

WTS Tax Newsletter

Lohnsteuer

Editorial

Zuzahlungen der Mitarbeiter zum Firmenwagen

Liebe Leserin, lieber Leser,

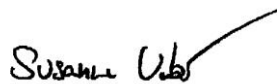
sehr oft müssen sich Mitarbeiter an den Kosten des ihnen auch zur privaten Nutzung überlassenen Firmenwagens beteiligen. Dies kann dadurch geschehen, dass der Mitarbeiter auf einen Teil seines Barlohns zugunsten eines Firmenwagens verzichtet (Gehaltsumwandlung) oder dass der Mitarbeiter aus seinem versteuerten Einkommen eine Zuzahlung an den Arbeitgeber (z.B. als Nutzungsentgelt) oder Kosten an Dritte, die der Arbeitgeber nicht erstattet (z.B. Innenreinigung, Garagenmiete) leisten muss.

Für die Fälle der Zuzahlung aus dem versteuerten Einkommen hatte der BFH in zwei Urteilen vom 30.11.2016 entschieden, dass alle vom Mitarbeiter getragenen Kosten des Firmenwagens den geldwerten Vorteil mindern, da der Mitarbeiter insoweit nicht bereichert ist. Damit widersprach der BFH der seit 2013 geltenden Auffassung der Finanzverwaltung, nach der nur pauschale Nutzungsentgelte vom geldwerten Vorteil abgezogen werden konnten, nicht aber einzelne (individuelle) Kraftfahrzeugkosten.

Die Finanzverwaltung wendet die Urteile vom 30.11.2016 nun allgemein an und hat hierzu das BMF-Schreiben vom 21.09.2017 (Az. IV C 5 - S 2334/11/10004-02) veröffentlicht, das für alle noch offenen Fälle anzuwenden ist. Das bisher geltende BMF-Schreiben vom 19.04.2013 (BStBl. I, 513) wurde aufgehoben.

In diesem Newsletter berichten wir über die Auswirkungen, die sich aus dem BMF-Schreiben für Ihre Firmenwagenregelungen ergeben können.

Mit freundlichen Grüßen



Susanne Weber
Steuerberaterin



Kersten Weißig
Steuerberater

Inhaltsverzeichnis

1.	Auswirkung des Eigenanteils des Mitarbeiters auf den geldwerten Vorteil	3
2.	Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung zu Nutzungsentgelten	4
3.	Aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung zu Nutzungsentgelten	4
3.1.	Definition Nutzungsentgelt	5
3.2.	Berücksichtigungsfähige Kosten	5
3.3.	Berücksichtigung der Kosten	6
3.4.	Verfahren	7

1. Auswirkung des Eigenanteils des Mitarbeiters auf den geldwerten Vorteil

Während bei Vereinbarung einer Gehaltsumwandlung der geldwerte Vorteil vom Eigenanteil des Mitarbeiters nicht berührt wird, mindert eine Zuzahlung des Mitarbeiters aus seinem versteuerten Nettoeinkommen den geldwerten Vorteil.

Beispiel 1

Einem Mitarbeiter mit einem Bruttolohn von monatlich 7.000 € wird ein Firmenwagen zur dienstlichen und privaten Nutzung überlassen, im Gegenzug verzichtet er auf einen Betrag in Höhe von 450 € monatlich. Der Bruttolistenpreis beträgt 50.000 €, Entfernung zur Arbeit: 4 Kilometer.

	ohne Gehaltsumwandlung	mit Gehaltsumwandlung
Bruttolistenpreis	50.000,00 €	50.000,00 €
Entfernung Wohnung / erste Tätigkeitsstätte	4	4
1% Wert	500,00 €	500,00 €
0,03% Wert	60,00 €	60,00 €
Zuzahlung zum Firmenwagen	450,00 €	0,00 €
Gehaltsumwandlung	0,00 €	450,00 €
Bruttolohn	7.000,00 €	7.000,00 €
Gehaltsumwandlung	0,00 €	-450,00 €
geldwerter Vorteil Firmenwagen	110,00 €	560,00 €
Steuerbrutto	7.110,00 €	7.110,00 €

Die Gehaltsumwandlung zugunsten eines Firmenwagens kann für den Mitarbeiter steuerlich vorteilhaft sein, wenn er auf mehr Barlohn verzichtet, als er als geldwerten Vorteil versteuern muss.

