgt Stellung genommen (Änderungen gegenüber dem BMF-Schreiben vom 4. April 2018, BStBl I Seite 592, sind durch **Fettschrift** hervorgehoben):

Inhaltsverzeichnis

- 1. Allgemeines**
- 2. Pauschale Nutzungswertmethode**
 - 2.1 Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts
 - 2.2 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
 - 2.3 Fahrzeugpool
 - 2.4 Fahrzeugwechsel
 - 2.5 Gelegentliche Überlassung

- 2.6 Listenpreis
- 2.7 Nutzungsverbot
- 2.8 Park and ride
- 2.9 Überlassung an mehrere Arbeitnehmer
- 2.10 Überlassung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge
- 3. Individuelle Nutzungswertmethode**
- 3.1 Einheitliches Verfahren der individuellen Nutzungswertermittlung
- 3.2 Elektronisches Fahrtenbuch
- 3.3 Erleichterungen bei der Führung eines Fahrtenbuchs
- 3.4 Ermittlung des vorläufigen Nutzungswerts
- 3.5 Gesamtkosten
- 3.6 Leerfahrten
- 3.7 Sicherheitsgeschützte Kraftfahrzeuge
- 3.8 Überlassung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge
- 3.9 Umwegstrecken wegen Sicherheitsgefährdung
- 4. Wechsel der Bewertungsmethode**
- 5. Fahrgestellung**
- 6. Familienheimfahrten**
- 7. Leasing**
- 8. Nutzungsentgelt**
- 9. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten**
- 10. Elektromobilität**
- 11. Anwendungsregelungen**

1. Allgemeines

- 1** Bei Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer gelten die Regelungen zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, für Fahrten von der Wohnung zu einem Sammelpunkt oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG entsprechend (§ 8 Absatz 2 Satz 3 und 4 EStG, **BMF-Schreiben vom 18. November 2021, BStBl I Seite 2315**).
- 2** Zur pauschalen Besteuerung des Nutzungswerts nach § 40 Absatz 2 Satz 2 **Nummer 1 Buchstabe a** EStG für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte **sowie zu einem Sammelpunkt oder zu einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet im Sinne des § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG vgl. Rz. 42 des BMF-Schreibens vom 18. November 2021 (a. a. O.)**.

3 Kraftfahrzeuge im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG sind auch:

- Campingfahrzeuge (vgl. BFH-Urteil vom 6. November 2001, BStBl 2002 II Seite 370),
- Kombinationskraftwagen, z. B. Geländewagen (vgl. BFH-Urteil vom 13. Februar 2003, BStBl II Seite 472),
- Taxen (vgl. BFH-Urteil vom 8. November 2018, BStBl 2019 II Seite 229),
- Elektrokleinstfahrzeuge im Sinne des § 1 Absatz 1 Satz 1 Elektrokleinstfahrzeuge-Verordnung vom 6. Juni 2019 (BGBl. I Seite 756; Kraftfahrzeuge mit elektrischem Antrieb und einer bauartbedingten Höchstgeschwindigkeit von nicht weniger als 6 km/h und nicht mehr als 20 km/h), z. B. E-Scooter, Elektro-Tretroller,
- Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (vgl. Gleich lautende Ländererlasse vom 9. Januar 2020, BStBl I Seite 174; Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt).

4 Kraftfahrzeuge im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG sind nicht:

- Elektrofahrräder, die verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen sind (vgl. Gleich lautende Ländererlasse vom 9. Januar 2020, a. a. O.; u. a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht).

5 Die Überlassung eines Einsatzfahrzeugs (Kommandowagen) an den Leiter der Freiwilligen Feuerwehr während seiner – ggf. auch „ständigen“ – Bereitschaftszeiten führt nicht zu Arbeitslohn (vgl. BFH-Beschluss vom 19. April 2021, BStBl II Seite 605).

6 Ein geldwerter Vorteil ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen, wenn dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug 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.

2. Pauschale Nutzungswertmethode

7 Die Anwendung der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Regelung, 0,03 %-Regelung, 0,002 %-Regelung) ist in § 8 Absatz 2 Satz 2, 3 und 5 EStG sowie R 8.1 Absatz 9 Nummer 1 LStR geregelt. Zu Familienheimfahrten vgl. Rn. 47, 48.

2.1 Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts

- 8 Der pauschale Nutzungswert kann die dem Arbeitgeber für das betriebliche Kraftfahrzeug insgesamt entstandenen Kosten übersteigen. Wird dies im Einzelfall nachgewiesen, ist der pauschale Nutzungswert höchstens mit dem Betrag der Gesamtkosten des betrieblichen Kraftfahrzeugs anzusetzen (Kostendeckelung).

2.2 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

- 9 Dem pauschalen Nutzungswert ist die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zugrunde zu legen; diese ist auf den nächsten vollen Kilometer abzurunden. Maßgebend ist die kürzeste benutzbare Straßenverbindung. 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.
- 10 Fährt der Arbeitnehmer abwechselnd von der ersten Tätigkeitsstätte zu verschiedenen Wohnungen, ist bei Anwendung der 0,03 %-Regelung der pauschale Monatswert unter Zugrundelegung der Entfernung zur näher gelegenen Wohnung anzusetzen. Für jede Fahrt von und zu der weiter entfernt liegenden Wohnung ist zusätzlich ein pauschaler Nutzungswert von 0,002 % des inländischen Listenpreises des betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte dem Arbeitslohn zuzurechnen, soweit sie die Entfernung zur näher gelegenen Wohnung übersteigt.
- 11 Die 0,03 %-Regelung ist unabhängig von der 1 %-Regelung selbständig anzuwenden, wenn das betriebliche Kraftfahrzeug ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird (vgl. BFH-Urteil vom 22. September 2010 - VI R 54/09 - BStBl 2011 II Seite 354). Die bestehenden Verwaltungsregelungen zum Nutzungsverbot (vgl. Rn. 19), zum Nutzungsverzicht (vgl. Rn. 20) und zur unbefugten Privatnutzung (vgl. Rn. 21) sind zu beachten.
- 12 Grundsätzlich ist die Ermittlung des Zuschlags kalendermonatlich mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorzunehmen (§ 8 Absatz 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 Teilzeitvereinbarung, Homeoffice, Dienstreisen, Kurzarbeit, Auslandsaufenthalt). Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist im **pauschalen** Nutzungswert **ebenfalls** berücksichtigt. Zur Möglichkeit der ganzjährigen Einzelbewertung vgl. Rn. 13.

