Veröffentlichung: ja

Besprechung des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs

am 22.03.2018

2. Beitragsrechtliche Beurteilung einer Firmenwagenüberlassung; hier: Berücksichtigung vom Arbeitnehmer getragener Aufwendungen

---

Zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gehören nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden oder ob sie unmittelbar oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden. Auch die Überlassung eines Firmenfahrzeugs zur privaten Nutzung an den Arbeitnehmer kann als Sachbezug Arbeitsentgelt im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV sein. Für die Bewertung dieser Art von Sachbezügen im Sozialversicherungsrecht sind die in § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG enthaltenen steuerlichen Regelungen entsprechend anzuwenden (§ 3 Abs. 1 Satz 3 SvEV).

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in zwei Urteilen vom 30.11.2016 (VI R 49/14 und VI R 2/15) entschieden, dass ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber gezahltes Nutzungsentgelt den vom Arbeitnehmer zu versteuernden Nutzungswert zwar mindert, ein den Nutzungswert übersteigender Betrag jedoch weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten führt. Zudem vertritt er entgegen seiner früheren Rechtsprechung die Auffassung, dass im Rahmen der privaten Nutzung vom Arbeitnehmer selbst getragene Kraftfahrzeugkosten den pauschal ermittelten Nutzungswert (1%- bzw. 0,03%-Regelung) mindern, wenn der Arbeitnehmer diesen Aufwand darlegt und nachweist.

Die Finanzverwaltung folgt den Entscheidungen sowohl für die pauschale Methode als auch für die individuelle (Fahrtenbuch)Methode zur Nutzungswertermittlung (BMF-Schreiben vom 21.09.2017, IVC5-S2334/11/10004-02; Anlage).

Dabei ist im Lohnsteuerabzugsverfahren der Arbeitgeber zur Anrechnung der individuellen Fahrzeugkosten des Arbeitnehmers bei der Nutzungswertermittlung verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrund-

lage nichts anderes ergibt (Rn. 17 des BMF-Schreibens). 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. Es ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu beanstanden, wenn für den Lohnsteuerabzug zunächst vorläufig fahrzeugbezogen die Erklärung des Vorjahres zugrunde gelegt wird. Nach Ablauf des Kalenderjahres oder nach Beendigung des Dienstverhältnisses ist der tatsächlich zu versteuernde Nutzwert zu ermitteln und eine etwaige Lohnsteuerdifferenz bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung auszugleichen. Danach kann der Arbeitnehmer eine Minderung des Nutzungswertes nur noch im Einkommensteuerveranlagungsverfahren geltend machen.

Aufgrund des Verweises in § 3 Abs. 1 Satz 3 SvEV auf § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG ist die steuerrechtliche Minderung des Nutzungswertes durch den Arbeitgeber beitragsrechtlich zu berücksichtigen. Dies gilt auch dann, wenn die steuerrechtliche Minderung des Nutzungswertes durch den Arbeitgeber – bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung für das vorangegangene Kalenderjahr oder im Laufe des Kalenderjahres wegen Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses – rückwirkend erfolgt. Eine steuerrechtliche Minderung des Nutzungswertes im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung führt unter Berücksichtigung des in § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV verankerten Grundsatzes nicht zur nachträglichen Beitragsfreiheit der Minderung des Nutzungswertes (vgl. Punkt 5 der Niederschrift über die Besprechung über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 20.04.2016, Ziffer 4).

Anlage

Bundesministerium der Finanzen

G20 GERMANY 2017

POSTANSCHRIFT Bundesministerium der Finanzen, 11016 Berlin

Nur per E-Mail

Oberste Finanzbehörden
der Länder

LSt@finmail.de

nachrichtlich:

Bundeszentralamt für Steuern

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

E-MAIL poststelle@bmf.bund.de

DATUM 21. September 2017

BETREFF **Lohnsteuerliche Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs (§ 8 Absatz 2 Satz 2 ff. EStG); Anwendung von R 8.1 Absatz 9 Nummer 1 Satz 5 LStR 2015 und R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR 2015;**
Anwendung der Urteile des BFH vom 30. November 2016 - VI R 49/14 (BStBl 2017 II Seite ■■■[1]) und VI R 2/15 (BStBl 2017 II Seite ■■■[2]) -

BEZUG Erörterung in den Sitzungen LSt I/2017 zu TOP 2d und LSt II/2017 zu TOP 6

GZ **IV C 5 - S 2334/11/10004-02**

DOK **2017/0613843**

(bei Antwort bitte GZ und DOK angeben)

Zu den Urteilen des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 30. November 2016 - VI R 49/14 (BStBl 2017 II Seite ■■■) und VI R 2/15 (BStBl 2017 II Seite ■■■) - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder zur lohnsteuerlichen Behandlung vom Arbeitnehmer selbst getragener Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs Folgendes:

Die Urteile sind über den jeweils entschiedenen Einzelfall hinaus entsprechend den nachfolgenden Regelungen anzuwenden.

[1] Seitenzahl wird von der Redaktionsleitung des Bundessteuerblattes ergänzt.
[2] Seitenzahl wird von der Redaktionsleitung des Bundessteuerblattes ergänzt.

1. Grundsätze der BFH-Rechtsprechung

1 Der BFH hat mit seinen Urteilen vom 30. November 2016 (a. a. O.) entschieden, dass ein vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber gezahltes Nutzungsentgelt den vom Arbeitnehmer zu versteuernden Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindert (R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 1 LStR 2015) und ein den Nutzungswert übersteigender Betrag weder zu negativem Arbeitslohn noch zu Werbungskosten führt (vgl. Rdnr. 8).

2 Der BFH hat zudem seine im Urteil vom 18. Oktober 2007 (VI R 96/04, BStBl 2008 II Seite 198) vertretene Rechtsprechung geändert. Er vertritt nunmehr die Auffassung, dass im Rahmen der privaten Nutzung vom Arbeitnehmer selbst getragene (laufende) individuelle Kraftfahrzeugkosten (z. B. Treibstoffkosten) bei der pauschalen Nutzungswertmethode (1 %-Regelung, 0,03 %-Regelung) den Nutzungswert auf der Einnahmenseite mindern. Dies setzt voraus, dass der Arbeitnehmer den geltend gemachten Aufwand im Einzelnen umfassend darlegt und belastbar nachweist.

2. Nutzungsentgelt i. S. von R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR 2015

3 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 sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG
  und
- Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung,

ein Nutzungsentgelt, mindert dies den Nutzungswert, siehe R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 1 LStR 2015, BFH-Urteile vom 30. November 2016 (a. a. O.).

4 Nutzungsentgelt i. S. von R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR 2015 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),

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. Rdnr. 13):

d) die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarte vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten durch den Arbeitnehmer (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.

5 Vom Arbeitnehmer selbst getragene einzelne Kraftfahrzeugkosten i. S. der Rdnr. 4 Buchstabe d sind Kosten, die zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs i. S. des § 8 Absatz 2 Satz 4 gehören, z. B. Treibstoffkosten, Wartungs- und Reparaturkosten, Kraftfahrzeugsteuer, Beiträge für Halterhaftpflicht- und Fahrzeugversicherungen, Garagen-/Stellplatzmiete, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/ -wäsche, Ladestrom. Unberücksichtigt bleiben Kosten, die nicht zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören, z. B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder.

6 Bei der individuellen Nutzungswertmethode ist R 8.1 Absatz 9 Nummer 2 Satz 8 zweiter Halbsatz LStR 2015 weiter anzuwenden, vgl. Rdnr. 12.; zur Nichtbeanstandungsregelung siehe Rdnr. 13.

7 Kein Nutzungsentgelt i. S. von R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 LStR 2015 ist insbesondere der Barlohnverzicht des Arbeitnehmers im Rahmen einer Gehaltsumwandlung.

8 In Höhe des Nutzungsentgelts i. S. von Rdnr. 4 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 (BFH-Urteile vom 30. November 2016, a. a. O.).

3. Pauschale Nutzungswertmethode (1 %-Regelung, 0,03 %-Regelung)

9 Der geldwerte Vorteil aus der Gestellung eines Dienstwagens ist monatlich pauschal mit 1 % des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für Sonderausstattungen einschließlich der Umsatzsteuer zu bewerten (§ 8 Absatz 2 Satz 2

i. V. m. § 6 Absatz 1 Nummer 4 Satz 2 EStG). Wird der geldwerte Vorteil aus der Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs zu privaten Fahrten typisierend nach der 1 %-Regelung ermittelt, so ist der geldwerte Vorteil grundsätzlich um monatlich 0,03 % des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG zu erhöhen, wenn das Kraftfahrzeug auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 EStG genutzt werden kann (§ 8 Absatz 2 Satz 3 EStG, im Übrigen vgl. BMF-Schreiben vom 1. April 2011, BStBl I Seite 301). Die Begrenzung des pauschalen Nutzungswerts auf die Gesamtkosten ist zu beachten (vgl. BMF-Schreiben vom 28. Mai 1996, BStBl I Seite 654 Tz. I.8).