Beispiel 2

Wie Beispiel 1, der Mitarbeiter verzichtet auf einen Betrag in Höhe von 600 € monatlich.

	ohne Gehaltsumwandlung	mit Gehaltsumwandlung
Bruttolistenpreis	50.000,00 €	50.000,00 €
Entfernung Wohnung / erste Tätigkeitsstätte	4	4
1% Wert	500,00 €	500,00 €
0,03% Wert	60,00 €	60,00 €
Zuzahlung zum Firmenwagen	600,00 €	0,00 €
Gehaltsumwandlung	0,00 €	600,00 €
Bruttolohn	7.000,00 €	7.000,00 €
Gehaltsumwandlung	0,00 €	-600,00 €
geldwerter Vorteil Firmenwagen	0,00 €	560,00 €
Steuerbrutto	7.000,00 €	6.960,00 €

Die 1 % - Regelung ist auch in Gehaltsumwandlungsfällen anwendbar, wenn der Mitarbeiter unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs gewährt (vgl. BMF-Schreiben vom 15.12.2016, BStBl 2016 I S. 1449).

Hinweis:

Da die Finanzverwaltung die Umwandlung von Barlohn in steuerlich begünstigten Sachlohn grundsätzlich kritisch betrachtet und davon ausgeht, dass die Gehaltsumwandlung arbeitsrechtlich wirksam vereinbart werden muss, sollten Arbeitgeber besonders auf die arbeitsrechtliche Ausgestaltung der Vereinbarung achten. Eine arbeitsrechtlich wirksam vereinbarte Gehaltsumwandlung mindert auch das sozialversicherungspflichtige Arbeitsentgelt.

2. Bisherige Auffassung der Finanzverwaltung zu Nutzungsentgelten

Bis 2013 wurden grundsätzlich alle Entgelte, die der Mitarbeiter an den Arbeitgeber für die Nutzung des Firmenwagens zahlte, vom geldwerten Vorteil abgezogen. Es war gleichgültig, ob diese pauschal oder entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kraftfahrzeugs bemessen wurden.

Im BMF-Schreiben vom 19.4.2013 (BStBl. 2013 I S. 513) änderte die Finanzverwaltung ihre Auffassung. Ab 01.07.2013 wurden Zahlungen des Mitarbeiters nur noch als Nutzungsentgelt i.S.d. R 8.1 Absatz 9 Nr. 4 LStR anerkannt, wenn sie als pauschaler Betrag (Monats- oder Kilometerpauschale) oder als vom Mitarbeiter übernommene Leasingrate geleistet wurde. Die aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung geleistete Zahlung konnte auch an Dritte erfolgen (z.B. den Leasinggeber). Die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten (z.B. Treibstoff, Versicherung, Wagenwäsche) durch den Mitarbeiter wurde aber nicht als Nutzungsentgelt angesehen, das vom geldwerten Vorteil abgezogen werden konnte.

Dieser Auffassung widersprach der BFH in den beiden Urteilen vom 30.11.2016 (Az. VI R 2/15 und VI R 49/14) und entschied, dass Nutzungsentgelte des Mitarbeiters für die private Nutzung des Firmenwagens den geldwerten Vorteil mindern und dass dies auch für einzelne (individuelle) Kosten des Firmenwagens gelte, die der Mitarbeiter trägt. Ein negativer geldwerter Vorteil („geldwerter Nachteil“) könne aus der Überlassung des Firmenwagens zur Privatnutzung aber nicht entstehen, selbst wenn das vom Mitarbeiter zu zahlende Nutzungsentgelt den geldwerten Vorteil übersteigt. Ein evtl. übersteigender Betrag könne auch nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit abgezogen werden.

3. Aktuelle Auffassung der Finanzverwaltung zu Nutzungsentgelten

Die o.g. Urteile werden nun im Bundessteuerblatt veröffentlicht und sind somit allgemein anzuwenden.

3.1. Definition Nutzungsentgelt

Im BMF-Schreiben vom 21.09.2017 wird für alle noch offenen Fälle geregelt, dass folgende arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarte Nutzungsentgelte vom geldwerten Vorteil abgezogen werden können:

- a) ein nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z.B. Monatspauschale),
- b) ein an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z.B. Kilometerpauschale),
- c) die vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten,
- d) die vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kraftfahrzeugkosten durch den Arbeitnehmer. 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.

3.2. Berücksichtigungsfähige Kosten

Als Nutzungsentgelt können alle Kosten berücksichtigt werden, die zu den Gesamtkosten des Fahrzeugs i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG gehören. Das sind Kosten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Kfz dienen und in Zusammenhang mit dessen Nutzung typischerweise entstehen (R 8.1 Abs. 9 – 10, Nr. 4 Satz 9 LStR).

