

PRAKTIKERWISSEN KOMPAKT

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Ein ABC der typischen Sachzuwendungen
und deren steuerliche Behandlung

Daniela Karbe-Geßler

4. Auflage 2020



Steuerberater **MEDIEN** GmbH
VERLAG

Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung

Daniela Karbe-Geßler



Steuerberater **MEDIEN** GmbH
VERLAG

Autorin: **Daniela Karbe-Geßler**
Titel: Sachzuwendungen an Arbeitnehmer

Herausgeber: DWS Steuerberater Medien GmbH
Behrenstraße 42
10117 Berlin
Tel.: 030/28 88 56 73
Fax: 030/28 88 56 70
Internet: www.dws-verlag.de
E-Mail: info@dws-verlag.de

Gesamtherstellung: DCM Druck Center Meckenheim GmbH,
www.druckcenter.de

DWS-Art.-Nr.: 309

ISBN: 978-3-946883-18-0

4. Auflage 2020

Inhalt

Vorwort	7
1 Definitionen	9
1.1 Definition Arbeitslohn	9
1.1.1 Definition des lohnsteuerrechtlichen Arbeitslohnes.....	9
1.1.2 Unterteilung in Sach- und Barlohn	12
1.1.3 Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse...	12
1.2 Sozialversicherungsrechtlicher Arbeitslohn- bzw. Arbeitsentgeltbegriff	13
1.3 Dokumentation	16
1.3.1 Lohnkonto	16
1.3.2 Sozialversicherung.....	18
2 Sachzuwendungen	22
2.1 Definition Sachlohn	22
2.2 Zweckgebundene Zahlungen	25
2.3 Lohnsteuerliche Behandlung von Sachlohn	25
2.4 44-€-Freigrenze.....	28
2.5 Bewertung von Sachzuwendungen.....	31
2.6 ABC der typischen Sachzuwendungen	33
2.6.1 Arbeitgeberdarlehen.....	33
2.6.2 Aufmerksamkeiten	41
2.6.3 BahnCard auch zur privaten Nutzung	44
2.6.4 Beiträge für Fitnessstudio und Co.	48
2.6.5 Beratungsdienstleistungen.....	49
2.6.6 Berufskleidung	49
2.6.7 Betreuung von nahen Angehörigen.....	50
2.6.8 Betriebsveranstaltungen	52
2.6.8.1 Teilnehmerkreis.....	52
2.6.8.2 Sachzuwendungen im Rahmen der Betriebsveranstaltung.....	53
2.6.8.3 Reisekosten bei Betriebsveranstaltungen	55
2.6.8.4 Geschenke bei Betriebsveranstaltungen.....	56
2.6.8.5 Ermittlung des Freibetrags	57
2.6.8.6 Offenstehen der Betriebsveranstaltung für alle Arbeitnehmer.....	58
2.6.8.7 Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 %	60
2.6.8.8 Anwendung der 44-€-Freigrenze.....	62
2.6.8.9 Berücksichtigung von Begleitpersonen	62
2.6.8.10 Teilnahme in Erfüllung beruflicher Aufgaben.....	63
2.6.8.11 Betriebsausgabenabzug	64
2.6.8.12 Umsatzsteuerliche Behandlung.....	65

2.6.8.13	Sozialversicherungsrechtliche Behandlung	66
2.6.8.14	Behandlung von Feiern zu Ehren eines Mitarbeiters	70
2.6.9	Computer- und Telefonnutzung	71
2.6.10	Dienstwagen	73
2.6.10.1	Pauschale Wertermittlung des privaten Nutzungsanteils	76
2.6.10.2	Berücksichtigung von laufenden Zuzahlungen	79
2.6.10.3	Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge	86
2.6.10.4	Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	91
2.6.10.5	Doppelte Haushaltsführung	95
2.6.10.6	Obergrenze Gesamtkosten	95
2.6.10.7	Individuelle Nutzungswertermittlung – Fahrtenbuch erforderlich	96
2.6.10.8	Abrechnungsempfehlungen	97
2.6.10.9	Poolfahrzeuge	97
2.6.10.10	Unfallkosten	98
2.6.10.11	Verkauf an Arbeitnehmer	100
2.6.10.12	Einmalige Zuzahlung des Arbeitnehmers	100
2.6.10.13	Übernahme von Bußgeldern	101
2.6.11	Fahrräder	105
2.6.12	Behandlung von Leasingverträgen und Überlassung an den Arbeitnehmer	111
2.6.13	Kostenloses Aufladen von privaten Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen	118
2.6.14	Zahlung von Erholungsbeihilfen	120
2.6.15	Fahrtkostenzuschuss	121
2.6.16	Fortbildungskosten	125
2.6.17	Gesundheitsförderung	125
2.6.18	Gutscheine	128
2.6.19	Incentives nach § 37b EStG	129
2.6.19.1	Zuwendender	130
2.6.19.2	Sachzuwendung	130
2.6.19.3	Art der Zuwendung	130
2.6.19.4	Steuerpflichtiger	131
2.6.19.5	Zuwendungsempfänger	131
2.6.19.6	Steuerpflichtige Zuwendungen nach § 37b EStG	131
2.6.19.7	Keine Anwendung von § 37b EStG	132
2.6.19.8	Bewirtungen und Pauschalierung nach § 37b EStG	133
2.6.19.9	Wahlrecht zur Pauschalierung	134
2.6.19.10	Wahlrecht bei Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer	136
2.6.19.11	Wahlrecht bei Zuwendungen an Dritte	137
2.6.19.12	Streuerbeartikel	137
2.6.19.13	Bemessungsgrundlage für § 37b EStG	138

2.6.19.14	Entstehung der Steuer nach § 37b EStG	139
2.6.19.15	Ausschluss der Pauschalierung	140
2.6.19.16	Abzug als Betriebsausgabe.....	140
2.6.20	Jobtickets	142
2.6.21	Kinderbetreuungszuschuss	147
2.6.22	Mahlzeiten.....	150
2.6.22.1	Definition einer Mahlzeit.....	151
2.6.22.2	Arbeitsessen	153
2.6.22.3	Teilnahme an Geschäftsfreundebewirtung.....	155
2.6.22.4	Mahlzeiten des Arbeitnehmers bei Auswärtstätigkeiten	157
2.6.22.5	Belohnungessen.....	166
2.6.23	Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer.....	166
2.6.24	Rabatte an eigene Mitarbeiter	167
2.6.25	Rabatte von dritter Seite	170
2.6.26	Sachprämien bei Kundenbindungsprogrammen	172
2.6.27	Studiengebühren und Sprachkurse.....	172
2.6.28	Umzugskosten	174
2.6.29	Unfallversicherung	175
2.6.30	Verlängerung von Dienstreisen	180
2.6.31	Werkzeuggeld	184
2.6.32	Zukunftssicherungsleistungen.....	185
2.7	Gehaltsumwandlung	187
2.8	Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn	188
2.9	Übersicht der Sachzuwendungen nach Besteuerung	191
3	Umsatzsteuer bei Sachzuwendungen	194
3.1	Allgemeines: unentgeltliche Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer	194
3.2	Entgeltliche Leistungen	195
3.3	Bemessungsgrundlage	196
3.4	Einzelfälle.....	197
3.4.1	Jobtickets, BahnCard und Umsatzsteuer	197
3.4.2	Aufmerksamkeiten und Zuwendungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse	198
3.4.3	Dienstwagen an Arbeitnehmer	199
3.4.3.1	Fahrräder und Umsatzsteuer	202
3.4.4	Mahlzeiten an Arbeitnehmer und Umsatzsteuer	202
3.4.4.1	Abgabe von Mahlzeiten in unternehmenseigenen Kantinen	202
3.4.4.2	Abgabe von Mahlzeiten anlässlich von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten	203
	Stichwortverzeichnis	206

Vorwort

Für Arbeitgeber und für Arbeitnehmer ist es von grundlegender Bedeutung zu wissen, welche Vergütungen und Zuwendungen Arbeitslohn darstellen und welche steuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Folgen und Pflichten sich daraus ableiten. Je nach Ausgestaltung stellt sich auch die Frage, wer für die Abführung der Abgaben (Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge) verantwortlich ist und in Haftung genommen werden kann.

Der Arbeitgeber muss den steuerpflichtigen Arbeitslohn bestimmen, bewerten und die Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge abführen.

Entstehen hierbei Fehler, wird der Arbeitgeber in erster Linie im Rahmen von Prüfungen durch die Finanzämter und die Sozialversicherungsträger in Haftung genommen. Aber auch der Arbeitnehmer kann in Anspruch genommen werden.

Neben der Sozialversicherung und der Lohnsteuer spielen für den Arbeitgeber indes auch noch die Umsatzsteuer und der Vorsteuerabzug eine entscheidende Rolle.

Diese Broschüre gibt einen Überblick über die grundlegenden Regelungen zum Arbeitslohn, deren Arten und Bewertungen. Zudem enthält sie ein ABC über wesentliche Sachzuwendungen. Dabei wird eine Schnittstelle zur Sozialversicherung und der Umsatzsteuer hergestellt. Kleine Checklisten runden die Erörterung ab.

Die Überarbeitung beinhaltet aktuelle Gesetzgebung, Rechtsprechung und BMF-Schreiben.

Berlin, im Februar 2020

Daniela Karbe-Geßler
Rechtsanwältin LL.M.

Frau Karbe-Geßler ist Rechtsanwältin und beim Deutschen Industrie- und Handelskammertag e.V. in Berlin als Referatsleiterin tätig. Nach dem 2. Juristischen Staatsexamen war sie insg. sechs Jahre mit verschiedenen Tätigkeiten in der Steuer- und Finanzverwaltung des Landes Berlin, zuletzt im Einkommensteuerreferat der Senatsverwaltung für Finanzen Berlin (speziell für die Lohnsteuer), betraut. Seit Oktober 2010 ist sie als Referatsleiterin im Bereich Wirtschafts- und Finanzpolitik, Mittelstand beim Deutschen Industrie- und Handelskammertag (DIHK) in Berlin für die Aufgabengebiete Arbeitnehmerbesteuerung (national und international), Reisekosten, betriebliche Altersvorsorge sowie Erbschaft- und Schenkungsteuer zuständig. Darüber hinaus engagiert sie sich als Dozentin und Autorin vor allem im Bereich des Lohnsteuer- und Reisekostenrechts.

Hinweis:

Die Zitierung von Lohnsteuerrichtlinien beziehen sich auf die aktuelle Lohnsteuer-richtlinie (aktuell LStR 2015).

Aus Gründen der Lesbarkeit wurde im Text der Broschüre die männliche Form gewählt, die Angaben beziehen sich gleichwohl auf Angehörige beider Geschlechter.

Die Inhalte dieser Broschüre wurden mit größtmöglicher Sorgfalt erstellt. Die Autorin übernimmt jedoch keine Gewähr für die Richtigkeit, Vollständigkeit und Aktualität der bereitgestellten Inhalte. Die veröffentlichten Inhalte unterliegen dem deutschen Urheber- und Leistungsschutzrecht. Jede vom deutschen Urheber- und Leistungsschutzrecht nicht zugelassene Verwertung bedarf der vorherigen schriftlichen Zustimmung des DWS-Verlags. Dies gilt insb. für die Vervielfältigung, Bearbeitung, Übersetzung, Einspeicherung, Verarbeitung bzw. Wiedergabe von Inhalten in Datenbanken oder anderen elektronischen Medien und Systemen. Die unerlaubte Vervielfältigung oder Weitergabe einzelner Inhalte oder kompletter Seiten ist nicht gestattet und strafbar. Lediglich die Verwendung für den persönlichen, privaten und nichtkommerziellen Gebrauch ist erlaubt.

1 Definitionen

1.1 Definition Arbeitslohn

Arbeitgeber sind verpflichtet, die Bemessungsgrundlage für Arbeitslohn zu ermitteln und die korrekten Beiträge an die Sozialversicherung und die Finanzämter (Lohnsteuer) abzuführen. Der Arbeitslohnbegriff unterscheidet sich im Lohnsteuerrecht und im Sozialversicherungsrecht. In beiden Rechtsgebieten ist der Arbeitslohn aber Bemessungsgrundlage für die abzuführenden Beträge. Unterläuft dem Arbeitgeber bei der Berechnung und Abführung der Lohnsteuer ein Fehler, so haftet er für die fehlenden Beträge (§ 42d EStG). Ein Lohnsteuerhaftungsbescheid ist auch sozialversicherungsrechtlich auszuwerten. Der Arbeitgeber muss die Sozialversicherungsbeiträge nachentrichten (§§ 14, 17, 25 Abs. 1 SGB IV).

Aus diesem Grund ist es im Rahmen der Lohnabrechnung elementar, die Bemessungsgrundlage zunächst exakt zu ermitteln.

Abzuführen ist vom Arbeitgeber die Lohnsteuer. Diese trägt bzw. schuldet zwar der Arbeitnehmer, aber der Arbeitgeber hat diese vom Arbeitslohn einzubehalten und an das Finanzamt abzuführen (§ 38 EStG).

Daneben hat der Arbeitgeber die Abgaben zur Sozialversicherung abzuführen. Dazu zählen Krankenversicherungsbeiträge, soweit der Arbeitnehmer gesetzlich verpflichtend oder freiwillig versichert ist. Hinzu kommen die Renten-, Arbeitslosen- und Pflegeversicherungsbeiträge. Die Höhe bestimmt sich nach den aktuell geltenden Sätzen. Arbeitgeber und Arbeitnehmer tragen in der Regel die Hälfte der Versicherungsbeiträge. Der Arbeitnehmer trägt in der gesetzlichen Krankenversicherung allerdings den Zusatzbeitrag selbst. Abzuführen sind die gesamten Beiträge jeweils vom Arbeitgeber.

