

EVANGELISCHER OBERKIRCHENRAT

70012 STUTTGART, 2016-10-18

POSTFACH 10 13 42

Telefon 0711 2149-0

Sachbearbeiter/in - Durchwahl

Steuerrecht:

Frau Schanz – 463

E-Mail: Christina.Schanz@elk-wue.de

Reisekostenrecht:

Frau Seeger – 472

E-Mail: Renate.Seeger@elk-wue.de

AZ 23.37 Nr. 20.35-07-02-V01/6

An die
Evang. Pfarrämter und Kirchenpflegen
über die Evang. Dekanatämter
- Dekaninnen und Dekane sowie
Geschäftsführungen Diakonie- und Sozialstationen
Kirchenbezirksrechnerinnen und -rechner
Kirchlichen Verwaltungsstellen und
großen Kirchenpflegen
sowie an die Vorsitzenden der Mitarbeitervertretungen

Fahrtkostenerstattung bzw. Dienstwagenregelung für Mitarbeitende in Diakonie- und Sozialstationen

Im Einvernehmen mit dem Evangelischen Landesverband für Diakonie-Sozialstationen in Württemberg e.V. werden die rechtlichen Hinweise zur Fahrtkostenerstattung neu gefasst. Das Rundschreiben AZ 23.37 Nr.569/6 vom 13.12.2012 und die Anlage "Entscheidungstabelle" wird hiermit aufgehoben.

1. Vorbemerkung

Das folgende Rundschreiben wird aufgrund der Reform des **steuerlichen Reisekostenrechts 2014** neu gefasst. Diese Reform löst den Begriff „regelmäßige Arbeitsstätte“ ab und ersetzt ihn durch die Bezeichnung und Definition „erste Tätigkeitsstätte“. Für die Beurteilung, ob ein Anspruch auf Fahrtkostenerstattung besteht, sowie für dessen steuerrechtliche Beurteilung muss vorab geprüft werden, ob es sich um Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (= Dienststätte) handelt oder um Dienstfahrten. Dies gilt auch für die Dienstwagenregelung. Hierzu verweisen wir auf die Anlage zum vorliegenden Rundschreiben und auf das Rundschreiben „Reisekostenrecht“ des Oberkirchenrats vom 04.04.2014 AZ 23.37 Nr. 582/6.

Nach den Ausführungsbestimmungen zu § 20 Abs. 1 – 3 RKO ist die erste Tätigkeitsstätte dienst- oder arbeitsvertraglich festzulegen oder dienstrechtlich zuzuweisen und entsprechend zu dokumentieren. Es wird empfohlen, dass für Mitarbeitende der Diakonie- und Sozialstationen die Diakoniestation oder der Standort des Pflegeteams als erste Tätigkeitsstätte festgelegt wird. Fehlt eine solche Zuordnung, ist für alle Mitarbeitenden eine Prognoseentscheidung nach quantitativen Kriterien zu treffen (siehe Anlage). Liegen die quantitativen Kriterien nicht vor oder ist eine dau-

erhafte Zuordnung nicht möglich, ist der/die Mitarbeitende ausschließlich auswärts tätig. In diesem Fall wären alle Fahrten, auch die Fahrten von der Wohnung zur Diakoniestation/zum Standort des Pfllegeteams, Dienstfahrten (Reisekostenvergütung und Anrechnung der Fahrzeit auf die Arbeitszeit).

In den nachfolgenden Beispielen gehen wir lediglich auf den Regelfall, dass die Diakoniestation/der Standort des Pfllegeteams erste Tätigkeitsstätte ist, ein.

