

# Mandanteninformation für Lohn und Gehalt

---

## 1. Dienstwagen: Schätzung des Treibstoffverbrauchs schließt Fahrtenbuchmethode aus

**Eine Schätzung von belegmäßig nicht nachgewiesenen Aufwendungen, wie z. B. Treibstoffkosten, schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode für die Bemessung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Kfz aus.**

### Hintergrund

Die X GmbH überließ 2 Angestellten (A und B) von Dezember 2011 bis April 2016 jeweils ein betriebliches Fahrzeug auch zur Nutzung zu privaten Fahrten und dem Angestellten A zusätzlich zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (bis 2013) bzw. erster Tätigkeitsstätte (seit 2014). Beide Arbeitnehmer führten zum Nachweis des Verhältnisses der privaten Fahrten und im Falle des A auch der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte das Finanzamt fest, dass die GmbH bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus der privaten Kfz-Nutzung nach der Fahrtenbuchmethode die Treibstoffkosten nach Durchschnittswerten geschätzt hatte. Denn die Fahrzeuge waren an einer betriebseigenen Tankstelle betankt worden, die weder über eine Anzeige der Abgabemenge noch des Abgabepreises verfügte.

Das Finanzamt sah die Schätzung als unzulässig an. Es berücksichtigte den geldwerten Vorteil nach der 1 %- und der 0,03 %-Regelung und nahm die GmbH mit Haftungsbescheid in Anspruch.

Das FG gab der Klage teilweise statt. Es hielt die Fahrtenbuchmethode dem Grunde nach für zulässig, berechnete den geldwerten Vorteil jedoch neu. Die Treibstoffkosten ermittelte es nach dem vom Fahrzeughersteller angegebenen Durchschnittsverbrauch im innerstädtischen Verkehr sowie anhand des durchschnittlichen Liter-Einkaufspreises des Kraftstoffes, der (durch Einkaufsrechnungen nachgewiesen) im Streitzeitraum für die betriebseigene Tankstelle angeschafft worden war.

### Entscheidung

Der BFH wies die Revision zurück. Eine Schätzung von belegmäßig nicht erfassten Kosten der überlassenen Fahrzeuge schließt die Anwendung der Fahrtenbuchmethode aus.

Der Wert der privaten Nutzung eines betrieblichen Kfz kann (statt der 1 %- bzw. 0,03 %-Regelung) nach § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG mit dem auf die private Nutzung und die Nutzung zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte entfallenden Teil der "gesamten Kfz-Aufwendungen" angesetzt werden, wenn die durch das Kfz "insgesamt entstehenden Aufwendungen" durch Belege und das Verhältnis der privaten Fahrten und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte bzw. erster Tätigkeitsstätte zu den übrigen Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen werden.

Nach dem Gesetzeswortlaut ist somit die Fahrtenbuchmethode nicht schon dann anzuwenden, wenn ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch vorgelegt wird, das das Verhältnis der privaten Fahrten (und der Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte) zu den übrigen Fahrten nachweist. Denn § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG setzt zudem voraus, dass zum einen der Wert der Privatnutzung als Teil der gesamten Kfz-Aufwendungen angesetzt wird und zum anderen, dass die durch Belege nachzuweisenden Kosten die durch das Kfz insgesamt entstehenden Aufwendungen umfassen. Erforderlich ist damit zum einen die vollständige Dokumentation der Fahrtstrecken mittels Fahrtenbuch und zum anderen die belegmäßige Erfassung der gesamten Kfz-Aufwendungen.

Ausgehend vom Gesetzeswortlaut ist eine (Teil-)Schätzung von belegmäßig nicht erfassten Kosten der überlassenen Fahrzeuge ausgeschlossen. Das gilt – entgegen der Auffassung der GmbH – selbst dann, wenn aufgrund der gewählten Schätzungsgrundlagen oder eines "Sicherheitszuschlags" bei der Bemessung des Nutzungsvorteils nach der Fahrtenbuchmethode vermeintlich höhere Gesamtkosten angesetzt werden, als tatsächlich entstanden sind.