- 13** Unter folgenden Voraussetzungen ist eine auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage entsprechend den BFH-Urteilen vom 22. September 2010 - VI R 54/09 - (a. a. O.), - VI R 55/09 - (BStBl 2011 II Seite 358) und - VI R 57/09 - (BStBl 2011 II Seite 359) zulässig:
- a) Der Arbeitnehmer hat gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat; die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nicht aus. Es sind keine Angaben erforderlich, wie der Arbeitnehmer an den anderen Arbeitstagen zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt ist. Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehrmals benutzt, sind für Zwecke der Einzelbewertung nur einmal zu erfassen. Diese Erklärungen des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug jeweils die Erklärung des Vormonats zugrunde gelegt wird.
 - b) Der Arbeitgeber hat aufgrund der Erklärungen des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht.
 - c) Wird im Lohnsteuerabzugsverfahren eine Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte vorgenommen, so hat der Arbeitgeber für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge eine jahresbezogene Begrenzung auf insgesamt 180 Fahrten vorzunehmen. Eine monatliche Begrenzung auf 15 Fahrten ist ausgeschlossen.

Beispiel 1

Arbeitnehmer A kann ein vom Arbeitgeber B überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug (Mittelklasse) auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen. B liegen datumsgenaue Erklärungen des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte für die Monate Januar bis Juni an jeweils 14 Tagen, für die Monate Juli

bis November an jeweils 19 Tagen vor. Für den Monat Dezember liegt B eine datumsgenaue Erklärung des A über Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte an 4 Tagen vor.

In den Monaten Januar bis Juni hat B für Zwecke der Einzelbewertung jeweils 14 Tage zugrunde zu legen, in den Monaten Juli bis November jeweils 19 Tage. Wegen der jahresbezogenen Begrenzung auf 180 Fahrten ist für Zwecke der Einzelbewertung im Dezember nur 1 Tag anzusetzen (Anzahl der Fahrten von Januar bis November = 179). Damit ergeben sich für die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten des A zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Kalendermonat folgende Prozentsätze:

- Januar bis Juni: 0,028 % (14 Fahrten x 0,002 %)
- Juli bis November: 0,038 % (19 Fahrten x 0,002 %)
- Dezember: 0,002 % (1 Fahrt x 0,002 %).

Beispiel 2

Wie Beispiel 1. Ab Dezember steht dem Arbeitnehmer A ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug (Oberklasse) zur Nutzung zur Verfügung.

Für die Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten des A zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ergeben sich entsprechend der zeitlichen Reihenfolge dieser Fahrten je Kalendermonat folgende Prozentsätze:

- Januar bis Juni: 0,028 % (14 Fahrten x 0,002 %)
- Juli bis November: 0,038 % (19 Fahrten x 0,002 %)
- jeweils vom Listenpreis des betrieblichen Kraftfahrzeugs der Mittelklasse,
- Dezember: 0,002 % (1 Fahrt x 0,002 %)
- vom Listenpreis des betrieblichen Kraftfahrzeugs der Oberklasse.

- d) Im Falle der Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Absatz 2 Satz 2 **Nummer 1 Buchstabe a** EStG anhand der vom Arbeitnehmer erklärten Anzahl der Tage vorzunehmen. Die Vereinfachungsregelung in **Rz. 36, 37 und 39** des BMF-Schreibens vom **18. November 2021 (a. a. O.)**, dass nur an 15 Arbeitstagen von Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ausgegangen werden kann, ist hier nicht anzuwenden (**Rz. 40** des BMF-Schreibens vom **18. November 2021, a. a. O.**).
- e) Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Arbeitgeber auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt. Allerdings sind

dann die Angaben des Arbeitnehmers zu den tatsächlichen Fahrten zusätzliche Voraussetzung (vgl. Buchstabe a).

- f) Der Arbeitgeber muss die Anwendung der 0,03 %-Regelung oder der Einzelbewertung für jedes Kalenderjahr einheitlich für alle dem Arbeitnehmer überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge festlegen. Die Methode darf während des Kalenderjahres nicht gewechselt werden. **Eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der 0,03 %-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) ist im laufenden Kalenderjahr und vor Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung jedoch grundsätzlich im Rahmen des § 41c EStG möglich.**
- g) Im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung ist der Arbeitnehmer nicht an die im Lohnsteuerabzugsverfahren angewandte 0,03 %-Regelung gebunden und kann einheitlich für alle ihm überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeuge für das gesamte Kalenderjahr zur Einzelbewertung wechseln. Hierzu muss der Arbeitnehmer fahrzeugbezogen darlegen, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Zudem hat er durch geeignete Belege glaubhaft zu machen, dass und in welcher Höhe der Arbeitgeber den Zuschlag mit 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ermittelt und versteuert hat (z. B. Gehaltsabrechnung, die die Besteuerung des Zuschlags erkennen lässt; Bescheinigung des Arbeitgebers).

2.3 Fahrzeugpool

- 14 Stehen Nutzungsberechtigten in einem Fahrzeugpool mehrere betriebliche Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 % der Listenpreise aller betrieblichen Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist grundsätzlich mit 0,03 % der Listenpreise aller betrieblichen Kraftfahrzeuge zu ermitteln und die Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen. Dieser Wert ist beim einzelnen Arbeitnehmer mit der Zahl seiner Entfernungskilometer zu multiplizieren (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2002, BStBl 2003 II Seite 311). Dem einzelnen Nutzungsberechtigten bleibt es unbenommen, im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung zur Einzelbewertung seiner tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überzugehen (vgl. Rn. 13).

2.4 Fahrzeugwechsel

- 15 Bei einem Fahrzeugwechsel im Laufe eines Kalendermonats ist der Listenpreis des überwiegend zur Verfügung gestellten Kraftfahrzeugs zugrunde zu legen.

2.5 Gelegentliche Überlassung

- 16 Der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind auch dann anzusetzen, wenn dem Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich nur gelegentlich überlassen wird; Rn. 13 bleibt unberührt. Die Monatsbeträge brauchen nicht angesetzt zu werden
- für volle Kalendermonate, in denen dem Arbeitnehmer kein betriebliches Kraftfahrzeug zur Verfügung steht oder
 - wenn dem Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. In diesem Fall sind der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten und der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Fahrtkilometer mit 0,001 % des inländischen Listenpreises des betrieblichen Kraftfahrzeugs zu bewerten (Einzelbewertung). Zum Nachweis der Fahrstrecke müssen die Kilometerstände festgehalten werden.

2.6 Listenpreis

- 17 Eine in die Bemessungsgrundlage des § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG einzubeziehende Sonderausstattung liegt nur vor, wenn das betriebliche Kraftfahrzeug bereits werkseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung damit ausgestattet ist (z. B. ein werkseitig eingebautes Satellitennavigationsgerät, vgl. BFH-Urteil vom 16. Februar 2005, BStBl II Seite 563). Nachträglich eingebaute unselbständige Ausstattungsmerkmale sind durch den pauschalen Nutzungswert abgegolten und können nicht getrennt bewertet werden (vgl. BFH-Urteil vom 13. Oktober 2010, BStBl 2011 II Seite 361).
- 18 Für den pauschalen Nutzungswert ist auch bei reimportierten Kraftfahrzeugen der inländische Listenpreis des Kraftfahrzeugs im Zeitpunkt seiner Erstzulassung maßgebend. Soweit das reimportierte Kraftfahrzeug mit zusätzlichen Sonderausstattungen versehen ist, die sich im inländischen Listenpreis nicht niedergeschlagen haben, ist der Wert der Sonderausstattung zusätzlich zu berücksichtigen. Soweit das reimportierte Kraftfahrzeug geringer wertig ausgestattet ist, lässt sich der Wert der „Minderausstattung“ durch einen Vergleich mit einem adäquaten inländischen Kraftfahrzeug angemessen berücksichtigen. **Der Listenpreis für ein**

Importfahrzeug, für das kein inländischer Listenpreis ermittelbar ist, kann auf der Grundlage verschiedener inländischer Endverkaufspreise freier Importeure geschätzt werden (vgl. BFH-Urteil vom 9. November 2017, BStBl 2018 II Seite 278).

2.7 Nutzungsverbot

- 19** Wird dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug mit der Maßgabe zur Verfügung gestellt, es künftig für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich (vgl. Rn. 48) nicht zu nutzen, ist von dem Ansatz des jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswertes abzusehen, wenn das Nutzungsverbot durch entsprechende Unterlagen (z. B. eine arbeitsvertragliche oder andere arbeits- oder dienstrechtliche Rechtsgrundlage) nachgewiesen wird (vgl. BFH-Urteile vom 21. März 2013 - VI R 42/12 - BStBl II Seite 918 und - VI R 46/11 - BStBl II Seite 1044 sowie vom 18. April 2013 - VI R 23/12 - BStBl II Seite 920). Diese sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.
- 20** Dem Nutzungsverbot des Arbeitgebers steht ein ausdrücklich mit Wirkung für die Zukunft erklärter schriftlicher Verzicht des Arbeitnehmers auf die Nutzung für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich (vgl. Rn. 48) gleich, wenn aus außersteuerlichen Gründen ein Nutzungsverbot des Arbeitgebers nicht in Betracht kommt und der Nutzungsverzicht dokumentiert wird. Die Nutzungsverzichtserklärung ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.
- 21** Die unbefugte Privatnutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs hat keinen Lohncharakter (vgl. BFH-Urteile vom 21. März 2013 - VI R 42/12 - a. a. O. und - VI R 46/11 - a. a. O. sowie vom 18. April 2013 - VI R 23/12 - a. a. O.). Ein Zufluss von Arbeitslohn liegt in diesen Fällen erst in dem Zeitpunkt vor, in dem der Arbeitgeber zu erkennen gibt, dass er die ihm zustehende Schadenersatzforderung gegenüber dem Arbeitnehmer nicht geltend machen wird (vgl. BFH-Urteil vom 27. März 1992, BStBl II Seite 837). Zur Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und einer verdeckten Gewinnausschüttung bei unbefugter Kraftfahrzeugnutzung durch den Gesellschafter-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft vgl. BMF-Schreiben vom 3. April 2012 (BStBl I Seite 478).

2.8 Park and ride

- 22** Setzt der Arbeitnehmer ein ihm überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug bei den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder bei Familienheimfahrten (vgl. Rn. 47, 48) nur für eine Teilstrecke ein, weil er regelmäßig die andere Teilstrecke mit öffentlichen Verkehrsmitteln zurücklegt, so ist für die Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts dennoch die gesamte Entfernung zugrunde zu legen.

23 Es ist jedoch nicht zu beanstanden, den jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswert auf der Grundlage der Teilstrecke zu ermitteln, die mit dem betrieblichen Kraftfahrzeug tatsächlich zurückgelegt wird, wenn

- der Arbeitgeber das betriebliche Kraftfahrzeug nur für diese Teilstrecke zur Verfügung stellt (vgl. Rn. 19 und Rn. 20) oder
- der Arbeitnehmer für die restliche Teilstrecke einen Nachweis über die Benutzung eines anderen Verkehrsmittels erbringt, z. B. eine auf ihn ausgestellte Jahres-Bahnfahrkarte vorlegt (vgl. BFH-Urteil vom 4. April 2008, BStBl II Seite 890).