2. Regelung der Fahrtkostenerstattung und Dienstwagennutzung nach der Reisekostenordnung der Evangelischen Landeskirche in Württemberg

Für alle Mitarbeitenden der Diakonie- und Sozialstationen im Bereich der Evangelischen Landeskirche in Württemberg richtet sich der Anspruch auf Erstattung von Fahrtkosten nach den §§ 6, 7 und 7a RKO (Reisekostenordnung) und die Regelung der Dienstwagennutzung nach § 24 RKO. Ein Anspruch auf Fahrtkostenerstattung für die Nutzung des privaten PKWs oder ein Anspruch auf Dienstwagennutzung besteht für Dienstfahrten. Dienstfahrten sind alle Fahrten zur Wahrnehmung von Dienstgeschäften. Sie werden mit ihrer tatsächlichen Dauer (dienstliche Inanspruchnahme am auswärtigen Geschäftsort und Fahrzeit) als Arbeitszeit angerechnet, höchstens jedoch mit zehn Stunden täglich (§ 8 Abs. 10 KAO). Fahrten zwischen Wohnung und Dienststätte im Sinne der ersten Tätigkeitsstätte sind keine Dienstfahrten. Für Fahrten zwischen Wohnung und Dienststätte besteht weder ein Erstattungsanspruch (§ 20 Abs. 1 RKO und Ausführungsbestimmungen zu § 20 Abs. 1 - 3 RKO) noch der Anspruch, den Dienstwagen zu nutzen (Ausführungsbestimmung zu § 24 RKO).

In Ausnahmefällen kann für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nach § 20 Abs. 2 RKO Fahrtkostenerstattung gewährt werden oder sinngemäß ein Dienstfahrzeug genutzt werden. Dies ist möglich, wenn es sich um Fahrten im Sinne von § 20 Abs. 2 RKO¹ oder um durch den geteilten Dienst verursachte zusätzliche Fahrten nach Hause und zurück handelt (§ 8 Abs. 11 KAO und Rundschreiben des Oberkirchenrats vom 14.04.2016, AZ 25.00 Nr. 25.0-01-02-V22/6).

3. Steuerrechtliche Beurteilung

3.1 Steuerfreie Erstattung von Fahrtkosten für den privaten PKW bzw. steuerfreie Dienstwagennutzung

Steuer- und damit auch sozialversicherungsfrei sind Fahrtkostenerstattungen und die Dienstwagennutzung für Dienstfahrten, d.h. für Fahrten zwischen der Wohnung und einer Tätigkeitsstätte, die nicht erste Tätigkeitsstätte (Dienststätte) ist und für Fahrten zwischen den Tätigkeitsstätten.

Für die Landeskirche, die Kirchenbezirke, Kirchengemeinden sowie für die sonstigen der Aufsicht der Landeskirche unterstehenden öffentlich-rechtlichen Körperschaften ist § 3 Nr. 13 EStG (aus öffentlichen Kassen gezahlte Reisekostenvergütungen) für die Erstattung von Fahrtkosten maßgeblich. Die Kilometerpauschale von 0,35 € nach § 7 Abs. 2 RKO in Anlehnung an § 6 Abs. 2 Landesreisekostengesetz kann in voller

¹ Vgl. Verwaltungsvorschriften zu § 23 LRRG: „Eine Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Dienststätte aus besonderem dienstlichen Anlass setzt weiterhin voraus, dass diese Strecke ein zusätzliches Mal zurückgelegt werden muss (z. B. wenn die dienstliche Verrichtung nicht im Anschluss an die festgelegte oder von dem Beamten frei bestimmbare Dienstzeit wahrgenommen werden kann), ohne dass dafür an anderen Tagen ein Ausgleich gewährt wird.“

Höhe steuerfrei ausbezahlt werden. Hiervon wird in den nachfolgenden Beispielen ausgegangen.

Für privatrechtliche Arbeitgeber, insbesondere rechtlich selbständige diakonische Einrichtungen, die die landeskirchliche Reisekostenordnung (RKO) anwenden, gilt dagegen § 3 Nr. 16 i.V.m. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a EStG (Reisekostenvergütungen für Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes). Hiernach sind lediglich 0,30 € der Kilometerpauschale steuerfrei. Der restliche Anteil von 0,05 € ist steuer- und sozialversicherungspflichtig.