Nach diesen Grundsätzen ist eine Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode im Streitfall ausgeschlossen. Die GmbH hat nicht sämtliche, durch das jeweils überlassene Kfz entstandenen Aufwendungen belegmäßig nachgewiesen. Die durch die Nutzung dieser Fahrzeuge ent-

standenen (tatsächlichen) Treibstoffkosten beruhen vielmehr auf einer Schätzung. Zwar hat die GmbH die Einkaufsrechnungen für den insgesamt im Streitzeitraum bezogenen Treibstoff vorgelegt. Die anteiligen Treibstoffkosten je Pkw hat sie aber nur anhand des vom Fahrzeughersteller angegebenen Durchschnittsverbrauchs sowie des durchschnittlichen Liter-Kraftstoffpreises ermittelt und damit nicht durch Belege nachgewiesen.

## 2. **Niederländische Arbeitslohn: Sog. 30 %-Regelung kann zur Anwendung kommen**

**Die "30 %-Spezialistenregelung in den Niederlanden" löst den Besteuerungsrückfall gem. § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG aus und führt zu einer teilweisen Nichtbesteuerung des Arbeitslohns durch die Niederlande.**

### **Hintergrund**

Die "30 %-Spezialistenregelung in den Niederlanden" sieht vor, dass der niederländische Arbeitslohn von Grenzpendlern zum Ausgleich sog. extraterritorialer Kosten (z. B. Kosten für doppelte Haushaltsführung und Sprachkurse) ohne Nachweis tatsächlich entstandener Kosten zu 30 % steuerfrei ausgezahlt werden kann, falls eine spezielle Sachkunde in bestimmten Branchen vorliegt. Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass diese 30 % des Arbeitslohns mangels niederländischer Besteuerung in Deutschland zu versteuern wären. Der Arbeitnehmer trug dagegen vor, dass die Freistellung des Arbeitslohns in Deutschland zu 100 % erfolgen müsse.

### **Entscheidung**

Die Klage des Arbeitnehmers ist unbegründet. Nach § 50d Abs. 9 Satz 4 EStG ist Art. 22 Abs. 1 Bst. a DBA-NL auch anzuwenden, wenn lediglich Einkunftsteile nicht besteuert werden. Hiernach sind Bestimmungen eines DBA, nach denen Einkünfte aufgrund ihrer Behandlung im anderen Vertragsstaat nicht von der Bemessungsgrundlage der deutschen Steuer ausgenommen werden, auch auf Teile von Einkünften anzuwenden.

Somit hat Deutschland nur die Teile des Arbeitslohns aus der deutschen Bemessungsgrundlage auszunehmen, die tatsächlich durch die Niederlande besteuert worden sind. Der nach Anwendung der 30 %-Regelung von der niederländischen Besteuerung freigestellte Teil des Arbeitslohns ist nicht von der deutschen Bemessungsgrundlage auszunehmen. Eine Besteuerung durch die Niederlande hat insoweit nicht stattgefunden, da es sich bei der 30 %-Regelung um eine Steuerbefreiung und nicht – wie der Kläger meint – um einen pauschalen Werbungskostenabzug handelt.

## 3. **Überlassung eines betrieblichen Handys zur privaten Nutzung steuerfrei?**

**Die Erstattung von Telefonkosten für einen vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrag durch den Arbeitgeber ist auch dann steuerfrei, wenn der Arbeitgeber das Mobiltelefon von dem Arbeitnehmer zu einem symbolischen Preis erworben hat und es dem Arbeitnehmer unmittelbar danach wieder zur privaten Nutzung überlässt.**