Dazu gehören nach der BFH-Entscheidung Az. VI R 49/14 insbesondere die Kosten für Betriebsstoffe, Wartung und Reparaturen sowie die regelmäßig wiederkehrenden festen Kosten, etwa für die Haftpflichtversicherung, die Kfz-Steuer, Absetzung für Abnutzung oder Leasing- und Leasingsonderzahlungen und Garagenmiete.

Das BMF-Schreiben nennt beispielhaft zusätzlich noch Fahrzeugversicherungen, Aufwendungen für Anwohnerparkberechtigungen, Aufwendungen für die Wagenpflege/-wäsche, Ladestrom.

Nicht zu den Gesamtkosten des Kraftfahrzeugs gehören nach dem BMF-Schreiben, z.B. Fährkosten, Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren), Parkgebühren, Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen, Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder. Auch der Barlohnverzicht im Rahmen einer Gehaltsumwandlung ist kein Nutzungsentgelt (vgl. Tz. 1).

Das BMF-Schreiben trifft keine Aussage, ob auch Unfallkosten zu den Gesamtkosten rechnen.

Bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils lässt es die Finanzverwaltung zur Erleichterung der Abgrenzung von unfallbedingten und sonstigen Reparaturkosten zu, dass Unfallkosten bis 1.000 € (ohne USt) je Schadensfall in die Gesamtkosten einbezogen werden und nicht separat versteuert werden müssen (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR). Besteht keine Kaskoversicherung, kann der Arbeiter die Kosten so behandeln, als hätte er eine Kaskoversicherung mit einem Selbstbehalt von 1.000 € abgeschlossen (vgl. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 15 LStR).

Insbesondere bei Unfällen auf Privatfahrten und bei der Rückgabe des Fahrzeugs an den Leasinggeber müssen die Mitarbeiter häufig die Kosten zur Beseitigung von Schäden am Fahrzeug tragen, allerdings begrenzt auf den Eigenanteil zur Kaskoversicherung, da solche Kosten bei den meisten Unternehmen durch eine Versicherung abgedeckt werden. Die Grenze von 1.000 € wird somit nicht überschritten, so dass grundsätzlich nicht geprüft werden muss, ob die Reparaturkosten durch einen Unfall während einer Privatfahrt veranlasst sind. Ob diese Vereinfachung auch für die Anerkennung der Kostenübernahme durch den Mitarbeiter akzeptiert wird, wenn dieser Kosten für Rückgabeschäden am Firmenwagen oder einen Eigenanteil zur Kaskoversicherung nach einem Unfall tragen muss, bleibt offen.

3.3. Berücksichtigung der Kosten

3.3.1. 1%-Regelung

Wenn der geldwerte Vorteil nach der 1 % - Regelung (§ 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG) ermittelt wird, mindern die vom Mitarbeiter selbst getragenen Aufwendungen den geldwerten Vorteil bis auf maximal 0 €. Übersteigen die vom Mitarbeiter getragenen Kosten den geldwerten Vorteil, entsteht kein negativer geldwerter Vorteil. Der übersteigende Betrag kann nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

3.3.2. Fahrtenbuchmethode

Bei Anwendung der Fahrtenbuchmethode (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG) fließen vom Mitarbeiter selbst getragene individuelle Aufwendungen grundsätzlich nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen nicht den geldwerten Vorteil. Sie können daher auch nicht vom geldwerten Vorteil abgezogen werden. Nur pauschale Nutzungsentgelte (vgl. Tz 3.1. Buchst a bis c) mindern den geldwerten Vorteil.

Beispiel 3

Dem Mitarbeiter wird ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung überlassen. Für das Fahrzeug sind laufende Kosten in Höhe von 8.000 € entstanden. Es ist vereinbart, dass der Mitarbeiter monatlich einen Betrag von 200 € als Nutzungsentgelt an den Arbeitgeber entrichten muss, dass vom Nettogehalt des Mitarbeiters einbehalten wird. Treibstoffkosten während Urlaubsfahrten in Höhe von 350 € muss der Mitarbeiter selbst tragen. Der geldwerte Vorteil wird nach der Fahrtenbuchmethode ermittelt. Privatanteil 35%.

Lösung

Die vom Mitarbeiter selbst getragenen Treibstoffkosten bleiben bei der Ermittlung der Gesamtkosten außer Ansatz und erhöhen den geldwerten Vorteil nicht. Sie können daher auch nicht vom geldwerten Vorteil abgezogen werden. Das monatliche Nutzungsentgelt von 200 € kann aber berücksichtigt werden.