2.9 Überlassung an mehrere Arbeitnehmer

24 Wird ein betriebliches Kraftfahrzeug mehreren Arbeitnehmern überlassen, so ist der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten von 1 % des Listenpreises entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufzuteilen. Der pauschale Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist bei jedem Arbeitnehmer mit 0,03 % des Listenpreises je Entfernungskilometer zu ermitteln und durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen (vgl. BFH vom 15. Mai 2002, BStBl 2003 II Seite 311). Dem einzelnen Nutzungsberechtigten bleibt es unbenommen, im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung zur Einzelbewertung seiner tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überzugehen (vgl. Rn. 13).

2.10 Überlassung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge

25 Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere betriebliche Kraftfahrzeuge zur Verfügung, so ist für jedes betriebliche Kraftfahrzeug der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen. Dies gilt auch beim Einsatz eines Wechselkennzeichens. Dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten kann der Listenpreis des überwiegend genutzten betrieblichen Kraftfahrzeugs zugrunde gelegt werden, wenn die Nutzung der betrieblichen Kraftfahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist. Bei Anwendung der 0,03 %-Regelung ist dem pauschalen Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stets der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten betrieblichen Kraftfahrzeugs zugrunde zu legen. Die Regelungen in Satz 3 und 4 bleiben von dem BFH-Urteil vom 13. Juni 2013 (BStBl 2014 II Seite 340) unberührt. Bei Anwendung der Einzelbewertung ist der pauschale Nutzungswert entsprechend den Angaben des Arbeitnehmers fahrzeugbezogen zu ermitteln (vgl. Rn. 13).

3. Individuelle Nutzungswertmethode

- 26 Die individuelle Nutzungswertmethode (Fahrtenbuchmethode) ist in § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG sowie R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 LStR geregelt.

3.1 Einheitliches Verfahren der individuellen Nutzungswertermittlung

- 27 Wird das betriebliche Kraftfahrzeug sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen, kann die individuelle Nutzungswertermittlung weder auf Privatfahrten noch auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beschränkt werden.

3.2 Elektronisches Fahrtenbuch

- 28 Ein elektronisches Fahrtenbuch ist anzuerkennen, wenn sich daraus dieselben Erkenntnisse wie aus einem manuell geführten Fahrtenbuch gewinnen lassen. Beim Ausdrucken von elektronischen Aufzeichnungen müssen nachträgliche Veränderungen der aufgezeichneten Angaben technisch ausgeschlossen, zumindest aber dokumentiert werden (vgl. BFH-Urteil vom 16. November 2005, BStBl 2006 II Seite 410). **Die Grundsätze zur ordnungsmäßigen Führung und Aufbewahrung von Büchern, Aufzeichnungen und Unterlagen in elektronischer Form sowie zum Datenzugriff (GoBD) sind zu beachten (BMF-Schreiben vom 28. November 2019, BStBl I Seite 1269).**
- 29 Es bestehen keine Bedenken, ein elektronisches Fahrtenbuch, in dem alle Fahrten automatisch bei Beendigung jeder Fahrt mit Datum, Kilometerstand und Fahrtziel erfasst werden, jedenfalls dann als zeitnah geführt anzusehen, wenn der Fahrer den dienstlichen Fahrtanlass (Reisezweck und aufgesuchte Geschäftspartner) innerhalb eines Zeitraums von bis zu sieben Kalendertagen nach Abschluss der jeweiligen Fahrt in einem Webportal einträgt und die übrigen Fahrten dem privaten Bereich zugeordnet werden.

3.3 Erleichterungen bei der Führung eines Fahrtenbuchs

- 30 Ein Fahrtenbuch soll die Zuordnung von Fahrten zur betrieblichen und beruflichen Sphäre darstellen und ermöglichen. Es muss laufend geführt werden und die berufliche Veranlassung plausibel erscheinen lassen und ggf. eine stichprobenartige Nachprüfung ermöglichen. Auf einzelne in R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 LStR geforderte Angaben kann verzichtet werden, soweit wegen der besonderen Umstände im Einzelfall die erforderliche Aussagekraft und Überprüfungsmöglichkeit nicht beeinträchtigt wird. Bei Automatenlieferanten, Kurierdienstfahrern, Handelsvertretern, Kundendienstmonteuren und Pflegedienstmitarbeitern mit täglich

wechselnden Auswärtstätigkeiten reicht es z. B. aus, wenn sie angeben, welche Kunden sie an welchem Ort aufsuchen. Angaben über die Reiseroute und zu den Entfernungen zwischen den Stationen einer Auswärtstätigkeit sind nur bei größerer Differenz zwischen direkter Entfernung und tatsächlicher Fahrtstrecke erforderlich. Bei Fahrten eines Taxifahrers im sog. Pflichtfahrgebiet ist es in Bezug auf Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchte Geschäftspartner ausreichend, täglich zu Beginn und Ende der Gesamtheit dieser Fahrten den Kilometerstand anzugeben mit der Angabe „Taxifahrten im Pflichtfahrgebiet“ (o. ä.). Wurden Fahrten durchgeführt, die über dieses Gebiet hinausgehen, kann auf die genaue Angabe des Reiseziels nicht verzichtet werden. Für Fahrlehrer ist es ausreichend in Bezug auf Reisezweck, Reiseziel und aufgesuchte Geschäftspartner „Lehrfahrten“, „Fahrschulfahrten“ o. ä. anzugeben (vgl. BMF-Schreiben vom 18. November 2009, BStBl I Seite 1326). Bei sicherheitsgefährdeten Personen, deren Fahrtroute häufig von sicherheitsmäßigen Gesichtspunkten bestimmt wird, kann auf die Angabe der Reiseroute auch bei größeren Differenzen zwischen der direkten Entfernung und der tatsächlichen Fahrtstrecke verzichtet werden.