### **Hintergrund**

Die X-KG kaufte im Jahr 2015 von mehreren Arbeitnehmern deren gebrauchte, privat angeschaffte Handys zu einem symbolischen Kaufpreis (1 EUR und 6 EUR). Zeitgleich schloss die X mit diesen Arbeitnehmern jeweils eine Vereinbarung, nach der die X den Arbeitnehmern ein Handy zur Verfügung stellt und die hierfür entstehenden monatlichen Kosten (Grundgebühr, Verbindungsentgelte, Flatgebühren) bis zu einer festgelegten Höhe übernimmt. Die Arbeitnehmer hatten die Kosten des Mobilfunkvertrags durch Vorlage von Rechnungskopien nachzuweisen. Nach Beendigung des Arbeitsverhältnisses musste das Handy an die X zurückgegeben werden.

Die X behandelte die ihren Arbeitnehmern erstatteten Kosten der Handy-Verträge als nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfreie Vorteile.

Das Finanzamt sah darin eine unangemessene rechtliche Gestaltung und erließ gegenüber X einen entsprechenden Haftungsbescheid. Dem widersprach das FG und gab der Klage statt.

### **Entscheidung**

Der BFH teilt die Auffassung des FG. Die Revision des Finanzamts wurde zurückgewiesen. Die vom Finanzamt erfassten Vorteile aus der privaten Handynutzung sind nach § 3 Nr. 45 Satz 1 EStG steuerfrei.

Die unentgeltliche Zurverfügungstellung betrieblicher Mobiltelefone einschließlich der dazugehörigen Netzteile durch die X an ihre Arbeitnehmer (auch) für private Zwecke und die Übernahme auf private Gespräche (anteilig) entfallender Grundgebühren und Verbindungsentgelte stellen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG grundsätzlich steuerbare (geldwerte) Vorteile dar. Diese sind durch das Dienstverhältnis veranlasst. Insbesondere besteht kein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse der X als Arbeitgeberin daran, ihren Arbeitnehmern betriebliche Mobiltelefone (auch) zur privaten Nutzung zu überlassen und für die Privatgespräche der Arbeitnehmer aufzukommen.

Es handelt sich um betriebliche Geräte der X i. S. v. § 3 Nr. 45 EStG. X war zivilrechtliche Eigentümerin, da sie die Handys von ihren Arbeitnehmern aufgrund wirksamer Kaufverträge (zu Preisen zwischen 1 EUR und 6 EUR) erworben hat. Die Arbeitnehmer waren nicht wirtschaftliche Eigentümer. Sie konnten weder als Leasingnehmer noch aufgrund einer sonstigen neben dem Arbeitsverhältnis bestehenden Sonderrechtsbeziehung über die Mobiltelefone verfügen. Ihnen war ausweislich der mit der X abgeschlossenen Verträge lediglich der Gebrauch der Geräte während des laufenden Arbeitsvertrags gestattet.

Es liegt auch kein Missbrauch rechtlicher Gestaltungsmöglichkeiten i. S. v. § 42 AO vor. Die Kaufverträge und die Übereignung der Geräte an die X sind vielmehr die wirtschaftlich angemessene, einfache und zweckmäßige Möglichkeit, der X betriebliche Handys zu verschaffen. Dass die X die Handys anschließend wieder ihren Arbeitnehmern überließ, um die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 45 EStG zu nutzen, führt nicht zur Unangemessenheit der Gestaltung. Vielmehr verwirklicht sich dadurch gerade der vom Gesetzgeber ausdrücklich vorgesehene steuerliche Vorteil. Im Übrigen ist die Höhe der Anschaffungskosten des Arbeitgebers für den Erwerb der betrieblichen Telekommunikationsgeräte im Rahmen der Steuerbefreiung nicht relevant. Der Tatbestand des § 3 Nr. 45 EStG wird durch den Kauf der Geräte bestimmungsgemäß verwirklicht.