1.1.1 Definition des lohnsteuerrechtlichen Arbeitslohnes

Der lohnsteuerrechtliche Arbeitslohn ist in § 19 Einkommensteuergesetz (EStG) definiert. Danach sind alle Einnahmen, die einem Arbeitnehmer oder seinem Rechtsnachfolger aus einem gegenwärtigen oder früheren Dienstverhältnis zufließen, Arbeitslohn.

Einnahmen sind nach § 8 Abs. 1 EStG i. V. m § 2 Lohnsteuerdurchführungsverordnung (LStDV) alle Güter in Geld oder Geldeswert, also auch Sachbezüge (z. B. Zurverfügungstellung eines Firmenwagens zur privaten Nutzung oder freie Unterkunft und/oder Verpflegung).

Alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert, die durch das individuelle Arbeits- und Dienstverhältnis veranlasst sind, sind als Arbeitslohn zu behandeln. Es muss folglich zwischen der Einnahme und dem Arbeits- oder Dienstverhältnis ein unmittelbarer Zusammenhang bestehen.

Der unmittelbare Veranlassungszusammenhang ist immer dann gegeben, wenn die Einnahmen dem Arbeitnehmer nur aufgrund des Arbeits- oder Dienstverhältnisses zufließen. Sie sind der Lohn oder Ertrag seiner nichtselbstständigen Arbeit, die der Arbeitnehmer grundsätzlich freiwillig verrichtet. Es reicht hierfür aus, wenn die zugeflossenen Einnahmen im weitesten Sinne Gegenleistung oder Belohnung für die Zurverfügungstellung der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers sind.¹

Nach R 19.3 Lohnsteuerrichtlinie (LStR) gehören zum Arbeitslohn:

- Lohnzuschläge für Mehrarbeit und Erschwerniszuschläge,
- Entschädigungen für nicht gewährten Urlaub,
- Einarbeitungszuschüsse,
- Fehlgeldentschädigungen,
- Trinkgelder, auf die ein Anspruch besteht.

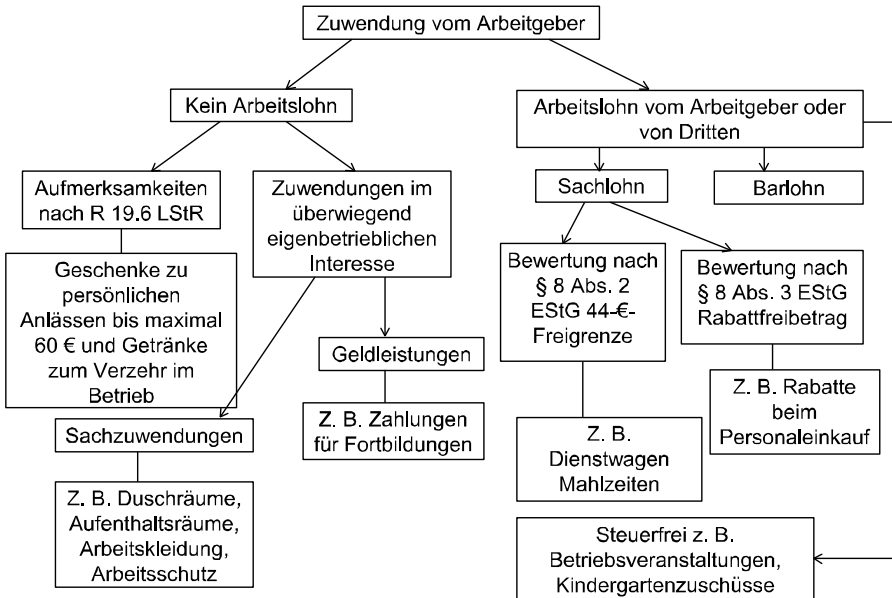
Nach der gleichen Richtlinie sind kein Arbeitslohn:

- zur beruflichen Nutzung überlassene Arbeitsmittel,
- Maßnahmen des Arbeitsschutzes (z. B. nach Bildschirmarbeitsverordnung verordnete Bildschirmarbeitsbrillen, Arbeitsschutzkleidungen oder -brillen),
- Sachleistungen des Arbeitgebers zur Einführung eines Arbeitnehmers, zu dessen Amts- und Funktionswechsel oder Jubiläum bis zu einem Wert von 110 € je teilnehmende Person,
- Sachleistungen des Arbeitgebers bei einem Empfang anlässlich eines runden Geburtstages eines Arbeitnehmers, wenn es sich um ein Fest des Arbeitgebers handelt und die Aufwendungen 110 € je teilnehmende Person nicht übersteigen,
- Zahlungen des Arbeitgebers an ein Dienstleistungsunternehmen zur kostenlosen Beratung in persönlichen und sozialen Angelegenheiten (z. B. Vermittlung von Betreuungspersonen).

Es ist für den Arbeitslohnbegriff im Lohnsteuerrecht gleichgültig, ob es sich um laufende (monatliche) oder um einmalige Einnahmen handelt. Zudem ist es nicht von

1 BFH-Urteil vom 07.07.2004, BStBl. 2005 II, S. 367.

Bedeutung, ob ein Rechtsanspruch auf die Leistungen bzw. Zahlungen besteht und unter welcher Bezeichnung oder Form sie gewährt werden.



Für die Ermittlung der Lohnsteuer ist es zudem nicht wichtig, ob die Zahlungen bzw. Vergütungen dem Arbeitnehmer selbst oder seinem Rechtsnachfolger zufließen. Hierfür bestimmt R 19.9 LStR, dass Arbeitslohn nach dem Tod des Arbeitnehmers nicht mehr nach den Besteuerungsmerkmalen des verstorbenen Arbeitnehmers versteuert werden darf. Jedoch kann für laufenden Arbeitslohn aus dem Sterbemonat, der noch im Sterbemonat gezahlt wird, vereinfachend die Besteuerung nach den Merkmalen des Verstorbenen vorgenommen werden. Alle Zahlungen nach dem Sterbemonat müssen dann aber nach den Besteuerungsmerkmalen des Erben bzw. Rechtsnachfolgers versteuert werden.

Zum Rechtsanspruch auf Arbeitslohn hat der Bundesfinanzhof entschieden, dass veruntreute Beträge nicht zum Arbeitslohn gehören.² Es fehlt hier bereits an einer Gewährung von Vorteilen durch den Arbeitgeber für eine Beschäftigung des Arbeitnehmers, wenn sich der Arbeitnehmer ohne Kenntnis und Wollen des Arbeitgebers zu hohe Gehälter auszahlt. Die Gewährung der Vergütungen muss somit immer mit Willen des Arbeitgebers erfolgen. Ein gegen den Willen des Arbeitgebers erlangter

² BFH-Urteil vom 13.11.2012, BFHE 239, 403.

Vorteil – und somit kein Arbeitslohn – ist auch die Zahlung von Bestechungsgeld. Der Belohnungswille liegt hier nicht vor.

1.1.2 Unterteilung in Sach- und Barlohn

Arbeitslohn liegt zunächst in der Praxis häufig in Form von Geld in bar oder als Überweisung auf ein Bankkonto vor. Diese Form wird als Barlohn bezeichnet.

Aber Arbeitslohn sind auch alle Güter und Zuwendungen, die einen Geldeswert haben und in Form von Sachen gezahlt bzw. zugewendet werden: sog. Sachlohn (§ 8 Abs. 1, Abs. 2 EStG).

1.1.3 Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse

Nicht zum Arbeitslohn gehören Leistungen, die der Arbeitgeber im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erbringt.

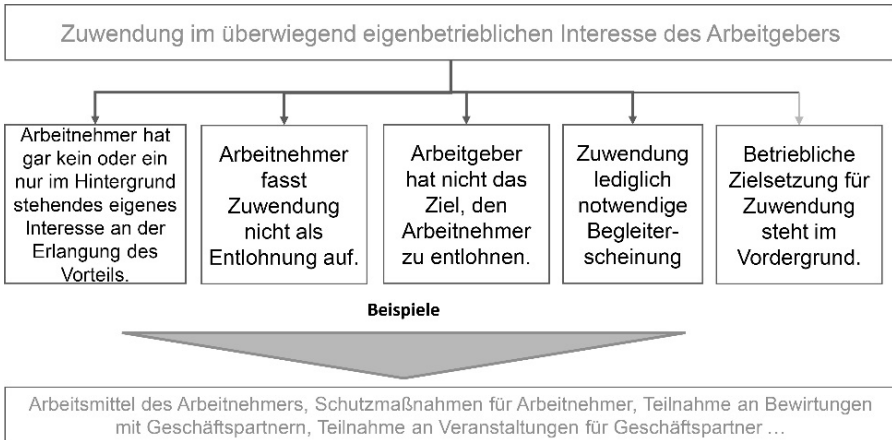
Das überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers liegt vor, wenn sich aus den Begleitumständen ergibt, dass die betriebliche Zielsetzung ganz im Vordergrund steht und ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.³

Die Begleitumstände sind z. B.: Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Eignung für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck.

Ein ganz überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers muss über das an jeder Lohnzahlung bestehende betriebliche Interesse des Arbeitnehmers deutlich hinausgehen.⁴

3 BFH-Urteil vom 07.07.2004, BStBl. 2004 II, S. 367.

4 BFH-Urteil vom 02.02.1990, BStBl. 1990 II, S. 472.



Hierbei handelt es sich vor allem um Fälle, in denen der Belegschaft als Gesamtheit ein Vorteil zugewendet wird, wie dies bei Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen der Fall ist (z. B. durch Bereitstellung von Aufenthalts-, Erholungs- und Fitnessräumen, Dusch- und Badeanlagen).

Außerdem kommen Fälle in Betracht, in denen dem Arbeiternehmer ein Vorteil aufgedrängt wird, ohne dass ihm eine Wahl bei der Annahme des Vorteils bleibt und ohne dass der Vorteil eine Marktgängigkeit besitzt (z. B. Personenschutz oder Vorsorgeuntersuchungen).⁵

Es muss folglich in jedem Einzelfall eine Abwägung der betrieblichen Interessen des Arbeitgebers und des Interesses an der Lohnzahlung des Arbeiternehmers erfolgen.

Außerdem gehören sog. Aufmerksamkeiten begrifflich nicht zum Arbeitslohn (R 19.6 LStR). Hierzu folgen Erörterungen unter 2.6.2.

1.2 Sozialversicherungsrechtlicher Arbeitslohn- bzw. Arbeitsentgeltbegriff

Die Berechnung der Beiträge zur Sozialversicherung wird bei Arbeiternehmern anhand des Arbeitsentgelts aus der versicherungspflichtigen Beschäftigung vorgenommen.

⁵ BFH-Urteil vom 25.07.1986, BStBl. 1986 II, S. 868.

Der Begriff des steuerpflichtigen Arbeitslohns und des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts sind nicht identisch.

Unter den steuerlichen Begriff „Arbeitslohn“ fallen nicht nur Einnahmen aus einem gegenwärtigen Arbeitsverhältnis, sondern auch Einnahmen aus einem früheren Arbeitsverhältnis.

Das ist beim sozialversicherungsrechtlichen Entgeltbegriff nicht der Fall.

Hingegen ist der steuerpflichtige Arbeitslohn für die gegenwärtige (aktive) Beschäftigung mit dem sozialversicherungsrechtlichen Begriff „Arbeitsentgelt“ weitgehend identisch.

Nach § 14 Abs. 1 Satz 1 SGB IV sind alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung Arbeitsentgelt – unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Beziehung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden.

Diese Definition deckt sich mit dem Begriff des Arbeitslohns nach § 8 Abs. 1 EStG in Verbindung mit § 2 LStDV.

Weiter zu beachten ist die Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV), die nach der Verordnungsermächtigung des § 17 SGB IV „eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts sicherstellen soll“.

§ 1 SvEV definiert Leistungen des Arbeitgebers, die zum Arbeitslohn zählen (Zitat):

„Dem Arbeitsentgelt sind **nicht** zuzurechnen:

1. einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gewährt werden, soweit sie lohnsteuerfrei sind; dies gilt nicht für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeitszuschläge, soweit das Entgelt, auf dem sie berechnet werden, mehr als 25 € für jede Stunde beträgt,
2. sonstige Bezüge nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes, die nicht einmalig gezahltes Arbeitsentgelt nach § 23a des Vierten Buches Sozialgesetzbuch sind,
3. Einnahmen nach § 40 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes,

4. Beiträge nach § 40b des Einkommensteuergesetzes in der am 31. Dezember 2004 geltenden Fassung, die zusätzlich zu Löhnen und Gehältern gewährt werden; dies gilt auch für darin enthaltene Beträge, die aus einer Entgeltumwandlung (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 des Betriebsrentengesetzes) stammen,
- 4a. Zuwendungen nach § 3 Nr. 56 und § 40b des Einkommensteuergesetzes, die zusätzlich zu Löhnen und Gehältern gewährt werden und für die Satz 3 und 4 nichts Abweichendes bestimmen,
5. Beträge nach § 10 des Entgeltfortzahlungsgesetzes,
6. Zuschüsse zum Mutterschaftsgeld nach § 14 des Mutterschutzgesetzes,
7. in den Fällen des § 3 Abs. 3 der vom Arbeitgeber insoweit übernommene Teil des Gesamtsozialversicherungsbeitrags,
8. Zuschüsse des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld und Saison-Kurzarbeitergeld, soweit sie zusammen mit dem Kurzarbeitergeld 80 % des Unterschiedsbetrages zwischen dem Soll-Entgelt und dem Ist-Entgelt nach § 106 des Dritten Buches Sozialgesetzbuch nicht übersteigen,
9. steuerfreie Zuwendungen an Pensionskassen, Pensionsfonds oder Direktversicherungen nach § 3 Nr. 63 Satz 1 und 2 des Einkommensteuergesetzes im Kalenderjahr bis zur Höhe von insgesamt 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung; dies gilt auch für darin enthaltene Beträge, die aus einer Entgeltumwandlung (§ 1 Abs. 2 Nr. 3 des Betriebsrentengesetzes) stammen,
10. Leistungen eines Arbeitgebers oder einer Unterstützungskasse an einen Pensionsfonds zur Übernahme bestehender Versorgungsverpflichtungen oder Versorgungsanwartschaften durch den Pensionsfonds, soweit diese nach § 3 Nr. 66 des Einkommensteuergesetzes steuerfrei sind,
11. steuerlich nicht belastete Zuwendungen des Beschäftigten zugunsten von durch Naturkatastrophen im Inland Geschädigten aus Arbeitsentgelt einschließlich Wertguthaben,
12. Sonderzahlungen nach § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 bis 4 des Einkommensteuergesetzes der Arbeitgeber zur Deckung eines finanziellen Fehlbetrages an die Einrichtungen, für die Satz 3 gilt,
13. Sachprämien nach § 37a des Einkommensteuergesetzes,

14. Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes, soweit die Zuwendungen an Arbeitnehmer eines Dritten erbracht werden und diese Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind,
15. vom Arbeitgeber getragene oder übernommene Studiengebühren für ein Studium des Beschäftigten, soweit sie steuerrechtlich kein Arbeitslohn sind,
16. steuerfreie Aufwandsentschädigungen und die in § 3 Nummer 26 und 26a des Einkommensteuergesetzes genannten steuerfreien Einnahmen.

Dem Arbeitsentgelt sind die in Nummer 1 bis 4a, 9 bis 11, 13, 15 und 16 genannten Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen nur dann nicht zuzurechnen, soweit diese vom Arbeitgeber oder von einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei belassen oder pauschal besteuert werden.“

In § 2 SvEV werden die Sachbezugswerte für Verpflegung und Unterkunft geregelt. Diese werden ggf. jedes Jahr angepasst.

§ 3 SvEV regelt die Bewertung sonstiger Sachbezüge. Danach werden Sachbezüge, die nicht von § 2 erfasst werden und unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort angesetzt. Die Zuwendungen im Rahmen der 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG sind ebenfalls sozialversicherungsfrei (hierzu 2.6).

Werden Sachbezüge, die nicht von § 2 erfasst werden, verbilligt zur Verfügung gestellt, ist als Wert für diese Sachbezüge der Unterschiedsbetrag zwischen dem vereinbarten Preis und dem Wert, der sich bei freiem Bezug ergeben würde, dem Arbeitsentgelt zuzurechnen.

1.3 Dokumentation

1.3.1 Lohnkonto

Der Arbeitgeber hat am Ort der lohnsteuerlichen Betriebsstätte für jeden Arbeitnehmer und jedes Kalenderjahr ein Lohnkonto zu führen (§ 41 Abs. 1 EStG). Eine besondere Form des Lohnkontos ist nicht vorgeschrieben; sie hängt weitgehend von der Art der Lohnabrechnung ab. Bedient sich der Arbeitgeber einer Lohnabrechnung in Papier, dann wird das Lohnkonto in Karteiform geführt.

Bei maschineller Lohnabrechnung empfiehlt es sich, für jeden Arbeitnehmer ein sog. Stammblatt zu führen, das alle für den Lohnsteuerabzug maßgebenden Merkmale enthält. Die Vorschriften ergeben sich aus der LStDV.

Der Arbeitgeber hat für jeden Arbeitnehmer ein eigenes Lohnkonto zu führen (gleichgültig ob der Arbeitnehmer beschränkt oder unbeschränkt steuerpflichtig ist).

Zu Beginn eines Kalenderjahres ist stets ein neues Lohnkonto anzulegen. In dieses Lohnkonto sind einzutragen:

- persönliche Angaben, wie Vorname, Familienname, Geburtsdatum, Anschrift und Identifikationsnummer des jeweiligen Arbeitnehmers,
- Steuerklasse/Faktor, Zahl der Kinderfreibeträge und Religionszugehörigkeit,
- die Religionszugehörigkeit des Ehegatten/Lebenspartners des Arbeitnehmers, wenn dieser einer anderen steuererhebenden Religionsgemeinschaft angehört,
- jährliche und monatliche (wöchentlich, tägliche) Freibeträge und Hinzurechnungsbeträge und
- die Beschäftigungsdauer im Kalenderjahr.

Der Arbeitgeber hat die individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers einschl. etwaiger Änderungen im Laufe des Jahres und den jeweiligen Gültigkeitszeitraum in das Lohnkonto zu übernehmen.

Im Folgenden werden nur noch die Dokumentationen für Sachzuwendungen behandelt.

Sachbezüge sind im Lohnkonto einzeln zu bezeichnen und wie folgt einzutragen:

- Angabe des Tags der Abgabe,
- des Abgabeorts,
- des ggf. hierfür vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelts,
- bei laufenden Sachbezügen ist der Abgabezeitraum anstelle des Abgabetags anzugeben,
- der für steuerliche Zwecke maßgebende Wert (amtlicher, ortsüblicher Preis oder der günstigste Marktpreis).

Praxishinweis:

Der Arbeitgeber hat die Grundlagen für den ermittelten und der Lohnversteuerung zugrunde gelegten Endpreis als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren, zu dokumentieren und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitzuteilen.

Waren und Dienstleistungen, für die nach § 8 Abs. 3 EStG der Rabatffreibetrag gilt, sind gesondert zu kennzeichnen.

In das Lohnkonto sind auch solche Sachbezüge einzutragen, die in Anwendung der monatlichen 44-€-Freigrenze steuerfrei bleiben.

1.3.2 Sozialversicherung

Die Sozialversicherung knüpft an der Führung des Lohnkontos an. Die näheren Einzelheiten regelt die Beitragsverfahrensverordnung.

Arbeitgeber sind verpflichtet, für jeden Beschäftigten (getrennt nach Kalenderjahren) Entgeltunterlagen in deutscher Sprache zu führen und geordnet aufzubewahren. Diese Verpflichtung gilt für alle Beschäftigte. Ob Versicherungspflicht besteht oder nicht, ist gleichgültig. Dies gilt somit auch für geringfügig und damit versicherungsfrei Beschäftigte.

In die Entgeltunterlagen sind im Einzelnen folgende Angaben über den Beschäftigten aufzunehmen:

- der Familien- und Vorname sowie ggf. das Ordnungsmerkmal (Personal-Stammnummer),
- das Geburtsdatum,
- bei Ausländern aus Staaten außerhalb des EWR die Staatsangehörigkeit und den Aufenthaltstitel,
- die Anschrift,
- der Beginn und das Ende der Beschäftigung,
- der Beginn und das Ende der Altersteilzeitarbeit,
- das Wertguthaben aus flexibler Arbeitszeit einschl. der Änderungen (Zu- und Abgänge); der Abrechnungsmonat der ersten Gutschrift sowie der Abrechnungsmonat für jede Änderung und ein Nachweis über die getroffenen Vorkeh-

rungen zum Insolvenzschutz; bei auf Dritte übertragenen Wertguthaben sind diese beim Dritten zu kennzeichnen,

- die Beschäftigungsart (ggf. verschlüsselt),
- bei Versicherungsfreiheit oder Befreiung von der Versicherungspflicht die dafür maßgebenden Angaben (ggf. verschlüsselt),
- das Arbeitsentgelt nach § 14 SGB IV, seine Zusammensetzung und zeitliche Zuordnung,
- ausgenommen sind Sachbezüge und Belegschaftsrabatte, soweit für sie keine Aufzeichnungspflicht nach dem Einkommensteuergesetz besteht,
- das beitragspflichtige Entgelt bis zur Beitragsbemessungsgrenze der Rentenversicherung, die Zusammensetzung und zeitliche Zuordnung (mit Summierung für die Meldungen),
- das in der Unfallversicherung beitragspflichtige Arbeitsentgelt, die anzuwendende Gefahrentarifstelle und die jeweilige zeitliche Zuordnung,
- der Unterschiedsbetrag zwischen 90 % des Vollarbeitsentgelts und dem Arbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit,
- der Beitragsgruppenschlüssel,
- die Einzugsstelle für den Gesamtsozialversicherungsbeitrag (ggf. verschlüsselt),
- der vom Beschäftigten zu tragende Anteil am Gesamtsozialversicherungsbeitrag, getrennt nach Beitragsgruppen,
- die für die Erstattung von Meldungen erforderlichen Daten (soweit nicht schon in anderen Unterlagen enthalten),
- gezahltes Kurzarbeitergeld und die hierauf entfallenden beitragspflichtigen Einnahmen;
- bei Entsendung ins Ausland: Eigenart und zeitliche Begrenzung der Beschäftigung.

Zu den Entgeltunterlagen zu nehmen sind:

- Nachweise, aus denen die Angaben zur Versicherungsfreiheit bzw. Befreiung von der Versicherungspflicht, zur Entsendung ins Ausland, die Staatsangehörigkeit und der Aufenthaltstitel ersichtlich sind,
- Mitgliedsbescheinigungen der Krankenkassen sowie
- die Daten der erstatteten Meldungen,

- Erklärungen geringfügig Beschäftigter über den Verzicht auf die Rentenversicherungsfreiheit,
- der Antrag auf Befreiung von der Versicherungspflicht in der Rentenversicherung aufgrund einer geringfügig entlohnten Beschäftigung, auf dem der Tag des Eingangs beim Arbeitgeber dokumentiert ist,
- Erklärungen Beschäftigter, dass auf die Anwendung der Gleitzoneberechnung in der Rentenversicherung verzichtet wird,
- die schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers gegenüber dem Arbeitgeber, dass die Gleitzoneregelung in der gesetzlichen Rentenversicherung nach der bis 31.12.2012 gültigen Fassung angewandt werden soll,
- die Erklärung des kurzfristig geringfügig Beschäftigten über weitere kurzfristige Beschäftigungen im Kalenderjahr,
- die Erklärung des geringfügig entlohnten Beschäftigten über weitere Beschäftigungen,
- die Bestätigung, dass von geringfügig entlohnten und kurzfristig Beschäftigten die Aufnahme weiterer Beschäftigungen anzuzeigen ist,
- Niederschriften nach § 2 Nachweisgesetz sowie für Seefahrtsbetriebe der Heuervertrag,
- Kopien von Anträgen, Unterlagen und Bescheiden im Zusammenhang mit einem Statusfeststellungsverfahren bei der Deutschen Rentenversicherung Bund,
- der Bescheid der Einzugsstelle über die Feststellung der Versicherungspflicht einer Beschäftigung,
- die Entscheidung der Finanzbehörden, dass vom Arbeitgeber getragene oder übernommene Studiengebühren für ein Studium des Beschäftigten steuerrechtlich kein Arbeitslohn sind,
- der Nachweis der Elterneigenschaft im Zusammenhang mit dem Zusatzbeitrag zur Pflegeversicherung,
- die Erklärung über den Auszahlungsverzicht von zustehenden Entgeltansprüchen,
- Aufzeichnungen nach § 19 Abs. 1 des Arbeitnehmer-Entsendegesetzes und nach § 17 Abs. 1 des Mindestlohngesetzes,
- die Bescheinigung über den Bezug und die Dauer des Pflegeunterstützungsgeldes,

- die Erklärung des Beschäftigten über die Inanspruchnahme einer Pflegezeit i. S. des § 3 Pflegezeitgesetz,
- für Seefahrtsbetriebe die Besetzungslisten sowie Seetagebücher nach § 22 des Seearbeitsgesetzes, für Binnenschiffe die Schiffsatteste und für Schiffe der Rheinschifffahrt die Rheinschifffahrtzugehörigkeitsurkunde.

Zudem hat der Arbeitgeber zur Prüfung der Vollständigkeit der Entgeltabrechnung für jeden Abrechnungszeitraum ein Verzeichnis aller Beschäftigten in der Sortierfolge der Entgeltunterlagen zu erfassen und lesbar zur Verfügung zu stellen. Diese Verzeichnisse sind je Einzugsstelle zu erstellen und haben folgende Angaben zu enthalten:

- den Familien- und Vornamen sowie ggf. das betriebliche Ordnungsmerkmal,
- das beitragspflichtige Arbeitsentgelt bis zur Beitragsbemessungsgrenze in der Rentenversicherung,
- das in der gesetzlichen Unfallversicherung beitragspflichtige Arbeitsentgelt,
- den Unterschiedsbetrag zwischen 90 % des Vollarbeitsentgeltes und dem Arbeitsentgelt für die Altersteilzeitarbeit,
- den Beitragsgruppenschlüssel,
- die Sozialversicherungstage,
- der Gesamtsozialversicherungsbeitrag nach Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteilen, aufgeschlüsselt nach Beitragsgruppen,
- bei Arbeitsausfall durch Kurzarbeit: das gezahlte Kurzarbeitergeld, die hierauf entfallenden beitragspflichtigen Einnahmen,
- die beitragspflichtigen Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge,
- die Umlagesätze nach dem Aufwendungsausgleichsgesetz und das umlagepflichtige Arbeitsentgelt,
- die Parameter für die Berechnung der voraussichtlichen Höhe der Beitragsschuld.

2 Sachzuwendungen

Im Folgenden werden typische Sachzuwendungen an Arbeitnehmer näher beleuchtet. Hierbei werden nicht nur intensiv das Lohnsteuerrecht, sondern auch das Sozialversicherungsrecht und das Umsatzsteuerrecht im Überblick (vgl. auch 3) betrachtet.

2.1 Definition Sachlohn

Arbeitgeber können Arbeitslohn nicht nur in Form von Bargeld bzw. – wie in der Praxis üblich – als Überweisung auf das Konto des Arbeitnehmers auszahlen.

Ebenso ist es möglich, dass der Arbeitgeber den vereinbarten Arbeitslohn als Sache, also in Form von Sachlohn zuwendet. Darunter fallen alle Dinge und Gegenstände in Geldeswert nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG, wie z. B. Dienstwagen, Betriebsveranstaltungen und sonstige Incentives, freie Unterkunft und Verpflegung, Dienstleistungen, Waren, Gutscheine, Versicherungsschutz, elektronische Geräte, Reisen, Fahrzeuge, Berechtigung, an Tankstellen zu tanken (sog. Tankkarten) oder Prepaidkarten für Mobiltelefone.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH ist für die Frage, ob lohnsteuerlich Bar- oder Sachlohn zufließt, entscheidend, welche Leistung der Arbeitnehmer aufgrund seines Arbeits- oder Dienstverhältnisses von seinem Arbeitgeber verlangen kann.

Es kommt somit nach der Rechtsprechung nicht mehr darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch auf Arbeitslohn erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft.⁶

Zum 01.01.2020 wurde die Definition im § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG vom Barlohn neu gefasst. Barlohn sind danach alle zweckgebundenen Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate (z. B. Geldkarten) und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten.

Als Sachlohn gelten nach Satz 3 hingegen Gutscheine und Guthabekarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller oder einer Ausstellergemeinschaft der Gutscheine und Guthabekarten berechtigen und

⁶ BFH-Urteil vom 11.11.2010, BStBl. 2011 II, S. 383, 386 und 389, BFH-Urteile vom 06.06.2018, VI R 32/16, VI R 13/16, VI R 16/17.

die entsprechend § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstaufsichtsgesetzes (ZAG) nicht als Zahlungsdienste gelten. Die Kriterien des ZAG sollen als Abgrenzung für Zahlungsmittel gelten. Nicht erforderlich ist, dass die BaFin die Systeme als Zahlungsmittel oder Nichtzahlungsmittel bestätigt.

Nach dieser Definition werden seit 01.01.2020 folgende Varianten unterschieden:

1. Closed-Loop-Karten

Dies sind Gutscheine eines Ausstellers und aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel. Diese Gutscheine sind Sachlohn, fallen grundsätzlich damit in die 44-€-Freigrenze und können auch der Pauschalversteuerung nach § 37b EStG bei höheren Werten unterliegen, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

2. Controlled-Loop-Karten

Dies sind Center-Gutscheine oder „City-Cards“ für Waren oder Dienstleistungen nicht nur beim Aussteller, sondern bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen. Auch hier liegt Sachlohn vor. Es gilt grundsätzlich die 44-€-Freigrenze bzw. die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG bei höheren Werten ist möglich, wenn diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

3. Open-Loop-Karten

Diese Karten sind Geldsurrogate im Rahmen unabhängiger Systeme des unbaren Zahlungsverkehrs. Darunter fallen Geldkarten – einschließlich Guthabekreditkarten mit Barauszahlungsfunktion, die über eine eigene IBAN verfügen, die für Überweisungen (z. B. PayPal) oder für den Erwerb von Devisen (z. B. Pfund, US-Dollar, Franken) verwendet sowie als generelles Zahlungsinstrument hinterlegt werden können. Sie sollen Barlohn sein und sind als Arbeitslohn individuell zu versteuern. Eine Pauschalversteuerung oder die Anwendung einer 44-€-Freigrenze ist nicht möglich.

Damit die als Sachlohn geltenden Gutscheine und Geldkarten in die 44-€-Freigrenze fallen, erfordert § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ab 01.01.2020 zudem, dass die Zuwendung der Gutscheine zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Hierzu sind auch die aktuellen Urteile des BFH zu beachten.⁷ In ihnen hat der BFH entschieden, dass es bei dem Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nur darauf ankommt, welche Verwendung oder Zweckverwendung der Arbeitgeber vorsieht. So würde auch bei einem Lohnformwechsel das Kriterium vor-

⁷ BFH-Urteile vom 01.08.2019, Az.: VI R 32/18, VI R 21/17, VI R 40/17.

liegen. Mit BMF-Schreiben vom 5.2.2020 hat die Finanzverwaltung die Urteile für nicht anwendbar erklärt. Vielmehr ist eine gesetzliche Definition des Kriteriums vorgesehen (siehe hierzu 2.8).

Ein Sachbezug liegt daher immer dann vor, wenn der Arbeitnehmer nur die Sache selbst beanspruchen kann, z. B. einen Gutschein zur Einlösung in einem Warenhaus oder bei einer Tankstelle. Der Gutschein kann in diesem Fall auch über einen €-Betrag ausgestellt sein. Er darf aber nicht in Form einer sog. Geldkarte übergeben werden, die als Zahlungsmittel nach ZAG gilt.

Dementsprechend ist nach der vorgenannten Rechtsprechung und der neuen Definition immer von Barlohn auszugehen, wenn der Arbeitnehmer anstelle der Sache auch den Wert vom Arbeitgeber ausbezahlt bekommen kann. Der Arbeitnehmer muss folglich ein Wahlrecht eingeräumt bekommen.

Hat der Arbeitnehmer dieses Wahlrecht erhalten und kann zwischen Erhalt des Gutscheines und einer Barauszahlung des Wertes des Gutscheines durch den Arbeitgeber entscheiden, liegt immer Barlohn vor.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber einen Gutschein für ein Warenhaus im Wert von 60 €. Dies stellt eine Sachzuwendung dar, auch wenn nicht genau bestimmt ist, für welche Dinge der Gutschein eingesetzt werden kann und dies der Arbeitnehmer komplett eigenständig entscheiden kann. Da nur ein Aussteller vorhanden ist, entspricht der Gutschein auch der neuen gesetzlichen Regelung in § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG.

Ein Sachbezug bzw. Sachlohn liegt auch vor, wenn dem Arbeitnehmer ein Recht eingeräumt wird, eine bestimmte Sach- oder Dienstleistung zu beziehen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält von seinem Arbeitgeber einen Gutschein für eine Massagepraxis im Wert von 60 €. Dies stellt eine Sachzuwendung dar. Auch hier ist der Gutschein nur bei einem Aussteller einlösbar.

Auch sozialversicherungsrechtlich liegt eine Sachzuwendung vor. Die Sozialversicherung knüpft an die lohnsteuerliche Definition an.

2.2 Zweckgebundene Zahlungen

Nach der neuen Definition in § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG gelten zweckgebundene Zahlungen an den Arbeitnehmer nicht mehr als Sachlohn. Inwiefern Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer unter der Auflage, den erhaltenen Geldbetrag nur für eine bestimmte Sache zu verwenden, z. B. Zahlungen an ein Fitnessstudio oder Tanken an einer bestimmten Vertragstankstelle, – sog. zweckgebundene Gelder – noch als Sachlohn anzusehen sind, muss nunmehr abgewartet werden, bis die Finanzverwaltung ein neues BMF-Schreiben veröffentlicht hat. Eine alternative Auszahlung von Barlohn sollte in den Vereinbarungen dazu aber stets ausgeschlossen werden.

Auch die Frage der nachträglichen Kostenerstattung ist neu zu erörtern. Momentan scheint es die bessere Variante zu sein, wenn der Arbeitgeber Vertragspartner beim Erwerb der Zuwendung oder des Dienstleisters ist und die Zuwendung bzw. Dienstleistung direkt bezahlt. Nachträgliche Kostenerstattungen dürften nach erster Interpretation vorliegen, wenn der Arbeitnehmer auf seine Rechnung etwas erwirbt und der Arbeitgeber dies dann nach Vorlage des Beleges erstattet. Kauft der Arbeitnehmer stattdessen z. B. auf Rechnung des Arbeitgebers Briefmarken und erhält den Betrag nach Vorlage des Beleges erstattet, liegt ein Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG, der steuerfrei ist, vor.

2.3 Lohnsteuerliche Behandlung von Sachlohn

Die Unterscheidung von Sach- und Barlohn ist deshalb wichtig, weil es unterschiedliche lohnsteuerrechtliche Behandlungen zu beachten gibt.

Für Sachzuwendungen gibt es z. B. Freigrenzen (z. B. 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) sowie Freibeträge (z. B. Betriebsveranstaltungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG) oder Pauschalierungsmöglichkeiten, bei denen der Arbeitgeber die Lohnsteuer übernehmen kann – und die sozialversicherungsfrei sind (z. B. § 40 Abs. 2 EStG).

Für Barlohn gibt es solche Freigrenzen und Freibeträge nicht. Auch die Möglichkeiten, Barlohn steuerlich zu pauschalieren sind eingegrenzt. Möglich ist es, für den Arbeitgeber immer eine Nettolohn-Hochrechnung vorzunehmen.

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, für alle Zusatzleistungen zum Gehalt zu prüfen, ob diese lohnsteuer- und/oder sozialversicherungspflichtig sind und der Arbeitgeber Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten und abführen muss.

Zudem muss er in diesen Fällen immer die richtige Bemessungsgrundlage ermitteln. Dies bedeutet, alle Sachzuwendungen sind zu bewerten. Bei der Gestellung eines Firmenwagens, der auch privat genutzt werden kann, ist z. B. für die Bewertung des geldwerten Vorteils die sog. Pauschal- oder Fahrtenbuchmethode nach § 8 Abs. 2 EStG einschlägig (vgl. hierzu auch 2.6.10).

Der Arbeitgeber hat die zusätzlichen Leistungen im Lohnkonto zu dokumentieren (§ 4 LStDV). Dies gilt u. a. für die Bemessungsgrundlage, aber auch für die Prüfung der möglichen Steuerpflicht oder Steuerfreiheit.

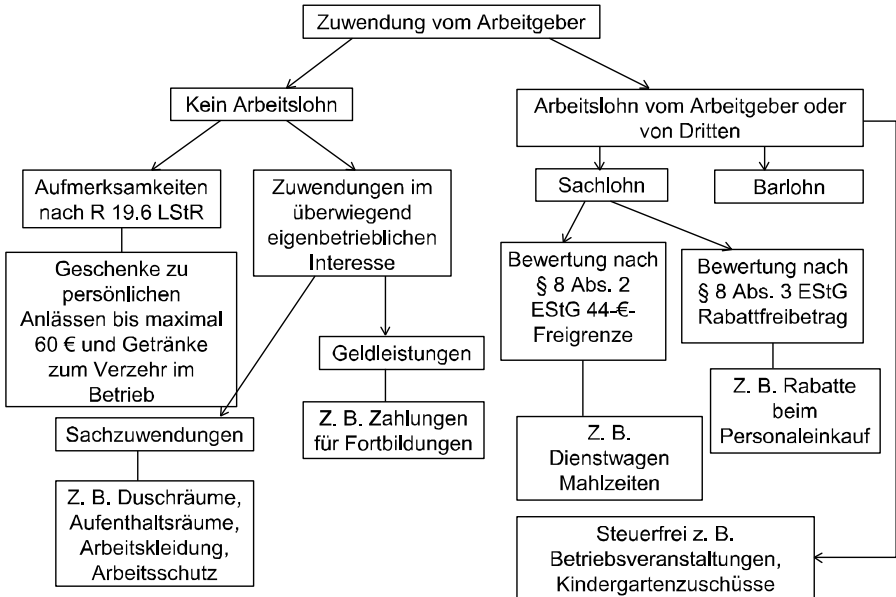
Einige Zusatzleistungen sind vom Gesetzgeber oder der Finanzverwaltung als lohnsteuerfrei eingestuft worden. Hierunter fallen z. B.:

- Zuschüsse und Zuwendungen des Arbeitgebers zur Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln – § 3 Nr. 15 EStG,
- Reisekosten für Auswärtstätigkeiten – § 3 Nr. 13, 16 EStG (Fahrtkosten 0,30 km/€ für die Nutzung eines Pkw, Verpflegungspauschalen von 12 € oder 24 €, Unterkunftskosten),
- die Anschaffung und Reinigung von Berufskleidung – § 3 Nr. 31 EStG,
- Kinderbetreuungszuschüsse für nichtschulpflichtige Kinder – § 3 Nr. 33 EStG,
- Maßnahmen für die Gesundheitsförderung (500 € je Jahr pro Arbeitnehmer) – § 3 Nr. 34 EStG,
- Beratungen für Betreuungssituationen und Vermittlung von Betreuungspersonen – § 3 Nr. 34a EStG,
- Übernahme von Betreuungskosten in beruflichen Notsituationen (600 € je Jahr pro Arbeitnehmer) – § 3 Nr. 34a EStG,
- geldwerter Vorteil der privaten Nutzung von Fahrrädern des Arbeitgebers – § 3 Nr. 37 EStG,
- private Nutzung der BahnCard, wenn die Kosten der Anschaffung bereits dienstlich notwendig sind,
- Sachzuwendungen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen in Höhe von 110 € für insg. je zwei Veranstaltungen im Jahr pro Arbeitnehmer – § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG.

Diese Sachzuwendungen bzw. gebundenen Zahlungen sind auch sozialversicherungsfrei.

Liegt keine Steuerfreiheit vor, gibt es aber in einigen Fällen die Möglichkeit, dass die Lohnsteuer vom Arbeitgeber pauschaliert berechnet und von ihm übernommen werden kann. In einigen Fällen besteht dann auch Sozialversicherungsfreiheit nach der SvEV. Hierunter fallen z. B.:

- Fahrtkostenzuschüsse mit 15 % nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG,
- Überlassung von Tickets zur Nutzung von öffentlichen Verkehrsmitteln, die nicht steuerfrei sind nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 EStG,
- verbilligte oder kostenlose Kantinenmahlzeiten mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG,
- Ausgabe von Restaurantschecks oder Essensmarken mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG,
- Erholungsbeihilfen mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG,
- höhere Verpflegungsmehraufwendungen (steuerfrei möglich) mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG,
- Computerübergabe und Arbeitgeberzuschüsse zur Internetnutzung mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG,
- Übergabe von Ladeeinrichtungen (unentgeltlich oder verbilligt) für Elektrofahrzeuge nach § 40 Abs. 2, Satz 1 Nr. 6 EStG,
- Übergabe von betrieblichen Fahrrädern an den Mitarbeiter nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG,
- Pauschalierung der Lohnsteuer mit 30 % für bestimmte Sachbezüge an eigene Arbeitnehmer bis 10.000 € nach § 37b EStG (nicht sozialversicherungsfrei).



2.4 44-€-Freigrenze

Grundsätzlich kann der Arbeitnehmer zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Sachzuwendungen erhalten, die bis zu einer monatlichen Grenze von 44 € steuerfrei sind (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG). Ebenso tritt Sozialversicherungsfreiheit ein.

Zu beachten ist, dass es sich bei der Grenze von 44 € um eine Freigrenze handelt. Diese ist monatlich zu beachten.

Freigrenze bedeutet, dass sobald ein Cent mehr als 44 € an Sachlohn zugewendet wird, der gesamte Betrag zu versteuern und zu verbeitragen ist.

Ob die Grenze überschritten ist, ist anhand aller im Kalendermonat zufließenden Sachzuwendungen zu ermitteln. Hierbei sind Zuwendungen, die pauschal oder individuell versteuert wurden, nicht zu berücksichtigen.

Praxishinweis:

Eine Übertragung von nicht ausgeschöpften Beträgen auf folgende Kalendermonate ist nicht möglich. Auch ist die Umrechnung in einen Jahresbetrag nicht zulässig.

Für folgende Sachbezüge kommt die 44-€-Freigrenze in Betracht:

- Nutzung von Sportmöglichkeiten (Tennisplatz), die der Arbeitgeber angemietet hat,
- Nutzung Fitnessstudio,
- Belohnungssessen,
- Geschenke wie Waren, Bücher, Gutscheine, Konzert- oder Theaterkarten, Eintrittskarten zu Sportveranstaltungen,
- Zinersparnisse (Arbeitgeberdarlehen).

Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, statt der Sachzuwendung die Barauszahlung zu verlangen, liegt immer steuerpflichtiger und damit auch sozialversicherungs-pflichtiger Barlohn⁸ vor. Hierauf findet die 44-€-Freigrenze keine Anwendung.

Gutscheine, die nach der neuen Definition im § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG als Sachlohn gelten (Gutscheine eines Ausstellers oder eines begrenzten Kreises von Akzeptanzstellen) fallen ab 01.01.2020 nur noch unter die Freigrenze, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an den Mitarbeiter zugewendet werden. So lautet die neue Formulierung in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG (vgl. hierzu unter 2.1 für weitere Informationen). Hierbei ist die aktuelle Rechtsprechung zu beachten, die gegenwärtig noch nicht von der Finanzverwaltung angewendet wird.⁹

Der Arbeitgeber muss sämtliche Sachbezüge im Lohnkonto eintragen und zwar auch dann, wenn sie in Anwendung der Freigrenze von monatlich 44 € steuerfrei bleiben.

Der BFH hat mit Urteil vom 06.06.2018 zum Aktenzeichen VI R 32/16 entschieden, dass Versandkosten, die der Arbeitnehmer für den Versand der Zuwendungen an den Arbeitnehmer nach Hause eine zusätzliche Zuwendung an den Arbeitnehmer darstellen. In diesen Fällen hat sich der Arbeitnehmer die Versandkosten erspart. Somit sind die Versandkosten der eigentlichen Sachzuwendung hinzuzurechnen. Hätte der Ar-

8 BFH-Urteil vom 11.11.2010 BStBl. 2011 II, S. 383 ff.

9 BFH Urteile vom 1.08.2019, Az: VI R 32/18, VI R 21/17, VI R 40/17.

beitnehmer keine Versandkosten bei einer eigenen Bestellung übernehmen müssen, liegt auch keine Zuwendung vor. Nicht entschieden hat der BFH die Frage, ob auch die Versandkosten für den Versand zum Arbeitgeber eine zusätzliche Zuwendung darstellen. Das Urteil ist im Bundessteuerblatt veröffentlicht und allgemein anwendbar.

Praxishinweis:

Zur Erleichterung der Aufzeichnungsverpflichtung ist in § 4 Abs. 3 Satz 2 LStDV zugelassen worden, dass Sachbezüge, die in Anwendung der monatlichen 44-€-Freigrenze steuerfrei bleiben, dann nicht im Lohnkonto aufgezeichnet werden müssen, wenn durch betriebliche Regelungen und entsprechende Überwachungsmaßnahmen gewährleistet ist, dass die Freigrenze von 44 € monatlich eingehalten wird. Diese Aufzeichnungserleichterung muss allerdings beim Betriebsstättenfinanzamt ausdrücklich beantragt werden.

Checkliste

- Sachzuwendungen an Arbeitnehmer
- Bei Gutscheinen, wenn von einem Aussteller oder begrenzten Akzeptanzbereich
- Keine Anwendung von individueller Versteuerung
- Keine Anwendung einer Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 oder § 37b EStG
- Nicht steuerfrei
- Keine Aufmerksamkeit oder keine Zuwendung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse
- Arbeitslohn
- Bewertung der Sachzuwendung mit Endpreis oder Marktpreis
- Keine Anwendung von Sonderregelungen für Bewertung (z. B. Sachbezugswerte oder 1 %-Regelung bei Dienstwagen)

- Wert der Sachzuwendungen innerhalb des Monats maximal 44 € inkl. Umsatzsteuer
- Bei Gutscheinen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Bei Übersteigen der Wertgrenze = Steuerpflicht für die gesamten Sachzuwendungen im Monat (individuell oder pauschal zu versteuern)

2.5 Bewertung von Sachzuwendungen

Um festzustellen, ob die Freigrenze überschritten ist oder welche Bemessungsgrundlage der Arbeitgeber für die Lohnsteuer oder die Sozialversicherung berücksichtigen muss, müssen die überlassenen Sachen bewertet werden.

Hier kann auf eine Einzelbewertung oder auf einen amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV zurückgegriffen werden.

Sachbezugswerte wurden festgesetzt für Verpflegung und die Überlassung einer Unterkunft.

Für alle anderen Sachen muss der um übliche Preisnachlässe geminderte Endpreis im allgemeinen Geschäftsverkehr am Abgabeort ermittelt werden (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, 8.1 Abs. 2 LStR). Vereinfachend kann der konkrete Endpreis, den der Abgebende vom Letztverbraucher im allgemeinen Geschäftsverkehr verlangt, um 4 % gemindert werden.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer eine Flasche Champagner im Wert von 50 €. Hier kann der Arbeitgeber für die Berechnung der Bemessungsgrundlage noch 4 % abziehen. Die Flasche Champagner ist somit mit 48 € zu bewerten.

Praxishinweis:

Der Arbeitgeber hat bei der Prüfung von Freigrenzen und Freibeträgen immer die Bruttowerte der Sachzuwendungen anzusetzen. Dies gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber die Vorsteuer verrechnen kann.

Die Rechtsprechung hat im Jahr 2012 entschieden, dass neben dem Endpreis am Abgabeort auch der Marktpreis für die Bewertung verwendet werden kann.¹⁰ Hierzu muss der Arbeitgeber dann z. B. im Internet recherchieren, für welchen Preis er die Sachzuwendung erwerben kann.

Praxishinweis:

Der Marktpreis sollte bei entsprechender Anwendung dokumentiert werden, damit dieser im Rahmen einer Prüfung nachvollzogen werden kann.

Ein Abschlag von 4 % vom Marktpreis ist nicht mehr vorzunehmen.

Der Arbeitgeber hat im Lohnsteuerabzugsverfahren das Wahlrecht, den geldwerten Vorteil nach der Rabattregelung (4%iger Abschlag vom in der Regel einfach zu ermittelnden Preis am Abgabeort) zu berechnen. Er ist nicht verpflichtet, den (aufgrund Internetrecherche bekannten) Marktwert ohne Abschlag anzuwenden. In den Lohnsteuerrichtlinien wurde das bereits durch BMF-Schreiben vom 16.05.2013 (BStBl 2013 I, S. 729) geregelte Wahlrecht des Arbeitgebers bei der Bewertung von Sachbezügen (R 8.1 Abs. 2, 4, 5, 6 und 7) aufgenommen.

Praxishinweis:

Der Abschlag von 4 % ist nach R 8.1 Abs. 2 Satz 4 LStR nicht bei Gutscheinen und zweckgebundenen Geldleistungen anzuwenden. In diesen Fällen ist als Wert immer der auf einem Beleg oder dem Gutschein erkennbare Wert anzusetzen.

Für besondere Sachzuwendungen gelten besondere Bewertungsvorschriften, z. B. für die Bewertung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung von Dienstwagen oder die Bewertung von Kantinenmahlzeiten.

10 BFH-Urteil vom 26.07.2012, BStBl. 2013 II, S. 402.

Sonderbewertungen		
Privatnutzung Dienstwagen	➔	1 %-Methode oder Fahrtenbuchmethode
Arbeitstäigige Abgabe von Mahlzeiten (insb. Kantinenmahlzeiten) des Arbeitgebers an Mitarbeiter	➔	SV-Entgeltverordnung (SvEV)
Überlassung von Unterkünften (Sammelunterkunft)	➔	SV-Entgeltverordnung (SvEV)
Arbeitgeberrabatte (§ 8 Abs. 3 EStG)	➔	Rabattfreibetrag von 1.080 €

2.6 ABC der typischen Sachzuwendungen

Im Folgenden werden typische Sachzuwendungen erörtert.

2.6.1 Arbeitgeberdarlehen

Zinsvorteile aus einem Arbeitgeberdarlehen sind ebenfalls Sachzuwendungen.

Mit Schreiben vom 19.05.2015 (BStBl. 2015 I, S. 468) hat das Bundesfinanzministerium (BMF) das Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung von Arbeitgeberdarlehen neu veröffentlicht.

Ein Arbeitgeberdarlehen liegt vor, wenn durch den Arbeitgeber oder aufgrund des Dienstverhältnisses durch einen Dritten an den Arbeitnehmer Geld überlassen wird und diese Geldüberlassung auf einem Darlehensvertrag beruht.

Geldwerter Vorteil

Die durch das Arbeitgeberdarlehen erhaltenen Zinsvorteile sind geldwerte Vorteile (Sachzuwendungen) und als Arbeitslohn zu versteuern. Die Versteuerung kann auch pauschal nach § 40 Abs. 1 EStG oder § 37b EStG erfolgen. Es ist zudem die 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG zu beachten. Dies bedeutet, dass

ein Zinsvorteil von unter 44 € im Monat steuerfrei bleiben kann. Voraussetzung ist, dass keine weiteren Sachzuwendungen im Monat hinzukommen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält einen monatlichen Zinsvorteil von 40 €. Er erhält im Monat keine weiteren Sachzuwendungen (z. B. einen Tankgutschein oder ein Jobticket).

Der Zinsvorteil ist eine Sachzuwendung und kann, da er die 44-€-Freigrenze nicht übersteigt, im betreffenden Monat steuerfrei bleiben.

Die erhaltenen Zinsvorteile sind nach dem o. g. BMF-Schreiben nur zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums (in der Regel der Monat) 2.600 € übersteigt.

Beispiel:

Der Arbeitgeber A zahlt seinem Arbeitnehmer B im August 2018 eine Summe von 2.500 €, die nicht als Arbeitslohn versteuert worden ist und in vereinbarten Raten zurückgezahlt wird.

Es handelt es sich um ein Arbeitgeberdarlehen. Es sind keine Zinsvorteile als Arbeitslohn zu versteuern, da die Summe des noch nicht getilgten Darlehens am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 € nicht übersteigt.

Maßgeblich ist der Betrag am Ende des Lohnzahlungszeitraums (in der Regel also der Monat). Mehrere Darlehen müssen zusammengerechnet werden.

Beispiel:

Der Arbeitgeber A gewährt seinem Arbeitnehmer zwei zinslose Darlehen. Der Arbeitnehmer schuldet dem Arbeitgeber am Ende des Lohnzahlungszeitraums aus dem ersten Darlehen noch 2.500 € und aus dem zweiten Darlehen 3.000 €.

Die Zinsersparnis aus beiden Darlehen gehört zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Beide Darlehen werden zusammengerechnet. Erst sobald beide Darlehen zusammen auf mindestens 2.600 € getilgt sind, ist die 2.600-€-Freigrenze für Arbeitgeberdarlehen anzuwenden.

Arbeitgeberdarlehen sind auch Gehaltsvorschüsse im öffentlichen Dienst, die nach den Vorschussrichtlinien des Bundes oder der entsprechenden Richtlinien der Länder gewährt werden. Keine Arbeitgeberdarlehen sind dagegen insb. Reisekostenvorschüsse, vorschüssig gezahlter Auslagenersatz, Lohnabschläge und Lohnvorschüsse, wenn es sich hierbei um eine abweichende Vereinbarung über die Bedingungen der Zahlung des Arbeitslohns handelt.

Kein geldwerter Vorteil

Kein steuerpflichtiger Zinsvorteil liegt vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz (Maßstabszinssatz) gewährt. Für die Feststellung des Maßstabszinssatzes kann auf die bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank zuletzt veröffentlichten Effektivzinssätze – also die gewichteten Durchschnittszinssätze – abgestellt werden. Diese sind auf der Internetseite der Deutschen Bundesbank veröffentlicht.

Beispiel:

Der Arbeitgeber A gewährt seinen Mitarbeitern ein kurzfristiges Darlehen mit 5 % Zinsen in Höhe von 4.000 €. Die Rückzahlung soll in zwölf Monatsraten erfolgen. Der Zinssatz auf der Internetseite der Deutschen Bundesbank beträgt zum Zeitpunkt der Auszahlung des Darlehens 5 %.

Da der Zinssatz der Deutschen Bundesbank dem des Arbeitgebers entspricht, liegt kein Zinsvorteil und damit auch kein geldwerter Vorteil vor.

Bewertung des Zinsvorteils

Für die Ermittlung des Zinsvorteils ist zu unterscheiden, ob der Arbeitnehmer von einem Arbeitgeber, der keine Darlehen an Dritte vergibt, ein zinsverbilligtes Arbeitgeberdarlehen erhält oder der Arbeitnehmer von einem Arbeitgeber, der hauptsächlich Darlehen an Dritte vergibt (z. B. Bank), ein zinsverbilligtes Arbeitgeberdarlehen erhält. Im letzteren Fall kann der sog. Rabatt-Freibetrag in Höhe von 1.080 € (§ 8 Abs. 3 EStG) in Anspruch genommen werden. Zum anderen unterscheidet sich in beiden Fällen die Bewertung des Zinsvorteils.

Darlehen nach § 8 Abs. 2 EStG – Arbeitgeber, der keine Darlehen an Dritte vergibt

Grundsätzlich sind Sachbezüge mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Von einem üblichen Endpreis ist bei einem Darlehen auszugehen, wenn sein Zinssatz mit

dem Maßstabszinssatz vergleichbar ist. Zudem ist ein pauschaler Abschlag i. H. v. 4 % vom ermittelten Endpreis nach R 8.1 Absatz 2 Satz 3 LStR vorzunehmen. Solch ein üblicher Endpreis kann sich aus dem Angebot eines Kreditinstituts am Abgabeort ergeben.

Als üblicher Endpreis gilt auch der günstigste Preis für ein vergleichbares Darlehen mit nachgewiesener günstigster Marktkondition, zu der das Darlehen unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote (z. B. Internetangebote von Direktbanken) an Endverbraucher angeboten wird. Individuelle Preisverhandlungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses sind nicht zu berücksichtigen. Bei dieser Ermittlung (Berücksichtigung des Internetzinssatzes) kommt der pauschale Abschlag i. H. v. 4 % nach R 8.1 Absatz 2 Satz 3 LStR nicht mehr zur Anwendung.

Der Arbeitgeber hat die Unterlagen für den ermittelten und der Lohnversteuerung zugrunde gelegten Endpreis sowie die Berechnung der Zinsvorteile zu dokumentieren, als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitzuteilen.

Der Zinsvorteil liegt in dem Unterschiedsbetrag zwischen dem Maßstabszinssatz für vergleichbare Darlehen am Abgabeort (Zins der örtlichen Bank oder der Deutschen Bundesbank) oder dem günstigsten (Internet-)Preis für ein vergleichbares Darlehen und dem Zinssatz, der im konkreten Einzelfall vom Arbeitgeber mit seinem Arbeitnehmer vereinbart ist.

Als Vergleich ist ein Darlehen heranzuziehen, das insb. hinsichtlich der Kreditart (z. B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit/Ratenkredit, Überziehungskredit), der Laufzeit des Darlehens, der Dauer der Zinsfestlegung, der zu beachtenden Beleihungsgrenze und des Zeitpunktes der Tilgungsverrechnung im Wesentlichen dem Arbeitgeberdarlehen entspricht.

Bei Arbeitgeberdarlehen mit Zinsfestlegung ist grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der Maßstabszinssatz für vergleichbare Darlehen am Abgabeort oder der günstigste Preis für ein vergleichbares Darlehen am Markt bei Vertragsabschluss maßgeblich.

Bei Arbeitgeberdarlehen mit variablem Zinssatz ist für die Ermittlung des Zinsvorteils im Zeitpunkt der vertraglichen Zinssatzanpassung der neu vereinbarte Zinssatz mit dem jeweils aktuellen Maßstabszinssatz für vergleichbare Darlehen am Abgabeort oder dem jeweils günstigsten Preis für ein vergleichbares Darlehen am Markt zu vergleichen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A erhält im Januar 2017 von seinem Arbeitgeber einen unbesicherten Wohnungsbaukredit über 200.000 € zu einem Effektivzinssatz von 1,3 % mit einer Zinsbindung von zehn Jahren. Der von der Deutschen Bundesbank bei Vertragsabschluss für Wohnungsbaukredite mit anfänglicher Zinsbindung von fünf bis zehn Jahren veröffentlichte Effektivzinssatz beträgt im Januar 2017 1,59 %.

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

marktüblicher Zinssatz	1,59 %
Abschlag von 4 %	0,06 %
Maßstabszinssatz	1,53 %
vom Arbeitnehmer zu zahlender Effektivzinssatz	1,3 %
Zinsverbilligung	0,23 %

Danach ergibt sich ein monatlicher steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil von 38,33 € (0,23 % von 200.000 € × 1/12 – vereinfachte Berechnung). Der Vorteil von 38,33 € monatlich kann im Rahmen der 44-€-Freigrenze steuerfrei belassen werden.

Der Arbeitgeber hat die Wahl, einen ermittelten Zinsvorteil aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehens individuell oder nach § 37b EStG pauschal mit 30 % zu besteuern. Beim Zinsvorteil handelt es sich um eine Sachzuwendung. Hat er bereits Sachzuwendungen an Arbeitnehmer im laufenden Kalenderjahr nach § 37b EStG pauschal versteuert, so ist er auch in diesem Fall zur Pauschalierung verpflichtet. Das ausgeübte Wahlrecht bindet den Arbeitgeber (Näheres hierzu im BMF-Schreiben zur Pauschalierung von Sachzuwendungen und Incentives nach § 37b EStG vom 19.05.2015, BStBl 2015 I, S. 468).

Die ermittelten Zinsvorteile können unter die Sachbezugsgrenze von 44 € nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG fallen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält im Januar 2017 ein Arbeitgeberdarlehen von 10.000 € zu einem Effektivzinssatz von 2 % jährlich mit einer Laufzeit von vier Jahren. Direktbanken gewähren im Internet ein solches Darlehen für 3 % Zinsen.

Ein Abschlag von 4 % auf den anhand der Internetangebote der Direktbanken ermittelten marktüblichen Zinssatz ist nicht möglich. Die Zinsverbilligung beträgt daher 1 %. Danach ergibt sich im Januar 2017 ein steuer- und sozialversicherungspflichtiger Vorteil von monatlich 8,33 € (vereinfachte Berechnung). Die 44-€-Freigrenze ist nicht überschritten. Der geldwerte Vorteil ist nicht lohnsteuer- und beitragspflichtig (nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG).

Der Zinsvorteil ist jeweils bei Tilgung des Arbeitgeberdarlehens für die Restschuld neu zu ermitteln. Daraus ergibt sich eine monatliche Überprüfungspflicht des Arbeitgebers.

Darlehen nach § 8 Abs. 3 EStG – Arbeitgeber vergibt Darlehen an Dritte

Der Zinsvorteil aus der Überlassung eines zinslosen oder zinsverbilligten Darlehens kann nach § 8 Abs. 3 EStG ermittelt werden, wenn der Arbeitgeber Darlehen gleicher Art und mit Ausnahme des Zinssatzes – zu gleichen Konditionen (insb. Laufzeit des Darlehens, Dauer der Zinsfestlegung, Zeitpunkt der Tilgungsverrechnung) überwiegend an betriebsfremde Dritte vergibt und der Zinsvorteil nicht nach § 40 EStG pauschal besteuert wird. Dies ist z. B. bei Banken und Versicherungen der Fall.

Endpreis i. S. d. § 8 Abs. 3 EStG für die von einem Kreditinstitut gegenüber seinen Mitarbeitern erbrachten Dienstleistungen ist grundsätzlich der Preis, der für diese Leistungen im Preisaushang des Kreditinstituts oder der kontoführenden Zweigstelle angegeben ist. Der Abschlag von 4 % nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG ist stets vorzunehmen.

Wird der Zinsvorteil nach § 8 Abs. 3 EStG bewertet, bemisst sich der Zinsvorteil nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem um 4 % geminderten Effektivzinssatz, den der Arbeitgeber fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr für Darlehen vergleichbarer Kreditart (z. B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit) anbietet (Maßstabszinssatz), und dem Zinssatz, der im konkreten Einzelfall vereinbart ist.

Der Arbeitgeber hat die Unterlagen für den ermittelten und der Lohnversteuerung zugrunde gelegten Endpreis sowie die Berechnung des Zinsvorteils zu dokumentieren, als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren und dem Arbeitnehmer auf Verlangen formlos mitzuteilen (BMF-Schreiben vom 16.05.2013, BStBl. 2013 I, S. 729, Tz. 3.3).

Dem Arbeitgeber bleibt es unbenommen, im Lohnsteuerabzugsverfahren den Zinsvorteil nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG (Preisaushang) oder nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (Endpreis am Abgabeort) zu bewerten. Er ist nicht verpflichtet, den günstigsten Preis am Markt zu ermitteln.

Setzt er bei der Bewertung den Endpreis am Abgabeort an Letztverbraucher nach dem Preisaushang an, so kann er noch den sog. Rabattpflichtbetrag in Anspruch nehmen. Dieser beträgt 1.080 € jährlich. Zinsvorteile bis zu diesem Betrag im Jahr bleiben steuerfrei. Erst ein darübersteigender Betrag ist zu versteuern.

Der Rabattpflichtbetrag ist nicht anzuwenden, wenn der Arbeitgeber anstatt des Endpreises am Abgabeort den günstigen Marktpreis (Internetangebot) ansetzt.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A erhält im Januar 2019 von seinem Arbeitgeber, einer Bank, einen Konsumentenkredit über 20.000 € zu einem Effektivzinssatz von 1,5 % mit einer Zinsbindung von drei Jahren. Die Bank vergibt im selben Monat an seine Kunden Konsumentenkredite mit einer Laufzeit von 36 Monaten für 4,59 %.

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

Zinssatz an Letztverbraucher	4,59 %
Abschlag von 4 %	0,18 %
Maßstabszinssatz	4,41 %
vom Arbeitnehmer zu zahlender Effektivzinssatz	1,5 %
Zinsverbilligung	2,91 %

Danach ergibt sich ein monatlicher steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil von 48,50 € (2,91 % von 20.000 € x 1/12 – vereinfachte Berechnung). Im Jahr beträgt somit der Zinsvorteil 582 €. Damit ist der Rabatffreibetrag in Höhe von 1.080 € nicht überschritten. Der Zinsvorteil bleibt steuerfrei.

Abwandlung:

Die Darlehenssumme beträgt 40.000 €, der Zinsvorteil somit im Monat 97 €. Der jährliche Vorteil beträgt 1.164 €. Der übersteigende Betrag von 1.080 €, also 84 €, ist zu versteuern.

Zufluss

Als Zuflusszeitpunkt ist der Fälligkeitstermin der Zinsen als Nutzungsentgelt für die Überlassung eines zinsverbilligten Darlehens anzusehen. Bei der Überlassung eines zinslosen Darlehens ist der Zufluss in dem Zeitpunkt anzunehmen, in dem das Entgelt üblicherweise fällig wäre.

Checkliste

- Darlehen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer

- Unverzinst oder verbilligter Zins
- Darlehen über 2.600 € (darunter ist der Zinsvorteil steuerfrei)
- Ermittlung des Vergleichszinssatzes (Deutsche Bundesbank oder Marktzins)
- Ermittlung des Zinsvorteils monatlich
- Steuerfreiheit innerhalb der 44-€-Freigrenze
- Bei Übersteigen = individuelle oder pauschale Versteuerung

2.6.2 Aufmerksamkeiten

Nach R 19.6 Abs. 1 LStR sind Sachzuwendungen an Arbeitnehmer zu persönlichen Anlässen kein Arbeitslohn und können daher steuerfrei und sozialversicherungsfrei bleiben.

Voraussetzung ist, dass die Sachzuwendung einen Betrag von 60 € nicht übersteigt und zu einem besonderen persönlichen Anlass des Arbeitnehmers überreicht wird. Die 60-€-Grenze ist ein Bruttobetrag.

Besondere persönliche Anlässe sind z. B. der Geburtstag des Arbeitnehmers, die Hochzeit des Arbeitnehmers oder die Geburt eines Kindes. Kein persönlicher Anlass sind Weihnachten, Ostern und Pfingsten.