Beispiel 1: Dienst ohne Arbeitsunterbrechung, Nutzung des privaten PKWs

Eine Pflegekraft hat mehrere Einsatzstellen. Die Diakoniestation wurde vom Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte festgelegt. Die Pflegekraft fährt mit dem privaten PKW von zu Hause zur Diakoniestation, von dort aus weiter zu den Einsatzstellen und von der letzten Einsatzstelle wieder über die Diakoniestation zurück nach Hause. Der Fahrtkostenersatz für die Fahrten zwischen der Diakoniestation und den Einsatzstellen bzw. zwischen den Einsatzstellen ist steuer- und sozialversicherungsfrei, da es sich um Reisekostenerstattung für Dienstfahrten handelt. Die Pflegekraft erhält für diese Fahrten nach § 7 RKO eine Kilometervergütung von 0,35 €. Für die Fahrten von zu Hause zur Diakoniestation und umgekehrt besteht kein Anspruch auf Fahrtkostenerstattung.

Beispiel 2: Dienst einer Nachbarschaftshelferin, Nutzung des privaten PKWs

Eine Nachbarschaftshelferin hat jede Woche drei Einsatzstellen. Sie fährt mit ihrem privaten PKW direkt von zu Hause die Einsatzstellen an und auch von dort wieder direkt nach Hause zurück. Die Diakoniestation ist ihre erste Tätigkeitsstätte, die sie aber nur einmal monatlich zu einer Dienstbesprechung oder zum Abholen von Unterlagen besucht.

Für Fahrten von zu Hause zu den Einsatzstellen und zurück bzw. zwischen den Einsatzstellen können pro km 0,35 € steuerfrei erstattet werden, weil es sich um Dienstfahrten handelt. Fahrtkosten für Fahrten von zu Hause zur Diakoniestation und umgekehrt werden nicht erstattet, da es sich um Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt.

Beispiel 3: Geteilter Dienst, Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte mit privatem PKW, im Dienst mit Dienstwagen

Eine Pflegekraft, deren erste Tätigkeitsstätte die Diakoniestation ist, fährt morgens zur Diakoniestation, stellt dort ihren privaten PKW ab und fährt mit dem Dienstwagen zu den Einsatzstellen. Nach dem Vormittagsdienst fährt sie mit dem Dienstwagen direkt von der Einsatzstelle nach Hause, und nach der Arbeitsunterbrechung fährt sie von der Wohnung mit dem Dienstwagen direkt zu den Einsatzstellen. Abends fährt sie von der letzten Einsatzstelle zur Diakoniestation, stellt dort den Dienstwagen ab und fährt mit dem privaten PKW nach Hause.

Bei den Fahrten mit dem Dienstwagen von der Einsatzstelle zur Wohnung, von der Wohnung zur Einsatzstelle, den Fahrten zwischen den Einsatzstellen und den Fahrten zwischen einer Einsatzstelle und der Diakoniestation handelt es sich um Dienstfahrten.

Ein geldwerter Vorteil für die Nutzung des Dienstwagens fällt nicht an.

Für die Fahrt morgens und abends mit dem privaten PKW zwischen Wohnung und Diakoniestation und umgekehrt besteht kein Anspruch auf Fahrtkostenerstattung, da aufgrund der Nutzung des Dienstwagens keine zusätzlichen Fahrten nach Hause und zurück für den geteilten Dienst entstanden sind.

Ausnahmsweise ist die Dienstwagennutzung auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte steuerfrei, wenn ein Arbeitnehmer einen Dienstwagen ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhält, an denen es erforderlich ist, dass er dienstliche Fahrten von zu Hause aus antritt.² Ein dienstliches Erfordernis kann zum Beispiel **bei Rufbereitschaft oder geteiltem Dienst** vorliegen:

Beispiel 4: Rufbereitschaft oder geteilter Dienst, mit Dienstwagen (aufgrund dienstlichen Erfordernisses) von erster Tätigkeitsstätte nach Hause und von dort direkt zur Einsatzstelle

Eine Pflegekraft hat mehrere Einsatzstellen. Die Diakoniestation wurde vom Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte festgelegt. Nur im Fall der Rufbereitschaft oder des geteilten Dienstes erhält sie aufgrund dienstlichen Erfordernisses (Zeitersparnis) den Dienstwagen für die Fahrt von der ersten Tätigkeitsstätte nach Hause.

Die Pflegekraft fährt vor der Rufbereitschaft bzw. bei geteiltem Dienst vor dem Nachmittagsdienst mit dem Dienstwagen von der letzten Einsatzstelle über die Diakoniestation nach Hause. Von zu Hause aus fährt sie mit dem Dienstwagen (im Rahmen der Rufbereitschaft oder des geteilten Dienstes) direkt zum nächsten Patienten.

Obwohl es sich bei der Heimfahrt mit dem Dienstwagen um eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt (vgl. 3.2), entsteht dadurch ausnahmsweise kein geldwerter Vorteil, da es erforderlich ist, dass die Pflegekraft die Dienstfahrten direkt von zu Hause aus antritt und nicht vorher die Diakoniestation aufsucht, um den Dienstwagen dort abzuholen.

Eine Steuerbefreiung für die Fahrtkostenerstattung dienstlicher Fahrten im Rahmen der Rufbereitschaft oder des geteilten Dienstes **mit dem privaten PKW** von der ersten Tätigkeitsstätte nach Hause und von dort direkt zur ersten Einsatzstelle ist dagegen nicht möglich (vgl. 3.2 Beispiel 5).

3.2 Steuerpflichtige Erstattung von Fahrtkosten für den privaten PKW bzw. steuerpflichtige Dienstwagennutzung

Steuer- und sozialversicherungspflichtig sind Fahrtkostenerstattungen und die Dienstwagennutzung für Fahrten zwischen erster Tätigkeitsstätte (Dienststätte) und Wohnung oder umgekehrt. Aufgrund der reisekostenrechtlichen Bestimmungen handelt es sich hierbei in der Regel um Fahrtkostenerstattungen oder die Dienstwagennutzung im Rahmen des geteilten Dienstes sowie der Rufbereitschaft (siehe Nr. 2 Abs. 2).

Fahrtkostenerstattungen (sowohl für die Nutzung eines privaten PKWs als auch für die Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel) sowie die Dienstwagennutzung für die genannten Fahrten werden individuell versteuert. Von einer Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG sowie die Übernahme der Pauschalsteuer durch den Arbeitgeber wird abgesehen, da davon ausgegangen wird, dass die Mitarbeitenden im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung für eine Fahrt pro Tag die Entfernungspauschale als Werbungskosten geltend machen.

² BMF vom 28.05.1996 BStBl. I S. 654: „Ein geldwerter Vorteil ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen, wenn ein Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erhält, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt, z.B. beim Bereitschaftsdienst.“

Beispiel 5: Rufbereitschaft oder geteilter Dienst, mit dem privaten PKW von erster Tätigkeitsstätte nach Hause und von dort direkt zur Einsatzstelle

Eine Pflegekraft hat mehrere Einsatzstellen. Die Diakoniestation wurde vom Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte festgelegt. Die Pflegekraft fährt vor der Rufbereitschaft bzw. bei geteiltem Dienst vor dem Nachmittagsdienst mit dem privaten PKW von der letzten Einsatzstelle über die Diakoniestation nach Hause. Von zu Hause aus fährt sie mit dem privaten PKW (im Rahmen der Rufbereitschaft oder des geteilten Diensts) direkt zum nächsten Patienten.

Für die Fahrt mit dem privaten PKW von der Diakoniestation nach Hause vor dem Nachmittagsdienst bzw. vor der Rufbereitschaft erhält sie nach § 20 Abs. 2 RKO bzw. nach § 8 Abs. 11 KAO eine Kilometervergütung von 0,35 €. Dieser Fahrtkostenersatz ist steuerpflichtig, da es sich um eine Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt. Der Fahrtkostenersatz für die Fahrten von der Wohnung zur Einsatzstelle und zwischen den Einsatzstellen (Dienstfahrten) nach § 7 Abs. 2 RKO ist steuerfrei.

Beispiel 6: Rufbereitschaft oder geteilter Dienst, mit Dienstwagen von erster Tätigkeitsstätte nach Hause und von dort über erste Tätigkeitsstätte zur Einsatzstelle

Eine Pflegekraft hat mehrere Einsatzstellen. Die Diakoniestation wurde vom Arbeitgeber als erste Tätigkeitsstätte festgelegt. Die Pflegekraft fährt vor der Rufbereitschaft bzw. bei geteiltem Dienst vor dem Nachmittagsdienst mit dem Dienstwagen von der letzten Einsatzstelle über die Diakoniestation nach Hause. Von zu Hause aus fährt sie mit dem Dienstwagen (im Rahmen der Rufbereitschaft oder des geteilten Diensts) über die Diakoniestation zum nächsten Patienten.