#### 4. **Verschaffung von Krankenversicherungsschutz unterliegt als Sachbezug der Freigrenze**

**Die Gewährung von Krankenversicherungsschutz ist in Höhe der geleisteten Beiträge Sachlohn, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber ausschließlich Versicherungsschutz und nicht auch eine Geldzahlung verlangen kann. Die Verschaffung von Krankenversicherungsschutz unterliegt jedoch als Sachbezug der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.**

##### **Hintergrund**

Streitig war, ob jährlich bezahlte Beiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung den Arbeitnehmern im Kalendermonat der Beitragszahlung als Arbeitslohn zugeflossen sind und ob die 44 EUR-Freigrenze hierdurch überschritten wurde.

Im Streitfall war die Aufnahme der Arbeitnehmer der Steuerpflichtigen in den Gruppenversicherungsvertrag durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst. (Haupt-)Versicherte sind die Arbeitnehmer der Steuerpflichtigen. Die Teilnahme an der Gruppenversicherung muss für die einzelne Versicherung zu dem Zeitpunkt beginnen, zu dem die Zugehörigkeit zum versicherbaren Personenkreis beginnt.

Der für die versicherte Person abgeschlossene Tarif endet mit dem Ausscheiden aus dem nach dem Gruppenversicherungsvertrag versicherbaren Personenkreis. Der Versicherungsschutz endet für die versicherte Person zu dem Zeitpunkt, zu dem der Tarif endet. Hieraus wird deutlich, dass der Versicherungsschutz an die Arbeitnehmereigenschaft bei der Steuerpflichtigen gebunden war und für die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer gewährt wurde.

##### **Entscheidung**

Das FG entschied, dass die Verschaffung von Krankenversicherungsschutz als Sachbezug der Freigrenze i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG unterliegt. Danach bleiben Sachbezüge außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 EUR im Kalendermonat nicht übersteigen. Bei § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG handelt es sich um eine Freigrenze. Wird diese überschritten, entfällt die Steuerfreiheit insgesamt. Für die Berechnung, ob die monatliche Freigrenze eingehalten ist, ist der Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs maßgeblich.

Im Streitfall handelte es sich bei dem von der Steuerpflichtigen zugewandten Versicherungsschutz um laufenden Arbeitslohn, der den Arbeitnehmern regelmäßig und nicht einmalig im Kalenderjahr mit der Zahlung der Beiträge durch die Steuerpflichtige an die Versicherungsgesellschaft zufließt.

Für den Zufluss von Arbeitslohn kommt es nicht auf das Innehaben von Ansprüchen (gegen den Arbeitgeber), sondern auf die Erfüllung dieser Ansprüche an. Zuflusszeitpunkt ist der Tag, an dem der Arbeitnehmer durch die Erfüllung seines Anspruchs die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt, also der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt.

Nur zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug. Im Streitfall erlangten die Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht mit der monatlichen Gewährung des Versicherungsschutzes. Denn nach den Versicherungsbedingungen mussten die Beiträge für die Versicherung als laufende Monatsbeiträge (Zahlungsperiode) gezahlt werden.

Entsprechend war mit der jährlichen Vorauszahlung der Beiträge den Arbeitnehmern der Sachbezug "Versicherungsschutz" bei wirtschaftlicher Betrachtung noch nicht zugeflossen. Denn sie hatten zum Zeitpunkt der Beitragszahlung durch die Steuerpflichtigen noch keinen Anspruch auf die Versicherungsleistung für das gesamte Versicherungsjahr, der durch die Steuerpflichtige als Arbeitgeberin bereits im jährlichen Zahlungszeitpunkt der Beiträge zu erfüllen und von ihr in voller Höhe der Beiträge geschuldet war. Hinzu kommen musste das Fortbestehen des jeweiligen Arbeitsverhältnisses während des Versicherungsjahres.

Im Streitfall entsprachen die jeweiligen Sachbezugswerte des Versicherungsschutzes den von der Steuerpflichtigen entrichteten Versicherungsprämien von monatlich zwischen 8,27 EUR und 36,08 EUR je Arbeitnehmer. Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG i. H. v. 44 EUR wurde daher nicht überschritten, sodass kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorlag.