

Niederschrift

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

am 22.03.2018

	Seite
1. Versicherungsrechtliche Beurteilung ehrenamtlicher Organtätigkeiten	3
2. Beitragsrechtliche Beurteilung einer Firmenwagenüberlassung; hier: Berücksichtigung vom Arbeitnehmer getragener Aufwendungen	9

- 2 -

- unbesetzt -

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

am 22.03.2018

1. Versicherungsrechtliche Beurteilung ehrenamtlicher Organtätigkeiten

Das Bestehen einer abhängigen Beschäftigung im sozialversicherungsrechtlichen Sinne wird weder durch den Umstand der Wahrnehmung eines Ehrenamtes noch durch eine öffentlich-rechtliche Organstellung ausgeschlossen. Bei der versicherungsrechtlichen Beurteilung von organschaftlichen Ehrenämtern ist nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG) auf den Inhalt der übernommenen Aufgaben abzustellen. Hiernach liegt z. B. dann keine Beschäftigung vor, wenn im Rahmen eines Ehrenamts ausschließlich Repräsentationsaufgaben wahrgenommen werden. Demgegenüber ist vom Vorliegen eines Beschäftigungsverhältnisses auszugehen, wenn über die Repräsentationsfunktionen hinaus dem allgemeinen Erwerbsleben zugängliche Verwaltungsaufgaben wahrgenommen werden und hierfür eine den tatsächlichen Aufwand übersteigende pauschale Aufwandsentschädigung gewährt wird. Dies wurde zuletzt durch die BSG-Urteile vom 25.01.2006 – B 12 KR 12/05 R – (USK 2006-4) zur Tätigkeit von ehrenamtlichen Bürgermeistern, vom 15.07.2009 – B 12 KR 1/09 R – (USK 2009-76) zur Tätigkeit von ehrenamtlichen Feuerwehrführungskräften und vom 27.01.2010 – B 12 KR 3/09 R – (USK 2010-1) zur Tätigkeit eines ehrenamtlichen Landrats bestätigt. Ob eine Verpflichtung zur weisungsgebundenen Wahrnehmung von Verwaltungsaufgaben besteht und damit dieser Aufgabenbereich die Tätigkeit prägt, ist dabei in einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen (vgl. auch Punkt 2 bzw. 3 der Niederschrift über die Besprechung über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 11.07.2007 bzw. 08./09.05.2012).

Das BSG hat seine Rechtsprechung zur versicherungsrechtlichen Beurteilung ehrenamtlicher Organtätigkeiten mit Urteil vom 16.08.2017 – B 12 KR 14/16 R – (USK 2017-49) zu einem ehrenamtlich tätigen Kreishandwerksmeister fortgeführt. Der ehrenamtliche Kreishandwerksmeister stand hiernach aus den folgenden Gründen nicht in einem Beschäftigungsverhältnis zur Kreishandwerkerschaft:

1. Die Tätigkeit wurde nicht im Rahmen eines gegenseitigen Vertrages bzw. Rechtsverhältnisses, insbesondere eines Arbeitsverhältnisses ausgeübt.
2. Es gab keine Weisungen hinsichtlich Art, Zeit oder Ort der Tätigkeit und keine arbeitnehmertypische Einbindung in die Arbeitsorganisation der Kreishandwerkerschaft.
3. Das Fehlen der Beschränkung der Tätigkeit auf Repräsentationsaufgaben ist unerheblich.
4. Das ehrenamtliche Engagement wurde nicht um einer finanziellen Gegenleistung willen erbracht.

Das Fehlen der Beschränkung der Tätigkeit auf Repräsentationsaufgaben steht nach Auffassung des BSG dem Ausschluss einer Beschäftigung nicht entgegen, da Aufgaben und Tätigkeiten, die Ausfluss der organschaftlichen Stellung einer ein Ehrenamt ausübenden Person und nicht für jedermann frei zugänglich sind, regelmäßig nicht zu der in § 7 Abs. 1 SGB IV umschriebenen persönlichen Abhängigkeit führen. Eine ehrenamtliche Tätigkeit ist nicht auf Repräsentationsaufgaben beschränkt, sondern erhält ihr Gepräge durch ihre ideellen Zwecke und Unentgeltlichkeit.

Die Unentgeltlichkeit, die für diverse Ehrenämter auch von Gesetzes wegen angeordnet ist, sei dabei Ausdruck dafür, dass bei der im Rahmen ideeller Zwecke "geleisteten Arbeit" keine maßgebliche Erwerbsabsicht im Vordergrund steht. Sofern finanzielle Zuwendungen geleistet werden, schließen diese die Unentgeltlichkeit des ehrenamtlichen Engagements nicht prinzipiell aus. Sie seien unschädlich, wenn sie in Form von Aufwendersatz konkrete oder pauschal berechnete Aufwände abdecken. Die Verfolgung eines ideellen Zwecks ohne Erwerbsabsicht muss dabei objektiv erkennbar vorliegen, und die gewährte Aufwandsentschädigung darf sich nicht als verdeckte Entlohnung einer Erwerbsarbeit darstellen. Die Beurteilung der Erwerbsmäßigkeit erfolgt daher nicht aus der subjektiven Sicht des Einzelnen. Vielmehr ist das ehrenamtliche Engagement objektiv zu beurteilen. Dazu ist zu klären, was vom ehrenamtlich Tätigen im konkreten Fall normativ oder mangels rechtlicher Regelung nach allgemeiner Verkehrsanschauung - von Aufwandsentschädigung und Aufwendersatz abgesehen - ohne Entlohnung seiner Arbeitskraft erwartet werden kann.

Der Kreishandwerksmeister hatte als Vorstandsvorsitzender der funktionalen Selbstverwaltung der Kreishandwerkerschaft über das gesetzlich und satzungsrechtlich bestimmte Spektrum von Aufgaben hinaus nach Auffassung des BSG keine überobligatorischen, sein Ehrenamt überschreitende Aufgaben des allgemeinen Arbeitsmarktes ausgeübt. Die gewährte

Aufwandsentschädigung und der Aufwendungsersatz bis zu 6.600 EUR im Jahr gaben dem BSG keinen Anlass zur Annahme einer Erwerbszwecken dienenden Ehrenamtsausübung.

Im Ergebnis lassen sich die folgenden Grundsätze aus dem BSG-Urteil ableiten:

- (1) Das Bestehen einer abhängigen Beschäftigung im Sinne von § 7 Abs. 1 SGB IV wird weder durch den Umstand der Wahrnehmung eines Ehrenamtes noch durch eine öffentlich-rechtliche Organstellung gehindert. So schließt weder das Rechtsverhältnis als Ehrenbeamter als solches noch dessen Rechtsstellung als Organ oder Mitglied eines Organs einer juristischen Person des öffentlichen Rechts mit eigenen gesetzlichen Befugnissen noch die Zahlung einer pauschalen Aufwandsentschädigung ohne Bezug zu einem konkreten Verdienstaufschlag die Annahme eines Beschäftigungsverhältnisses aus.
- (2) Aufgaben und Tätigkeiten, die Ausfluss der organschaftlichen Stellung einer ein Ehrenamt ausübenden Person und nicht jedermann frei zugänglich sind, führen regelmäßig nicht zu der in § 7 Abs. 1 SGB IV umschriebenen persönlichen Abhängigkeit.
- (3) Ehrenamtliche Tätigkeit ist nicht auf Repräsentationsaufgaben beschränkt, sondern erhält ihr Gepräge durch ideelle Zwecke und Unentgeltlichkeit.
- (4) Die organschaftlichen Aufgaben ergeben sich aus den gesetzlichen und den darauf basierenden satzungsrechtlichen Regelungen. Dies gilt grundsätzlich auch für die Ausführung von Organbeschlüssen und organschaftliche Verwaltungsaufgaben aufgrund normativer Vorgaben. Tätigkeiten, die rein organschaftlich bestimmte Aufgaben übersteigen (überobligatorische Tätigkeiten), wie z. B. die Erledigung laufender Verwaltungsgeschäfte, können eine Beschäftigung begründen.
- (5) Dem Ausschluss einer Erwerbserzielungsabsicht, als wesentliches Merkmal eines außerhalb beruflicher Erwerbstätigkeit ausgeübten Ehrenamtes, stehen konkrete oder pauschale finanzielle Zuwendungen für Aufwendungsersatz nicht entgegen. Dies gilt auch für Zuwendungen für den Ausfall von Zeit oder Verdienst, wenn diese gesetzlich vorgesehen sind.
- (6) Die Verrichtung von Tätigkeiten zur Verfolgung eines ideellen Zwecks ohne Erwerbsabsicht muss objektiv erkennbar vorliegen. Die gewährte Aufwandsentschädigung darf sich

nicht als verdeckte Entlohnung einer Erwerbsarbeit darstellen. Auf die subjektive Sicht des Einzelnen kommt es nicht an.

Die Prüfung der Unentgeltlichkeit hat nach objektiven Maßstäben zu erfolgen. Sofern finanzielle Zuwendungen gewährt werden, die die Unentgeltlichkeit des ehrenamtlichen Engagements nicht ausschließen, weil sie in Form von Aufwendungsersatz konkrete oder pauschal berechnete Aufwände abdecken, soll dazu auch ein pauschaler Ausgleich für die übernommene Verpflichtung zählen. Hierzu verweist das BSG auf den Kommentar von Seewald (SGb 2006, 538), in dem ausgeführt wird, dass damit der Aufwand gemeint ist, der zum Ausgleich der aus der ehrenamtlichen Tätigkeit resultierenden Nachteile notwendig ist. Dem liegt auch die Vorstellung zu Grunde, „dass nicht der dem ehrenamtlich Tätigen entstandene „Schaden“ ausgeglichen wird, sondern für die aus der Wahrnehmung des Ehrenamtes entstandenen Nachteile ein lediglich „angemessener Ausgleich“ vorzunehmen ist, bei dem die soziale Verpflichtung des Ehrenamtlers berücksichtigt wurde“.

Das BSG führt unter Hinweis auf die BFH-Rechtsprechung weiter aus, dass finanzielle Zuwendungen auch Entschädigungen für Zeitversäumnis und Verdienstausschlag enthalten können (BFH-Urteil vom 31.01.2017 – IX R 10/16) und sich arbeitsrechtlich eine berechtigte Vergütungserwartung nach der Art der Arbeit und nach den Umständen, unter denen sie geleistet wird, richte. Entgegen der steuerrechtlichen Bewertung von Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen, die grundsätzlich nur dann steuerfrei sind, wenn sie einen tatsächlichen Aufwand entschädigen und nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden (§ 3 Nr. 12 EStG), geht das BSG damit über die Regelung in § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 16 SVEV hinaus, wonach lediglich steuerfreie Aufwandsentschädigungen nicht zum beitragspflichtigen Arbeitsentgelt zu zählen sind. Derartige Entschädigungen können daher nur dann unschädlich sein, wenn sie gesetzlich vorgesehen sind. Auf Hinweise zu möglichen finanziellen Grenzen einer unentgeltlichen ehrenamtlichen Tätigkeit hat das BSG verzichtet. Die Grenzen dessen, was objektiv noch unter fehlende Erwerbsabsicht fällt, müssen insoweit erst noch erarbeitet werden, möglicherweise vom Gesetzgeber (so Luik in jurisPR-SozR 3/2018 Anm. 2). Für eine verwaltungsseitige Festlegung eines Grenzwertes oder Richtwertes, ggf. auch im Rahmen einer widerlegbaren Vermutung der unentgeltlichen ehrenamtlichen Tätigkeit, fehlt es jedoch an Anhaltspunkten in der Rechtsprechung und den maßgebenden Gesetzen. Dies bedeutet, bei gesetzlich bzw. satzungsrechtlich geregelten und von den Rechts- bzw. Fachaufsichten nicht beanstandeten Entschädigungen für Organtätigkeiten in der funktionalen Selbstverwaltung ist bis zu einer näheren Bestimmung finanzieller Grenz-

beträge durch den Gesetzgeber oder die Rechtsprechung widerlegbar zu vermuten, dass die ehrenamtliche Tätigkeit unentgeltlich ausgeübt wird.

Die Anwendung dieser Grundsätze ist nach Auffassung der Spitzenorganisationen der Sozialversicherung auf die ehrenamtlichen Organtätigkeiten in der funktionalen Selbstverwaltung beschränkt, die mit der Organtätigkeit eines ehrenamtlichen Kreishandwerksmeisters vergleichbar sind. Bei der funktionalen Selbstverwaltung handelt es sich um die aufgabenbezogene und eigenverantwortliche Erfüllung öffentlicher Aufgaben durch juristische Personen des öffentlichen Rechts, z. B. Sozialversicherungsträger, Kreishandwerkerschaften, Industrie- und Handelskammern, Innungen und berufsständische Kammern. Hierzu zählen im Wesentlichen die soziale Selbstverwaltung (z. B. Sozialversicherungsträger), die berufsständische Selbstverwaltung (z. B. berufsständische Körperschaften bzw. Kammern) und die kulturelle Selbstverwaltung (z. B. Hochschulen, öffentlich-rechtliche Rundfunkanstalten). Die Anwendung erfolgt, wie in dem vom BSG entschiedenen Fall, auch für bereits vergangene Zeiträume.

Die vorstehenden Grundsätze sind nicht auf ehrenamtliche Organtätigkeiten in der kommunalen Selbstverwaltung (z. B. von ehrenamtlichen Bürgermeistern und Ortsvorstehern in Gebietskörperschaften wie z. B. Landkreisen und Gemeinden) anzuwenden; hier bleibt die weitere Rechtsprechung des BSG abzuwarten. Insbesondere ist z. B. bei ehrenamtlichen Bürgermeistern keine grundsätzliche Unterscheidung in den Aufgaben ehrenamtlicher und hauptamtlicher Bürgermeister ersichtlich. Dass die Aufgabeninhalte Ausfluss der organchaftlichen Stellung sind, kann dann kein Kriterium gegen die Annahme einer Beschäftigung sein. Zudem ist mit der Organstellung regelmäßig ein Wahlbeamtenstatus verbunden, für den zahlreiche beamtenrechtliche Regelungen Anwendung finden. Daher könnte vielmehr i. R. der bisherigen Rechtsprechung eine Beschäftigung nur dann auszuschließen sein, wenn sich die Tätigkeit z. B. ehrenamtlicher Bürgermeister auf Repräsentationsaufgaben beschränkt, nicht durch die Erfüllung von Verwaltungsaufgaben geprägt ist und sich dadurch von der Tätigkeit der hauptamtlichen, unstrittig abhängig beschäftigten, Bürgermeister unterscheidet. Darüber hinaus besteht – über die passive Wahlberechtigung hinausgehend – keine Beschränkung der Zugänglichkeit der Organbesetzung in der kommunalen Selbstverwaltung. Des Weiteren spricht der landes- und kommunalrechtliche gesetzliche Rahmen für die kommunale Selbstverwaltung (Beamtengesetze des Bundes und der Länder) zum Teil deutlich für eine Entgeltlichkeit der Entschädigungsregelungen. Denn danach richtet sich die Entschädigungshöhe nach Inhalt und Umfang des Amtes sowie den Schwierigkeit der Verwaltungsverhältnisse in der Gemeinde. Entschädigungen werden bei Verhinderung bis zu zwei

Monate fortgezahlt und es werden eine jährliche Sonderzahlung, bei Entlassung eine Überbrückungshilfe in Abhängigkeit der Amtsdauer und bei Tod eine Überbrückungshilfe für die Hinterbliebenen gewährt. Auch vor diesem Hintergrund ist daher davon auszugehen, dass das BSG lediglich die von den Sozialversicherungsträgern vorgenommene Übertragung seiner Rechtsprechung zur Beurteilung ehrenamtlicher Organtätigkeiten der kommunalen Selbstverwaltung (z. B. ehrenamtliche Bürgermeister) auf die Beurteilung von Organtätigkeiten der funktionalen Selbstverwaltung ausschließt und nicht seine bisherige ständige Rechtsprechung zu ehrenamtlichen Organtätigkeiten in der kommunalen Selbstverwaltung ändert. Denn angesichts der dargestellten Rahmenbedingungen und der ständigen Rechtsprechung des BSG zu ehrenamtlichen Organtätigkeiten der kommunalen Selbstverwaltung hätte es einer ausdrücklichen Klarstellung in der Entscheidung bedurft, wenn das BSG von seiner Rechtsprechung in Bezug auf die Organtätigkeiten in der kommunalen Selbstverwaltung hätte abrücken wollen sowie eines Hinweises, ab welchem Zeitpunkt eine dahingehende Änderung der höchstrichterlichen Rechtsprechung zu beachten ist.

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



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 Kraftfahrzeugstellung 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.