Für die Fahrten mit dem Dienstwagen von der Diakoniestation zu den Einsatzstellen und zwischen den Einsatzstellen entsteht kein geldwerter Vorteil, da es sich um Dienstfahrten handelt (vgl. 3.1). Für die Fahrten mit dem Dienstwagen von der Diakoniestation nach Hause und zurück entsteht ein steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil, da es sich um Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte handelt. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils erfolgt wie unter Nr. 3.3.1 beschrieben.

3.3 Dienstwagenbesteuerung

3.3.1 Bewertung des geldwerten Vorteils

Der geldwerte Vorteil, der durch die Nutzung eines Dienstwagens für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entsteht, wird mit **0,002 % des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeugs für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte je Arbeitstag** ermittelt. Arbeitstage, an denen der/die Mitarbeitende das betriebliche Kraftfahrzeug für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mehrmals benutzt, sind nur einmal zu erfassen. Der/die Mitarbeitende hat dem Arbeitgeber kalendermonatlich fahrzeugbezogen schriftlich zu erklären, an welchen Tagen (mit Datumsangabe) er/sie das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat, die bloße Angabe der Anzahl der Tage reicht nicht aus.

Beispiel 7

Eine Pflegekraft nutzt den Dienstwagen im Rahmen des geteilten Diensts für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte während eines Monats an 5 Tagen. Der Bruttolistenpreis des Dienstwagens beträgt 15.000 €, die Entfernung zwischen

Wohnung und erster Tätigkeitsstätte 10 km.

Der für diesen Monat zu versteuernde geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

$0,002 \% \times 15.000 \text{ €} \times 10 \text{ (km)} \times 5 \text{ (Arbeitstage)} = 15 \text{ €}$

3.3.2 Nutzungsentgelt

Erhebt der Arbeitgeber für private Fahrten mit dem Dienstfahrzeug ein Nutzungsentgelt nach §§ 24 Abs. 2 und 7 Abs. 2 RKO (0,35 € je gefahrenen Kilometer), vermindert dieses den berechneten steuerpflichtigen geldwerten Vorteil. Liegt der Listenpreis des Dienstfahrzeugs nicht über 35.000 €, ist dann kein geldwerter Vorteil zu versteuern.

Beispiel 8

Eine Pflegekraft nutzt den Dienstwagen mit einem Listenpreis von 35.000 € an 10 Arbeitstagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 10 km. Der Arbeitgeber erhebt ein Nutzungsentgelt nach § 24 Abs. 2 RKO.

Geldwerter Vorteil = $35.000 \text{ €} \times 0,002 \% \times 10 \text{ (km)} \times 10 \text{ (Arbeitstage)} = 70 \text{ €}$

Nutzungsentgelt = $20 \text{ (km)} \times 10 \text{ (Arbeitstage)} \times 0,35 \text{ €} = 70 \text{ €}$

Es entsteht kein zu versteuernder geldwerter Vorteil.

3.4 Öffentliche Verkehrsmittel

Wird vom Arbeitgeber eine Fahrkarte zur Verfügung gestellt, die sowohl privat als auch beruflich genutzt wird, handelt es sich steuerrechtlich um einen Sachbezug, der gemischt genutzt keine eindeutige Aufteilung ermöglicht und deshalb voll zu versteuern ist.

Wird die Fahrkarte nach Dienstschluss in der Dienststätte zurückgelassen, also ausschließlich zu Dienstzwecken verwendet und kann der Mitarbeitende nachweisen, dass er/sie mit einer privaten Karte nach Hause fährt, fällt kein geldwerter Vorteil für ihn/sie an.

3.5 Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG

Bei Mitarbeitenden, die nach § 3 Nr. 26 EStG nebenberuflich tätig sind und deren Bezüge den Jahresfreibetrag (derzeit 2.400 €) nicht überschreiten, fallen auch die steuerpflichtigen Fahrtkosten unter den Steuerfreibetrag.

Hartmann
Oberkirchenrat

Anlage