3.4 Ermittlung des vorläufigen Nutzungswerts

- 31** Soweit die genaue Erfassung des individuellen Nutzungswerts monatlich nicht möglich ist, kann der Erhebung der Lohnsteuer monatlich ein Zwölftel des Vorjahresbetrags zugrunde gelegt werden (vgl. R 8.1 Absatz 9 Nummer 3 Satz 2 LStR). Es bestehen keine Bedenken, stattdessen bei der Ermittlung des individuellen Nutzungswerts je Fahrtkilometer vorläufig 0,001 % des inländischen Listenpreises für das betriebliche Kraftfahrzeug anzusetzen. Nach Ablauf des Kalenderjahres oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ist der tatsächlich zu versteuernde individuelle Nutzungswert zu ermitteln und eine etwaige Lohnsteuerdifferenz nach Maßgabe der §§ 41c, 42b EStG auszugleichen (vgl. R 8.1 Absatz 9 Nummer 3 Satz 3 LStR).

3.5 Gesamtkosten

- 32** Zu den Gesamtkosten im Sinne von R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 Satz 9 LStR gehören z. B. Absetzung für Abnutzung (AfA), Leasing- und Leasingsonderzahlungen (anstelle der AfA), Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/-wäsche sowie der nicht nach § 3 Nummer 46 EStG steuerfreie Ladestrom (vgl. BMF-Schreiben vom **29. September 2020, BStBl I Seite 972**).
- 33** Nicht zu den Gesamtkosten gehören neben den in R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 Satz 11 LStR genannten Kosten z. B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen,

Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder, Kosten einer Ladevorrichtung bei Elektrofahrzeugen sowie der nach § 3 Nummer 46 EStG steuerfreie Ladestrom (vgl. BMF-Schreiben vom **29. September 2020**, a. a. O., Rn. 13).

- 34** Bei der Ermittlung der Gesamtkosten ist bei einem Pkw von einer AfA von 12,5 % der Anschaffungskosten entsprechend einer achtjährigen (Gesamt-)Nutzungsdauer auszugehen (vgl. BFH-Beschluss vom 29. März 2005, BStBl 2006 II Seite 368).
- 35** Die Gesamtkosten sind jedenfalls dann periodengerecht anzusetzen, wenn der Arbeitgeber die Kosten (z. B. Leasingsonderzahlung) des von ihm überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs in seiner Gewinnermittlung periodengerecht erfassen muss (vgl. BFH-Urteil vom 3. September 2015, BStBl 2016 II Seite 174).
- 36** Es ist nicht zu beanstanden, wenn auch die vom Arbeitnehmer unmittelbar getragenen oder vom Arbeitgeber weiterbelasteten Kosten den Gesamtkosten zugerechnet werden.

3.6 Leerfahrten

- 37** Bei der Feststellung der privat und der dienstlich zurückgelegten Fahrtstrecken sind sog. Leerfahrten, die bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit Fahrer durch die An- und Abfahrten des Fahrers auftreten können, den dienstlichen Fahrten zuzurechnen.

3.7 Sicherheitsgeschützte Kraftfahrzeuge

- 38** Wird der Nutzungswert für ein aus Sicherheitsgründen gepanzertes Kraftfahrzeug individuell ermittelt, so kann die AfA nach den Anschaffungskosten des leistungsschwächeren Kraftfahrzeugs oder – im Falle des Leasings – die entsprechende Leasingrate des leistungsschwächeren Kraftfahrzeugs zugrunde gelegt werden, das dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt würde, wenn seine Sicherheit nicht gefährdet wäre. Im Hinblick auf die durch die Panzerung verursachten höheren laufenden Betriebskosten bestehen keine Bedenken, wenn der Nutzungswertermittlung 70 % der tatsächlich festgestellten laufenden Kosten (ohne AfA) zugrunde gelegt werden.

3.8 Überlassung mehrerer betrieblicher Kraftfahrzeuge

- 39** Für jedes betriebliche Kraftfahrzeug sind die insgesamt entstehenden Aufwendungen und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten gesondert nachzuweisen. Stehen einem Arbeitnehmer gleichzeitig mehrere betriebliche Kraftfahrzeuge zur Verfügung und führt er nur für einzelne betriebliche Kraftfahrzeuge ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch, kann er für diese den Nutzungswert individuell ermitteln, während der Nutzungswert für die anderen mit

monatlich 1 % des Listenpreises anzusetzen ist (vgl. BFH-Urteil vom 3. August 2000, BStBl 2001 II Seite 332).

3.9 Umwegstrecken wegen Sicherheitsgefährdung

- 40 Bei Arbeitnehmern, die konkret gefährdet sind und durch die zuständigen Sicherheitsbehörden der Gefährdungsstufe 1, 2 oder 3 zugeordnet sind (vgl. BMF-Schreiben vom 30. Juni 1997, BStBl I Seite 696), kann bei der Ermittlung des Nutzungswerts für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte die kürzeste benutzbare Straßenverbindung angesetzt werden, wenn wegen der Gefährdung des Arbeitnehmers aus Sicherheitsgründen eine andere und damit längere Fahrtstrecke gewählt wird. Diese Billigkeitsregelung steht unter dem Vorbehalt, dass bei der Ermittlung der als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ebenfalls nur die kürzeste benutzbare Straßenverbindung zugrunde gelegt wird.

4. Wechsel der Bewertungsmethode

- 41 Ein unterjähriger Wechsel zwischen der 1 %-Regelung und der Fahrtenbuchmethode für dasselbe Kraftfahrzeug ist nicht zulässig (vgl. R 8.1 Absatz 9 Nummer 3 LStR, BFH-Urteil vom 20. März 2014, BStBl II Seite 643). **Eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs (Wechsel von der pauschalen Nutzungswertmethode zur Fahrtenbuchmethode oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr) ist vor Übermittlung oder Ausschreibung der Lohnsteuerbescheinigung jedoch grundsätzlich im Rahmen des § 41c EStG möglich; zum Wechsel von der 0,03 %-Regelung zur Einzelbewertung oder umgekehrt für das gesamte Kalenderjahr vgl. Rn. 13 Buchstabe f.**

5. Fahrergestellung

- 42 Wird das betriebliche Kraftfahrzeug mit Fahrer zur Verfügung gestellt, ist dieser geldwerte Vorteil zusätzlich nach § 8 Absatz 2 Satz 1 EStG mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort zu bewerten. Maßstab zur Bewertung dieses Vorteils ist der Wert einer von einem fremden Dritten bezogenen vergleichbaren Dienstleistung.
- 43 Aus Vereinfachungsgründen kann der geldwerte Vorteil auch nach R 8.1 Absatz 10 Satz 3 LStR ermittelt werden. Der Nutzungswert für andere Privatfahrten ist auch dann um 25 % nach R 8.1 Absatz 10 Satz 3 Nummer 2 Buchstabe c) LStR zu erhöhen, wenn dem Arbeitnehmer ein Fahrer zur Verfügung steht, der Arbeitnehmer das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich aber ausschließlich selbst gesteuert hat.