Gesamtkosten vom Arbeitgeber getragen	8.000,00 €
Kosten vom Mitarbeiter getragen	350,00 €
Nutzergebühr monatlich	200,00 €
Privatanteil	35%
geldwerter Vorteil: $8.000 \text{ €} \cdot 35\%$	2.800,00 €
abzüglich Nutzergebühr ($12 \cdot 200 \text{ €}$)	2.400,00 €
zu versteuern	400,00 €

Die Finanzverwaltung beanstandet es aber nicht, wenn die vom Mitarbeiter selbst getragenen individuellen Kosten in die Gesamtkosten einbezogen werden und als Nutzungsentgelt behandelt werden. In diesem Fall ergibt sich folgender geldwerter Vorteil:

Gesamtkosten vom Arbeitgeber getragen	8.000,00 €
Kosten vom Mitarbeiter getragen	350,00 €
Nutzergebühr monatlich	200,00 €
Privatanteil	35%
geldwerter Vorteil: $(8.000 \text{ €} + 350 \text{ €}) \cdot 35\%$	2.922,50 €
abzüglich Nutzergebühr ($12 \cdot 200 \text{ €}$)	2.400,00 €
abzüglich selbst getragener Kosten	350,00 €
zu versteuern	172,50 €

Auch hier kann der geldwerte Vorteil höchstens auf 0 € gemindert werden. Evtl. den geldwerten Vorteil übersteigende Eigenanteile der Mitarbeiter führen nicht zu Werbungskosten.

3.4. Verfahren

Die vom Mitarbeiter getragenen individuellen Kosten können sowohl im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren des Mitarbeiters, als auch im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigt werden.

3.4.1. Berücksichtigung im Lohnsteuerabzugsverfahren

Zur Berücksichtigung im Lohnsteuerabzugsverfahren muss der Mitarbeiter dem Arbeitgeber jährlich, fahrzeugbezogen und schriftlich die Höhe der individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kfz erklären und im Einzelnen umfassend darlegen und belastbar nachweisen.

Der Arbeitgeber muss den Lohnsteuerabzug aufgrund der Erklärungen und Belege des Mitarbeiters durchführen, sofern dieser nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Ermittlungspflichten des Arbeitgebers ergeben sich nach dem BMF-Schreiben aber nicht. Die Erklärungen und Belege des Mitarbeiters müssen im Original als Belege zum Lohnkonto archiviert werden.

U.E. sollte sich der Arbeitgeber insbesondere bei den Kosten für Treibstoffe und Wagenwäsche/-reinigung entsprechende Belege im Original vorlegen lassen, damit eine Doppelberücksichtigung ausgeschlossen ist. Bei Garagen- oder Stellplatzkosten sollte eine Kopie des Mietvertrags ausreichend sein.

Für den laufenden Lohnsteuerabzug wird es nicht beanstandet, wenn zunächst die Erklärung des Vorjahres zugrunde gelegt wird und der Mitarbeiter die tatsächlichen Kosten im Nachhinein nachweist. Der Lohnsteuerabzug muss dann im Rahmen des betrieblichen Lohnsteuerjahresausgleichs nach § 42b EStG geändert werden, bzw. eine zu niedrig erfolgte Besteuerung dem Finanzamt mittels Anzeige nach § 41c EStG mitgeteilt werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 3 Satz 2 und 3 LStR).

Die Berücksichtigung im Lohnsteuerabzugsverfahren hat den Vorteil, dass sich mit der Minderung des lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteils auch das beitragspflichtige Arbeitsentgelt mindert, so dass sich für den Arbeitgeber Ersparnisse beim Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung ergeben können.

Auf die Umsatzsteuer haben die vom Mitarbeiter getragenen Kosten keine Auswirkung, da die Eigenanteile der Mitarbeiter bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage für die unentgeltliche Wertabgabe nicht berücksichtigt werden.

Andererseits ist die Ermittlung der vom Mitarbeiter getragenen Kosten mit Verwaltungsaufwand verbunden, so dass Arbeitgeber es vermutlich bevorzugen, dass die Mitarbeiter diese Kosten erst im Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren berücksichtigen.

Die Finanzverwaltung vertritt die Auffassung, dass der Arbeitgeber die individuellen Kosten der Mitarbeiter bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils berücksichtigen muss, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt (vgl. BMF-Schreiben Rz. 17). Arbeitgeber, die die von den Mitarbeitern getragenen individuellen Kosten im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht berücksichtigen wollen, sollten dies daher entsprechend regeln.