4. Beispiele zur pauschalen Nutzungswertmethode

10 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 in Höhe von 0,20 Euro je privat gefahrenen Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt i. S. der Rdnr. 4 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 i. S. der Rdnr. 4 Buchstabe d.

5. Individuelle Nutzungswertmethode (Fahrtenbuchmethode)

11 Statt des pauschalen Nutzungswerts können die auf die außerdienstlichen Fahrten entfallenden tatsächlichen Aufwendungen als individueller Nutzungswert angesetzt werden. Diese Bewertungsmethode setzt den Nachweis der tatsächlichen Kraftfahrzeugkosten (Gesamtkosten) und die Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs voraus. Werden auf Grund eines ordnungsgemäß geführten Fahrtenbuchs die außerdienstlichen und die dienstlichen

Fahrten nachgewiesen, kann der auf die außerdienstliche Nutzung entfallende Anteil an den Gesamtkosten konkret ermittelt werden (§ 8 Absatz 2 Satz 4 EStG).

12 Bei der 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 2015). Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt i. S. der Rdnr. 4 Buchstaben a bis c, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.

13 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 2015 in die Gesamtkosten i. S. von § 8 Absatz 2 Satz 4 EStG einbezogen und wie bei der pauschalen Nutzungswertmethode als Nutzungsentgelt (Rdnr. 4 Buchstabe d) behandelt werden.

6. Beispiele zur individuellen Nutzungswertmethode

14 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 in Höhe von 0,20 Euro je privat gefahrenen Kilometer zu zahlen hat.

Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt i. S. d. Rdnr. 4 Buchstabe b.

Beispiel 4

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer die gesamten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Diese betragen 3.000 Euro. Die übrigen vom Arbeitgeber getragenen Kraftfahrzeugkosten betragen 7.000 Euro. 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 2015 (Rdnr. 12) fließen die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten nicht in die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs ein. Es handelt sich auch nicht um ein Nutzungsentgelt i. S. d. Rdnr. 4. Anhand der (niedrigeren) Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln (10 % von 7.000 Euro = 700 Euro).

Ein Werbungskostenabzug i. H. von 2.700 Euro (90 % von 3.000 Euro) ist nicht zulässig.

oder

b) Bei Anwendung der Nichtbeanstandungsregelung (Rdnr. 13) fließen die vom Arbeitnehmer selbst getragenen Treibstoffkosten in die Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs ein. Es handelt sich um ein Nutzungsentgelt i. S. d. Rdnr. 4 Buchstabe d i. H. von 3.000 Euro. Anhand der Gesamtkosten ist der individuelle Nutzungswert zu ermitteln (10 % von 10.000 Euro = 1.000 Euro). Dieser Nutzungswert ist um das Nutzungsentgelt bis auf 0 Euro zu mindern. Der den Nutzungswert übersteigende Betrag i. H. von 2.000 Euro führt nicht zu Werbungskosten (vgl. Rdnr. 8).

7. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten

15 R 8.1 Absatz 9 Nummer 4 Satz 2 und 3 LStR 2015 ist weiter anzuwenden. Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den Anschaffungskosten eines ihm auch zur privaten Nutzung überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugs können nicht nur im Zahlungsjahr, sondern auch in den darauf folgenden Kalenderjahren auf den privaten Nutzungswert für das jeweilige Kraftfahrzeug bis auf 0 Euro angerechnet werden.

8. Anwendung

16 Die BFH-Rechtsprechung ist im Lohnsteuerabzugsverfahren und im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren anwendbar.

8.1 Anwendung im Lohnsteuerabzugsverfahren

17 Im Lohnsteuerabzugsverfahren ist der Arbeitgeber zur Anrechnung der individuellen Kraftfahrzeugkosten des Arbeitnehmers bei der Nutzungswertermittlung nach Rdnr. 2 oder Rdnr. 13 verpflichtet, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.

18 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.

19 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 2015 ist sinngemäß anzuwenden.

8.2. Anwendung im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren

20 Macht der Arbeitnehmer im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren 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.

21 Dieses Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Das BMF-Schreiben vom 19. April 2013 (BStBl I Seite 513) wird hiermit aufgehoben.

Dieses Schreiben wird im Bundessteuerblatt Teil I veröffentlicht.

Im Auftrag

Dieses Dokument wurde elektronisch versandt und ist nur im Entwurf gezeichnet.