- 44** Neben der Bewertungsmöglichkeit im Sinne von R 8.1 Absatz 10 Satz 3 LStR bestehen keine Bedenken, insgesamt einheitlich für das Kalenderjahr für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten (vgl. Rn. 47, 48) als Endpreis im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 1 EStG den Anteil an den tatsächlichen Lohn- und Lohnnebenkosten des Fahrers (d. h. insbesondere: Bruttoarbeitslohn, Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung, Verpflegungszuschüsse sowie Kosten beruflicher Fort- und Weiterbildung für den Fahrer) anzusetzen, welcher der Einsatzdauer des Fahrers im Verhältnis zu dessen Gesamtarbeitszeit entspricht (vgl. BFH-Urteil vom 15. Mai 2013, BStBl 2014 II Seite 589). Zur Einsatzdauer des Fahrers gehören auch die Stand- und Wartezeiten des Fahrers, nicht aber die bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs mit Fahrer durch die An- und Abfahrten des Fahrers durchgeführten Leerfahrten und die anfallenden Rüstzeiten; diese sind den dienstlichen Fahrten zuzurechnen.
- 45** Der Arbeitgeber hat die Grundlagen für die Berechnung des geldwerten Vorteils aus der Fahrgestellung zu dokumentieren, als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitzuteilen.
- 46** Der Arbeitnehmer kann den geldwerten Vorteil aus der Fahrgestellung im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung abweichend von dem Ansatz des Arbeitgebers bewerten und gegenüber dem Finanzamt nachweisen. Diese Wahl kann er im Kalenderjahr für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für Familienheimfahrten (vgl. Rn. 47, 48) insgesamt nur einheitlich ausüben. Eine abweichende Bewertung setzt voraus, dass der im Lohnsteuerabzugsverfahren angesetzte geldwerte Vorteil sowie die Grundlagen für die Berechnung des geldwerten Vorteils nachgewiesen werden (z. B. durch eine formlose Mitteilung des Arbeitgebers).

6. Familienheimfahrten

- 47** Überlässt der Arbeitgeber oder auf Grund des Dienstverhältnisses ein Dritter dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug zu einer Familienheimfahrt wöchentlich im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung, so ist insoweit der Nutzungswert steuerlich nicht zu erfassen (§ 8 Absatz 2 Satz 5 EStG).
- 48** Wird das betriebliche Kraftfahrzeug zu mehr als einer Familienheimfahrt wöchentlich genutzt, ist für jede weitere Familienheimfahrt ein pauschaler Nutzungswert i. H. v. 0,002 % des inländischen Listenpreises des betrieblichen Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen dem Beschäftigungsort und dem Ort des eigenen Hausstands anzusetzen und dem Arbeitslohn zuzurechnen. Anstelle des pauschalen Nutzungswerts kann der Arbeitgeber den Nutzungswert mit den Aufwendungen für das betriebliche Kraftfahrzeug

ansetzen, die auf die zu erfassenden Fahrten entfallen, wenn die für das betriebliche Kraftfahrzeug insgesamt entstehenden Aufwendungen durch Belege und das Verhältnis der privaten zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

7. Leasing

- 49** Least der Arbeitgeber ein Kraftfahrzeug und überlässt es dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung, liegt jedenfalls dann keine vom Arbeitsvertrag unabhängige Sonderrechtsbeziehung im Sinne des BFH-Urteils vom 18. Dezember 2014 (BStBl 2015 II Seite 670) zum sog. „Behördenleasing“ vor und ist die Nutzungsüberlassung nach § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG zu bewerten, wenn folgende Voraussetzungen vorliegen:

Der Anspruch auf die Kraftfahrzeugüberlassung resultiert aus dem Arbeitsvertrag oder aus einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage, weil

- er im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart ist. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts an einem betrieblichen Kraftfahrzeug des Arbeitgebers gewährt (vgl. BFH-Urteil vom 6. März 2008, BStBl II Seite 530) oder
- er arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist. Davon ist insbesondere auszugehen, wenn von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags eine solche Vereinbarung getroffen wird oder wenn die Beförderung in eine höhere Gehaltsklasse mit der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs des Arbeitgebers verbunden ist.

- 50** In Leasingfällen setzt das Vorliegen eines betrieblichen Kraftfahrzeugs des Arbeitgebers im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG zudem voraus, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

- 51** Liegt nach diesen Grundsätzen eine nach § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG zu bewertende Nutzungsüberlassung vor, darf der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze im Rahmen einer Auswärtstätigkeit mit diesem Kraftfahrzeug nicht – auch nicht teilweise – steuerfrei erstatten (vgl. R 9.5 Absatz 2 Satz 3 LStR).

8. Nutzungsentgelt

52 Zahlt der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber oder auf dessen Weisung an einen Dritten zur Erfüllung einer Verpflichtung des Arbeitgebers (abgekürzter Zahlungsweg) für die außerdienstliche Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, insbesondere für die Nutzung zu

- privaten Fahrten,
- Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und
- Familienheimfahrten (vgl. Rn. 47, 48),

ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Nutzungswert, vgl. R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 1 LStR, BFH-Urteile vom 30. November 2016 - VI R 49/14 (BStBl 2017 II Seite 1011) und VI R 2/15 (BStBl 2017 II Seite 1014).

53 Nutzungsentgelt im Sinne von R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR ist bei der pauschalen und der individuellen Nutzungswertmethode:

- a) ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z. B. Monatspauschale, **zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen, vgl. Rn. 57**),
- b) ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z. B. Kilometerpauschale),
- c) die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten,

und bei der pauschalen Nutzungswertmethode (zur Nichtbeanstandungsregelung bei der individuellen Nutzungswertmethode s. Rn. 59):

- d) die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarte vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten durch den Arbeitnehmer (vgl. BFH-Urteil vom 30. November 2016 - VI R 2/15 - a. a. O.).

Dies gilt auch für einzelne Kraftfahrzeugkosten, die zunächst vom Arbeitgeber verauslagt und anschließend dem Arbeitnehmer weiterbelastet werden oder, wenn der Arbeitnehmer zunächst pauschale Abschlagszahlungen leistet, die zu einem späteren Zeitpunkt nach den tatsächlich entstandenen Kraftfahrzeugkosten abgerechnet werden.

54 Vom Arbeitnehmer selbst getragene einzelne Kraftfahrzeugkosten im Sinne der Rn. 53 Buchstabe d sind Kosten, die zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG gehören (vgl. Rn. 32). Unberücksichtigt bleiben Kosten, die nicht zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören (vgl. Rn. 33).

- 55 Kein Nutzungsentgelt im Sinne von R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR ist insbesondere der Barlohnverzicht des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung.
- 56 In Höhe des Nutzungsentgelts im Sinne von Rn. 53 ist der Arbeitnehmer nicht bereichert und die gesetzlichen Voraussetzungen des § 8 Absatz 1 EStG i. V. m. § 19 Absatz 1 EStG sind nicht erfüllt. Übersteigt das Nutzungsentgelt den Nutzungswert, führt der übersteigende Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten, vgl. BFH-Urteile vom 30. November 2016 - VI R 49/14 (a. a. O.) und VI R 2/15 (a. a. O.).
- 57 **Zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung (vgl. Rn. 52) eines betrieblichen Kraftfahrzeugs sind bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH- Beschluss vom 16. Dezember 2020, BStBl 2021 II Seite 761; zu zeitraumbezogenen (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten vgl. Rn. 66).**
- 58 Bei der individuellen Nutzungswertmethode (Fahrtenbuchmethode) fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert (R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 Satz 8 zweiter Halbsatz LStR). Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt im Sinne der Rn. 53 Buchstaben a bis c, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.
- 59 Es wird nicht beanstandet, wenn bei der Fahrtenbuchmethode vom Arbeitnehmer selbst getragene Kosten abweichend von R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 Satz 8 zweiter Halbsatz LStR in die Gesamtkosten im Sinne von § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG einbezogen und wie bei der pauschalen Nutzungswertmethode als Nutzungsentgelt (vgl. Rn. 53 Buchstabe d) behandelt werden.
- 60 Beispiele zur pauschalen Nutzungswertmethode

Der Arbeitgeber hat seinem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug auch zur Privatnutzung überlassen und den geldwerten Vorteil aus der Kraftfahrzeuggestellung nach der 1 %-Regelung bewertet.

Beispiel 1

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i. H. v. 0,20 € je privat gefahrenen Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt im Sinne der Rn. 53 Buchstabe b.

Beispiel 2

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zu zahlen hat.

Die Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist ein Nutzungsentgelt im Sinne der Rn. 53 Buchstabe d.

61 Beispiele zur individuellen Nutzungswertmethode

Der Arbeitgeber hat seinem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug auch zur Privatnutzung überlassen und den geldwerten Vorteil aus der Kraftfahrzeuggestellung nach der Fahrtenbuchmethode bewertet.

Beispiel 3

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt i. H. v. 0,20 € je privat gefahrenen Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt im Sinne der Rn. 53 Buchstabe b.

Beispiel 4

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Diese betragen 3.000 €. Die übrigen vom Arbeitgeber getragenen Kraftfahrzeugkosten betragen 7.000 €. Auf die Privatnutzung entfällt ein Anteil von 10 %. Der individuelle Nutzungswert ist wie folgt zu ermitteln:

- a) Bei Anwendung der Regelung in R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 Satz 8 zweiter Halbsatz LStR (vgl. Rn. 58) fließen die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten nicht in die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs ein. Es handelt sich auch nicht um ein Nutzungsentgelt im Sinne Rn. 53. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln (10 % von 7.000 € = 700 €).
Ein Werbungskostenabzug i. H. v. 2.700 € (90 % von 3.000 €) ist nicht zulässig.
oder
- b) Bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung (vgl. Rn. 59) fließen die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten in die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs ein. Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt im Sinne der Rn. 53 Buchstabe d i. H. v. 3.000 €. Anhand der Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu

ermitteln (10 % von 10.000 € = 1.000 €). Dieser Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt bis auf 0 € zu mindern. Der den Nutzungswert übersteigende Betrag i. H. v. 2.000 € führt nicht zu Werbungskosten (vgl. Rn. 56).

- 62** Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Arbeitgeber zur Anrechnung der individuellen Kraftfahrzeugkosten des Arbeitnehmers bei der Nutzungswertermittlung verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt. Hierzu hat der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber jährlich fahrzeugbezogen schriftlich die Höhe der individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs zu erklären und im Einzelnen umfassend darzulegen und belastbar nachzuweisen. Der Arbeitgeber hat aufgrund dieser Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers den Lohnsteuerabzug durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich hierdurch nicht. Die Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber im Original zum Lohnkonto zu nehmen.
- 63** Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug zunächst vorläufig fahrzeugbezogen die Erklärung des Vorjahres zugrunde gelegt wird. R 8.1 Absatz 9 Nummer 3 Satz 2 und 3 LStR ist sinngemäß anzuwenden.
- 64** Macht der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung individuelle Kraftfahrzeugkosten vorteilsmindernd geltend, muss er die Nutzungsvereinbarung vorlegen und fahrzeugbezogen darlegen, wie der Arbeitgeber den Nutzungswert ermittelt und versteuert hat (z. B. Gehaltsabrechnung, die die Ermittlung und Besteuerung des Nutzungswerts erkennen lässt; Bescheinigung des Arbeitgebers) sowie schriftlich die Höhe der von ihm selbst getragenen individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs im Kalenderjahr umfassend darlegen und belastbar nachweisen.

9. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten oder Leasingsonderkosten

- 65** **Bestehen keine arbeitsvertraglichen Vereinbarungen hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums, wird es nicht beanstandet, wenn (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 € angerechnet werden (vgl. R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 2 und 3 LStR).** Bei **(Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu Leasingsonderzahlungen ist entsprechend zu verfahren. Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor. Eine**

Übertragung verbleibender Zuzahlungen auf ein anderes überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug ist nicht zulässig.

- 66** Bestehen arbeitsvertragliche Vereinbarungen hinsichtlich des Zuzahlungszeitraums, sind zeitraumbezogene (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs bei der Bemessung des geldwerten Vorteils auf den Zeitraum, für den sie geleistet werden, gleichmäßig zu verteilen und vorteilsmindernd zu berücksichtigen (vgl. BFH- Beschluss vom 16. Dezember 2020, a. a. O.; zu zeitraumbezogenen (Einmal-)Zahlungen des Arbeitnehmers für die außerdienstliche Nutzung vgl. Rn. 57). Maßgeblich ist der vereinbarte Zuzahlungszeitraum, nicht dagegen die tatsächliche Nutzungsdauer (z. B. im Falle der vorzeitigen Rückgabe, der Veräußerung, des Tauschs oder eines Totalschadens des betrieblichen Kraftfahrzeugs). Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor. Eine Übertragung verbleibender Zuzahlungen auf ein anderes überlassenes betriebliches Kraftfahrzeug ist nicht zulässig.

67 Beispiele zu Rn. 65 und 66

Beispiel 1 (vereinbarter Zuzahlungszeitraum)

Der Arbeitnehmer hat im Januar 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Zuzahlung i. H. v. 10.000 € für eine vereinbarte voraussichtliche Nutzungsdauer von 5 Jahren geleistet. Sollte das Fahrzeug vorzeitig zurückgegeben, veräußert oder getauscht werden, hat er vereinbarungsgemäß einen Anspruch auf zeitanteilige Rückerstattung der Zuzahlung. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4.000 €. Ab Januar 03 wird ihm aufgrund eines Totalschadens ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen. Zu diesem Zeitpunkt erhält er vereinbarungsgemäß eine Rückerstattung der Zuzahlung für die Jahre 03 bis 05 i. H. v. 6.000 €.

Der geldwerte Vorteil i. H. v. 4.000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 2.000 € (10.000 €, gemäß BFH-Beschluss vom 16. Dezember 2020, a. a. O., gleichmäßig verteilt auf die vereinbarte Nutzungsdauer = Zuzahlungszeitraum von 5 Jahren) gemindert. Es liegen weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor. Die Rückerstattung der Zuzahlung ist kein Arbeitslohn, da sie den privaten Nutzungswert insoweit nicht gemindert hat (R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 4 LStR).

Beispiel 2 (keine Vereinbarung über einen Zuzahlungszeitraum)

Der Arbeitnehmer hat im Januar 01 zu den Anschaffungskosten eines betrieblichen Kraftfahrzeugs eine Zuzahlung i. H. v. 10.000 € geleistet. Es wurde keine Vereinbarung

getroffen, für welchen Zeitraum die Zuzahlung geleistet wird. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4.000 €. Ab Januar 03 wird ihm aufgrund eines Totalschadens ein anderes betriebliches Kraftfahrzeug überlassen. Ein Anspruch des Arbeitnehmers auf Rückerstattung der Zuzahlung wurde arbeitsvertraglich ausgeschlossen.

Der geldwerte Vorteil i. H. v. 4.000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 4.000 € (gemäß R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 2 und 3 LStR) gemindert. Der verbleibende Zuzahlungsbetrag von 2.000 € kann nicht auf den geldwerten Vorteil des ab Januar 03 neu überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs angerechnet werden, da die Zuzahlung für die Überlassung eines anderen betrieblichen Kraftfahrzeugs (Totalschaden) geleistet wurde. Es liegen zudem weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor.

Beispiel 3 (Leasingfall, keine Vereinbarung über einen Zuzahlungszeitraum)

Der Arbeitnehmer hat im Jahr 01 zur Leasingsonderzahlung für ein betriebliches Kraftfahrzeug eine Zuzahlung i. H. v. 10.000 € geleistet. Es wurde zwar vereinbart, dass der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug für die gesamte Leasingvertragsdauer (48 Monate) nutzen kann; es wurde aber keine Vereinbarung getroffen, für welchen Zeitraum die Zuzahlung geleistet wird. Der geldwerte Vorteil beträgt jährlich 4.000 €.

Der geldwerte Vorteil i. H. v. 4.000 € wird in den Jahren 01 und 02 um jeweils 4.000 € und in 03 um 2.000 € (gemäß R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 2 und 3 LStR) gemindert. Es liegen zudem weder negativer Arbeitslohn noch Werbungskosten vor.

10. Elektromobilität

- 68** Zur einkommen- und lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Elektro- und Hybridelektrofahrzeugs an Arbeitnehmer wird ergänzend auf folgende BMF-Schreiben hingewiesen:

- BMF-Schreiben vom **5. November 2021 (BStBl I Seite 2205)**,
- BMF-Schreiben vom **29. September 2020 (a. a. O.)**.

11. Anwendungsregelungen

- 69** Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. **Dieses Schreiben ersetzt das BMF-Schreiben vom 4. April 2018 (BStBl I Seite 592) und wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.**

Dieses Dokument wurde elektronisch erstellt und ist ohne Unterschrift gültig.