Denn wenn in der Firmenwagenrichtlinie lediglich festgelegt ist, dass der geldwerte Vorteil nach den steuerlichen Vorschriften ermittelt wird, könnte sich der Mitarbeiter auf den Standpunkt stellen, dass der Arbeitgeber die vom Mitarbeiter getragenen Kosten bereits im Lohnsteuerabzugsverfahren berücksichtigen muss.

Um die zu vermeiden, sollte u.E. (z.B. in der Firmenwagenrichtlinie, bzw. der Überlassungsvereinbarung) geregelt werden, dass der geldwerte Vorteil im Lohnsteuerabzugsverfahren nach der 1 % - Regelung bzw. der Fahrtenbuchmethode ermittelt wird und dass nur Eigenanteile des Mitarbeiters, die dieser an den Arbeitgeber zahlt (monatliches Nutzungsentgelt und/oder sonstige vom Nettogehalt einbehaltene Kosten) bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils berücksichtigt werden. Sonstige vom Mitarbeiter getragene Kosten (z.B. Wagenwäsche, Garagen- oder Stellplatzmiete/Anwohnerparkberechtigung, sonstige an Dritte gezahlte Kosten) kann dieser dann im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung vom steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohn abziehen.

3.4.2. Berücksichtigung im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung

Wenn der Mitarbeiter die Kosten im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung geltend macht, muss er darauf achten, dass die von ihm getragenen Kosten nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden, sondern seinen Bruttolohn lt. Zeile 3 der Lohnsteuerbescheinigung mindern.

Er muss dem Finanzamt die Nutzungsvereinbarung (z.B. Firmenwagenrichtlinie, Überlassungsvertrag, etc.) vorlegen und fahrzeugbezogen darlegen, wie der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil ermittelt und versteuert hat. Dies kann z.B. durch Vorlage einer Gehaltsabrechnung, aus der die Ermittlung und Besteuerung des geldwerten Vorteils ersichtlich ist oder durch eine Arbeitgeberbescheinigung erfolgen. Zusätzlich muss er die Höhe der von ihm selbst getragenen individuellen Kraftfahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs im Kalenderjahr „umfassend“ darlegen und „belastbar“ (vermutlich durch Originalbelege) nachweisen.

Herausgeber

WTS Steuerberatungsgesellschaft mbH
wtS.com/de | info@wtS.de

Ansprechpartner/Redaktion

Susanne Weber | T +49 89 28646-2256 | susanne.weber@wtS.de
Kersten Weissig | T +49 89 28646-2257 | kersten.weissig@wtS.de

München

Thomas-Wimmer-Ring 1-3 | 80539 München
T +49(0) 89 286 46-0 | F +49 (0) 89 286 46-111

Düsseldorf

Peter-Müller-Straße 18 | 40468 Düsseldorf
T +49 (0) 211 200 50-5 | F +49 (0) 211 200 50-950

Erlangen

Allee am Rötelpark 11-15 | 91052 Erlangen
T +49 (0) 9131 97002-11 | F +49 (0) 9131 97002-12

Frankfurt

Taunusanlage 19 | 60325 Frankfurt am Main
T +49 (0) 69 133 84 56-0 | F +49 (0) 69 133 84 56-99

Hamburg

Brandstwiete 4 | 20457 Hamburg
T +49 (0) 40 320 86 66-0 | F +49 (0) 40 320 86 66-29

Köln

Sachsenring 83 | 50677 Köln
T +49 (0) 221 348936-0 | F +49 (0) 221 348936-250

Regensburg

Lilienthalstraße 7 | 93049 Regensburg
T: +49 (0) 941 383873-0 | F: +49 (0) 941 383873-130

Rosenheim (Kolbermoor)

Carl-Jordan-Strasse 18 | 83059 Kolbermoor
T: +49 (0) 8031 87095-0 | F: +49 (0) 8031 87095-250

Disclaimer

Diese WTS-Information stellt keine Beratung dar und verfolgt ausschließlich den Zweck, ausgewählte Themen allgemein darzustellen. Die hierin enthaltenen Ausführungen und Darstellungen erheben daher weder einen Anspruch auf Vollständigkeit noch sind sie geeignet, eine Beratung im Einzelfall zu ersetzen.

Für die Richtigkeit der Inhalte wird keine Gewähr übernommen. Im Falle von Fragen zu den hierin aufgegriffenen oder anderen fachlichen Themen wenden Sie sich bitte an Ihren WTS-Ansprechpartner oder an einen der oben genannten Kontakte.