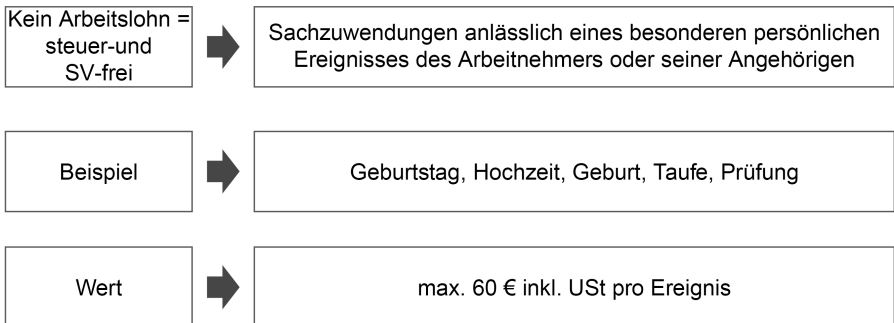
Es können in einem Monat mehrere persönliche Anlässe vorliegen, zu denen der Arbeitnehmer dann jeweils eine Aufmerksamkeit erhalten kann.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer heiratet und erhält vom Arbeitgeber hierzu ein Geschenk in Höhe von 60 €. Im gleichen Monat feiert der Arbeitnehmer noch seinen runden Geburtstag und erhält hierfür ebenfalls ein Geschenk in Höhe von 60 €. Bei beiden Geschenken handelt es sich um eine Sachzuwendung zu einem besonderen persönlichen Anlass. Es liegt kein Arbeitslohn vor.

Praxishinweis:

Es empfiehlt sich, auf dem Beleg über die Ausgaben für Sachzuwendung zu dokumentieren, welcher Anlass vorgelegen hat und welcher Arbeitnehmer etwas erhalten hat. Liegen mehrere Anlässe in einem Monat vor (z. B. Hochzeit und Geburtstag), sollten die Sachzuwendungen nicht zusammengefasst werden. Jeder Anlass sollte einzeln dokumentiert werden.

**Hinweis:**

- mehrmals im Monat oder jährlich möglich
- keine Anrechnung auf 44-€-Freigrenze

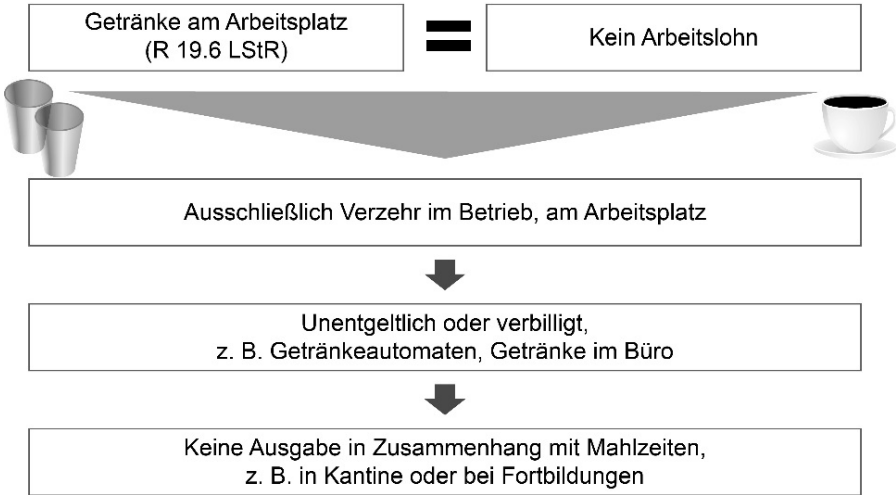
Zu den Aufmerksamkeiten zählen auch Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern für den Verzehr am Arbeitsplatz zur Verfügung stellt (R 19.6 Abs. 2 Satz 1 LStR). Wichtig ist, dass die Getränke nur am Arbeitsplatz und nicht zu Hause oder in der Kantine eingenommen werden.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt allen Mitarbeitern im Büro Kaffee und alkoholfreie Getränke (Wasser und Limonade) zur Verfügung. Die Getränke werden ausschließlich am Arbeitsplatz eingenommen. Die Getränke sind kein Arbeitslohn.

Praxishinweis:

Nicht nur Getränke fallen unter die Regelung, auch Genussmittel zählen dazu. Das können z. B. Obstkörbe für die Mitarbeiter im Büro oder Kekse sein. Wichtig ist, dass sowohl die Getränke als auch die Genussmittel nicht mit nach Hause genommen werden.

**Praxishinweis:**

Nach dem BMF-Schreiben zur Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG in Rz. 9c des BMF-Schreibens vom 19.05.2015 (BStBl. 2015 I, S. 468) ist es auch möglich, einem Dritten (z. B. dem Geschäftspartner) eine Sachzuwendung zu einem besonderen persönlichen Ereignis zu übergeben, ohne dass die Pauschalbesteuerung bei entsprechender Wahl durchgeführt werden muss. Die 60-€-Grenze gilt aber ebenfalls.

Beispiel:

Ein Geschäftspartner erhält zur silbernen Hochzeit ein Geschenk im Wert von 60 €. Auch dies stellt eine Aufmerksamkeit dar. Eine pauschale Versteuerung muss nicht erfolgen. Es liegt kein steuerbarer Vorgang vor. Für den Betriebsausgabenabzug ist die Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Nr. 1 EStG zu beachten. Danach liegen nur abziehbare Betriebsausgaben vor, wenn es sich um Geschenke an Dritte bis zu einem Betrag von 35 € im Jahr pro Zuwendungsempfänger handelt. Geschenke an Dritte über 35 € im Jahr pro Empfänger sind insg. nicht abzugsfähig.

Checkliste

- Sachzuwendungen an Arbeitnehmer
- Zu einem besonderen persönlichen Anlass (Hochzeit, Geburt, Geburtstag)
- Maximaler Wert 60 € inkl. Umsatzsteuer
- Steuerfrei pro Anlass (Dokumentation)
- Bei Übersteigen = individuelle oder pauschale Versteuerung

2.6.3 BahnCard auch zur privaten Nutzung

Arbeitnehmer erhalten häufig vom Arbeitgeber eine BahnCard 25, 50 oder 100. Diese wird vor allem für die Fahrten mit der Bahn im Rahmen von Auswärtstätigkeiten eingesetzt. Damit mindern in erster Linie Arbeitgeber ihre Kosten für die Fahrten des Mitarbeiters zu auswärtigen Tätigkeiten.

In der Praxis nutzen Mitarbeiter die BahnCard aber nicht nur dienstlich, sondern auch für private Fahrten. Die Arbeitgeber erlauben dies in den entsprechenden Fällen auch.

Steuerliche Behandlung der privaten Nutzung

Übernimmt der Arbeitgeber die vollen Anschaffungskosten für eine BahnCard, ist die Anschaffung steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn der Arbeitnehmer die BahnCard zur Verbilligung der Fahrtkosten bei dienstlichen Fahrten wegen beruflich veranlasster Auswärtstätigkeiten verwendet.

Wird die BahnCard vom Arbeitnehmer auch privat genutzt, liegt kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor, wenn ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers bzgl. der Anschaffung der BahnCard gegeben ist. Für die Feststellung des überwiegend eigenbetrieblichen Interesses muss eine Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe/Anschaffung der BahnCard erstellt werden.

Mit dieser Prognose müssen die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die im Rahmen der beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während der Gültigkeitsdauer anfallen würden, berechnet werden.

Aufgrund der seit 01.01.2019 geltenden Steuerfreiheit für die Überlassung von Fahrberechtigungen für die Nutzung des öffentlichen Linienverkehrs für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte können auch diese Fahrten mittlerweile in die Amortisationsrechnung einbezogen werden. So hat es die Finanzverwaltung auch in ihrem BMF-Schreiben zur Überlassung der Jobtickets vom 15.08.2019 erörtert.¹¹

Rechnet sich die Anschaffung der BahnCard bereits für die dienstlichen Fahrten und auch für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte, ist auch das überwiegend eigenbetriebliche Interesse bzgl. der Anschaffung gegeben (sog. Vollamortisation).

Eine private Nutzung der BahnCard ist in diesen Fällen kein Arbeitslohn und daher steuer- und sozialversicherungsfrei.

11 BMF-Schreiben vom 15.08.2019.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer eine BahnCard 100 (Jahreskarte, 2. Klasse) mit einem Anschaffungswert von 4.395 € zur Verfügung. Diese BahnCard darf der Arbeitnehmer auch für private Bahnreisen nutzen. Der Mitarbeiter betreut ein Projekt. Hierfür sind zahlreiche Fahrten innerhalb Deutschlands notwendig, die er mit der Bahn vornimmt. Die Reisekosten sind steuerfrei nach § 3 Nr. 16 EStG.

Die Prognose für die notwendigen Fahrten in der Zukunft und für die dadurch anfallenden Kosten der Einzelfahrscheine für die beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten würden sich auf ca. 4.500 € belaufen. Da die Anschaffung der BahnCard 100 damit günstiger in der Prognose ist als Einzelfahrscheine, führt die Zurverfügungstellung der BahnCard 100 beim Arbeitnehmer nicht zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil. Nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard würden die Kosten für Einzelfahrscheine die Kosten der BahnCard übersteigen.

Nutzt der Arbeitnehmer die BahnCard 100 auch für Fahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung und für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (im regionalen Nahverkehr), ist der Anteil der Nutzung steuerfrei nach § 3 Nr. 16 und § 3 Nr. 15 EStG und ebenfalls in die Amortisation einzubeziehen. In diesen Fällen ist eine BahnCard 100 insgesamt auch dann steuerfrei, wenn der Arbeitnehmer nicht die vollen Anschaffungskosten dienstlich verfährt.

Praxishinweis:

Bei der Anschaffung einer BahnCard 25 oder 50 ist die Prognose aufgrund der deutlich geringeren Kosten auch mit deutlich weniger Fahrten des Arbeitnehmers zu erreichen.

Kommt der Arbeitgeber hingegen zu dem Ergebnis, dass die während der Gültigkeitsdauer durch die Nutzung der BahnCard für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten ersparten Kosten nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe voraussichtlich nicht vollständig die Kosten der BahnCard tragen, liegt nur eine Teilamortisation vor.

In einem solchen Fall ist der Wert der BahnCard in voller Höhe als lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil beim Arbeitnehmer anzusetzen.

Der Arbeitnehmer macht aber die vollen Kosten für die Fahrten mit der Bahn (ohne Einsatz der BahnCard) im Rahmen von Auswärtstätigkeiten geltend. Die so beim Arbeitgeber ersparten Fahrtkosten können vom Arbeitgeber monatsweise oder am Ende des Gültigkeitszeitraums als Korrektur den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern. Dies erfolgt, indem die feststehenden steuerfreien Reisekosten (volle Kosten mit der Bahn) mit der zunächst steuerpflichtigen Reisekostenvorauszahlung (volle Zahlung der BahnCard) verrechnet werden.

Der Korrekturbetrag kann aus Vereinfachungsgründen in Höhe der ersparten Reisekosten für Einzelfahrscheine ermittelt werden, die während der Gültigkeitsdauer der BahnCard angefallen wären.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer eine BahnCard 100 (Jahreskarte, 2. Klasse) mit einem Anschaffungswert von 4.395 € zur Verfügung. Diese BahnCard darf der Arbeitnehmer auch für private Bahnreisen nutzen. Der Mitarbeiter betreut ein Projekt. Hierfür sind zahlreiche Fahrten innerhalb Deutschlands notwendig, die er mit der Bahn vornimmt. Nach der erstellten Prognose des Arbeitgebers würden Einzelfahrscheine für die beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten des Arbeitnehmers insg. ca. 2.000 € kosten. Eine Amortisation tritt somit nicht ein. Die Zurverfügungstellung der BahnCard 100 führt beim Arbeitnehmer zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil von 4.395 €, da nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine die Kosten der BahnCard nicht erreichen. Bei der Lohnabrechnung für Dezember mindern die tatsächlich ersparten Fahrtkosten (z. B. 1.950 €) als Korrektur den steuerpflichtigen Arbeitslohn im Wege der Verrechnung.

Checkliste

- Im Anschaffungszeitpunkt soll der Arbeitnehmer beruflich eine BahnCard nutzen.
- Prognose der Fahrten (Kosten mit BahnCard und ohne BahnCard)
- Kosten der BahnCard amortisieren sich über dienstliche Fahrten.
- Private Nutzung der BahnCard = steuerfrei

- Kosten der BahnCard amortisieren sich nicht = BahnCard bei privater Nutzung zunächst steuerpflichtig (Rückrechnung über die gefahrenen dienstlichen Fahrten).

2.6.4 Beiträge für Fitnessstudio und Co.

Zu den Sachzuwendungen eines Arbeitgebers an den Arbeitnehmer zählt auch die Übernahme von Beiträgen für ein Fitnessstudio oder einen Verein. Aufgrund der Neudefinition im § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG sollten Arbeitgeber allerdings die Verträge abschließen, sodass keine Diskussion über nachträgliche Kostenerstattungen oder zweckgebundene Gelder entsteht.

Beispiel:

Der Arbeitgeber erwirbt bei einem benachbarten Fitnessstudio sog. Zehnerkarten für Fitness und Sauna. Die Zehnerkarten kosten jeweils 100 €. Der Arbeitgeber gibt diese für jeweils 55 € an die Arbeitnehmer ab. Die Bewertung ist wie folgt vorzunehmen: Abzüglich 4 % vom ursprünglichen Preis von 100 € verbleiben 96 €. Abzüglich der Zuzahlung von 55 € verbleibt ein Wert des Sachbezuges von 41 €. Liegen keine weiteren Sachbezüge im Rahmen der 44-€-Freigrenze vor, fällt die Zehnerkarte (der vom Arbeitgeber übernommene Restbetrag von 41 €) in die 44-€-Freigrenze und ist steuerfrei.

Zu den steuerpflichtigen Sachzuwendungen zählt auch, wenn der Arbeitgeber Beiträge für Vereine übernimmt (z. B. Fußball- oder Tennisverein).

Auch die Zahlung einer Mitgliedschaft in einem Golfclub stellt eine steuerpflichtige Sachzuwendung dar.

Mitgliedsbeiträge, die der Arbeitgeber z. B. in wirtschaftlichen oder gesellschaftlichen Vereinigungen übernimmt (z. B. Lions Club), sind ebenfalls vom Grundsatz her steuerpflichtiger Arbeitslohn. Kann der Arbeitgeber das überwiegend eigenbetriebliche Interesse darlegen, entfällt die Qualifikation als Arbeitslohn.

Praxishinweis:

Die Darlegung des überwiegend eigenbetrieblichen Interesses erfordert eine Abwägung der Interessen des Arbeitgebers (betrieblicher Zweck) und des Arbeitnehmers (Belohnungscharakter).

2.6.5 Beratungsdienstleistungen

Der Arbeitgeber kann ein Dienstleistungsunternehmen beauftragen, das die Arbeitnehmer in persönlichen und sozialen Angelegenheiten berät. Die pauschalen Zahlungen des Arbeitgebers hierfür sind nach R 19.3. Abs. 2 Nr. 5 LStR kein Arbeitslohn. Darunter fällt auch, wenn das Dienstleistungsunternehmen die Vermittlung von Betreuungspersonen für Familienangehörige übernimmt.

Checkliste

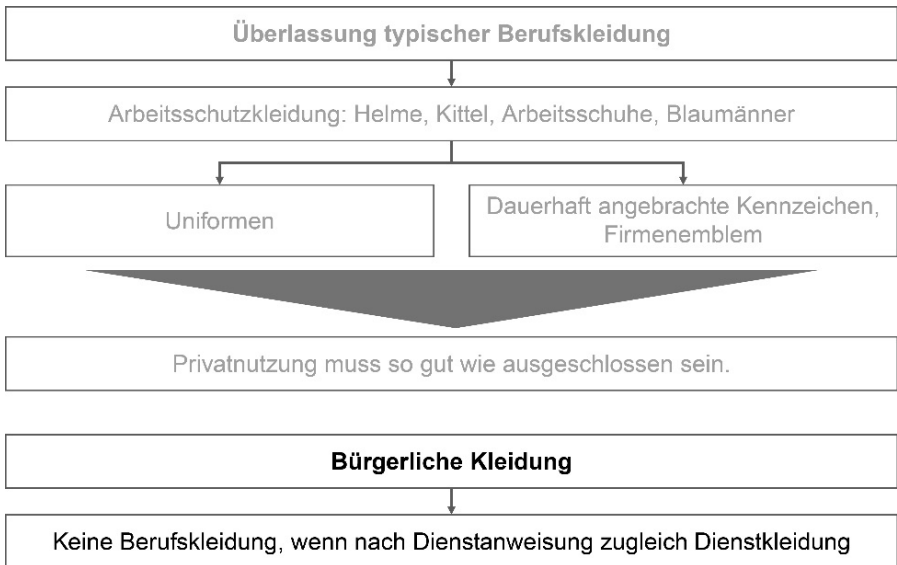
- Beauftragung eines Dienstleistungsunternehmens
- Beratung von Arbeitnehmern
- In persönlichen und sozialen Angelegenheiten
- Oder Vermittlung von Betreuungspersonen
- Pauschale Zahlungen des Arbeitgebers = kein Arbeitslohn

2.6.6 Berufskleidung

Soweit es sich um typische Berufskleidung handelt, bleibt die vom Arbeitgeber unentgeltliche oder verbilligte Überlassung gem. § 3 Nr. 31 EStG steuerfrei. Als typische Berufskleidung werden z. B. Arbeitsschutzkleidung (Kittel, Helme etc.) oder Uniformen anerkannt. Die private Nutzung muss so gut wie ausgeschlossen sein. Kann die private Nutzung aufgrund der Beschaffenheit nicht ausgeschlossen werden, so liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor.

Praxishinweis:

Haben z. B. T-Shirts und Poloshirts erkennbar ein Logo oder einen Firmennamen etc. aufgedruckt, kann ebenfalls vermutet werden, dass eine private Nutzung ausgeschlossen ist (R 3.31 Abs. 1 LStR).



Checkliste

- Anschaffung von Kleidung für Arbeitnehmer
- Verwendung ausschließlich beruflich
- Private Verwendung so gut wie ausgeschlossen (z. B. Logo, besondere Kennzeichnung, Kittel)
- Keine höchstpersönlichen Dinge (z. B. Unterwäsche)
- Bei möglicher privater Nutzung = Ausschluss der privaten Nutzung (Verbot und Aufbewahrung im Unternehmen)
- Berufskleidung = steuerfrei

2.6.7 Betreuung von nahen Angehörigen

Um Familie und Beruf besser vereinbaren zu können, sind Serviceleistungen des Arbeitgebers, z. B. Dienstleistungen durch Fremdfirmen im Auftrag des Arbeitgebers, wie z. B. die Beratung, Vermittlung von Betreuungspersonen, steuerfrei nach § 3 Nr. 34a Nr. 1 EStG. Ein Höchstbetrag gilt hierfür nicht. Ebenfalls sind diese Zuwendungen sozialversicherungsfrei.

Hinzu kommt, dass nach § 3 Nr. 34a Nr. 2 EStG die konkrete Betreuung von pflegebedürftigen Angehörigen, deren Kosten vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn getragen werden, steuerfrei bis zu einem Betrag von 600 € im Kalenderjahr je Arbeitnehmer sind.

Die Aufwendungen müssen für die kurzfristige Betreuung von Kindern (bis zum 14. Lebensjahr oder bis zum 25. Lebensjahr, soweit das Kind eine Behinderung hat und nicht imstande ist, sich selbst zu unterhalten) oder von pflegebedürftigen Angehörigen entstehen. Die Betreuung muss im privaten Haushalt des Arbeitnehmers stattfinden.

Weitere Voraussetzung ist eine Notsituation aus beruflich veranlassten Gründen, die die Betreuung notwendig machen. Hierzu zählen z. B. kurzfristige Fortbildungsmaßnahmen oder Dienstreisen. Auch kann m. E. der Freibetrag in Anspruch genommen werden, wenn z. B. die Kindertageseinrichtung kurzfristig geschlossen ist und der Arbeitnehmer ebenfalls eine Betreuung für das Kind benötigt, anstatt Urlaub nehmen zu müssen. Für den Freibetrag ist es gleichgültig, ob der Arbeitnehmer oder der Arbeitgeber die Aufwendungen in Auftrag gibt und anschließend bezahlt. Der Beleg muss aber im Lohnkonto geführt werden.

Die Zuwendungen des Arbeitgebers müssen jeweils zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Hierfür ist es ausreichend, wenn neben dem Arbeitsvertrag eine weitere Vereinbarung (z. B. individuell oder über Betriebsvereinbarung) geschlossen wird. Eine Gehaltsumwandlung ist daher ausgeschlossen (vgl. hierzu auch 2.6.21).

Checkliste

- Individuelle Vermittlung von Betreuungspersonen für Kinder und pflegebedürftige Familienangehörige
- Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Steuerfrei
- Übernahme von Kosten für eine kurzfristige Betreuung von Kindern bzw. pflegebedürftigen Angehörigen
- Betreuung beruflich zwingend veranlasst
- Betreuung im privaten Haushalt des Arbeitnehmers

- Kosten bis maximal 600 € im Jahr pro Arbeitnehmer = steuerfrei
- Bei Übersteigen = individuelle oder pauschale Versteuerung

2.6.8 Betriebsveranstaltungen

Gerade zum Jahreswechsel finden häufig Weihnachtsfeiern statt, die der Arbeitgeber für seine Mitarbeiter ausrichtet und bezahlt. Dies dient vor allem der Motivation der Arbeitnehmer, aber auch dem Austausch untereinander.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG sind Betriebsveranstaltungen bis zu einem Freibetrag von 110 € pro Arbeitnehmer für jeweils zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr steuerfrei. Das BMF hat mit Schreiben vom 14.10.2015 (BStBl 2015 I, S. 832) die Regelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG, die seit 01.01.2015 gilt, ausführlich erörtert.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG liegt eine Betriebsveranstaltung vor, wenn der Arbeitgeber eine betriebliche Veranstaltung mit gesellschaftlichem Charakter für die Arbeitnehmer ausrichtet. Darunter fallen z. B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern oder Jubiläumsfeiern. Es ist unerheblich, wer die Veranstaltung organisiert. Diese kann somit vom Arbeitgeber, Betriebsrat oder Personalrat durchgeführt werden.

Liegt keine Betriebsveranstaltung vor, so ist zu prüfen, ob es sich bei geldwerten Vorteilen, die der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern im Rahmen dieser Veranstaltung gewährt, um steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn nach § 19 EStG handelt.

2.6.8.1 Teilnehmerkreis

Die Finanzverwaltung verlangt für das Vorliegen einer Betriebsveranstaltung, dass sich der Teilnehmerkreis überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und ggf. Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt (Tz. 1 des BMF-Schreibens). Somit ist es nicht schädlich, wenn neben den Arbeitnehmern auch fremde Dritte eingeladen sind.

Beispiel:

Der Arbeitgeber O veranstaltet ein Jubiläumsfest aufgrund des 50. Jahrestages des Unternehmens. Hierzu kommen 20 Geschäftspartner und sämtliche der 100 Mitarbeiter. Auf dem Fest gibt es Verpflegung für alle Teilnehmer und Auftritte von Musikern oder Künstlern. Es handelt sich für die Mitarbeiter um eine Betriebsveranstaltung. Die Teilnahme der Gäste lässt diesen Charakter nicht entfallen, weil die Anzahl der Arbeitnehmer überwiegt.

Praxishinweis:

Im BMF-Schreiben ist der Begriff „überwiegend“ nicht weiter definiert. In den Diskussionen wurde allerdings ein Anteil von über 50 % an Arbeitnehmern angesprochen.

Beispiel:

Das Unternehmen U veranstaltet ein Sommerfest, zu dem ausschließlich Kunden eingeladen sind. Einzelne Arbeitnehmer sind zum Zwecke der Betreuung der Kunden anwesend. Auf dem Fest gibt es Verpflegung für alle Teilnehmer, auch für die arbeitenden Arbeitnehmer, und Auftritte von Musikern oder Künstlern. Es liegt keine Betriebsveranstaltung vor, da hier nicht überwiegend Arbeitnehmer teilnehmen.

Zu den Arbeitnehmern zählen nach Tz. 3 des BMF-Schreibens alle aktiven Arbeitnehmer, ehemalige Arbeitnehmer und Praktikanten, Referendare, ähnliche Personen sowie Begleitpersonen.

Zudem beanstandet es die Finanzverwaltung nicht, wenn auch Leiharbeiter bei Betriebsveranstaltungen des Entleihers sowie Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen einbezogen werden.

2.6.8.2 Sachzuwendungen im Rahmen der Betriebsveranstaltung

Liegt eine Betriebsveranstaltung vor, so sind nach dem Gesetzeswortlaut und dem BMF-Schreiben in Tz. 2 alle Aufwendungen für Zuwendungen des Arbeitgebers anlässlich dieser einschl. Umsatzsteuer steuerlich zu beachten. Es ist gleichgültig, ob die Zuwendungen einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind.

Das BMF-Schreiben zählt in Tz. 3 zu den Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltung insb.:

- Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten,
- die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten (hierzu folgen noch Ausführungen zu den Reisekosten),
- Musik, künstlerische Darbietungen sowie Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen,

Praxishinweis:

Die Veranstaltung darf sich nicht im Besuch der kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpfen. Der alleinige Besuch einer Theateraufführung oder eines Fußballspiels ist keine Betriebsveranstaltung.

- Geschenke (unabhängig vom Wert),
- Zuwendungen an Begleitpersonen des Arbeitnehmers,
- Barzuwendungen, bei denen statt Speisen und Getränken etc. Reisekosten und Musik etc. gewährt werden, wenn ihre zweckentsprechende Verwendung sichergestellt ist,
- Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z. B. für Räume, Beleuchtung oder Eventmanager. Hierunter fallen auch die Kosten für anwesende Sanitäter, für die Erfüllung behördlicher Auflagen, Stornokosten oder Trinkgelder.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung sind auch sog. Leerkosten oder No-Show-Kosten des Arbeitgebers z. B. für Stornierungen von Teilnehmern in die Berechnung des Freibetrages einzubeziehen. Hiergegen hat das Finanzgericht Köln geurteilt. Mit Urteil vom 27.06.2018 zum Aktenzeichen 3 K 870/17 entschieden die Richter, dass Absagen von Kollegen anlässlich einer Betriebsveranstaltung (z. B. der Weihnachtsfeier) steuerrechtlich nicht zulasten der tatsächlich Feiernden gehen. Der Arbeitgeber kann also die entstandenen Kosten auf die angemeldeten Arbeitnehmer und nicht nur auf die anwesenden Arbeitnehmer verteilen. Es sei nicht nachvollziehbar, weshalb den Feiernden die vergeblichen Aufwendungen des Arbeitgebers für „No-Shows“ zuzurechnen seien. Dies gelte gerade deshalb, weil die Feiernden keinen Vorteil durch die Absage von Kollegen gehabt hätten. Mit dem Urteil stellten sich die Richter ausdrücklich gegen die bundeseinheitliche Anweisung des BMF an die Finanzämter mit Schreiben vom 14.10.2015, (BStBl. I 2015, 832). Gegen das Urteil wurde Revision unter dem Aktenzeichen VI R 31/18 erhoben. Das Verfahren könnte im Jahr 2020 entschieden werden.

Praxishinweis:

Nicht zu den Zuwendungen zählen die Aufwendungen für sog. Selbstkosten des Arbeitgebers, wenn dieser die Betriebsveranstaltung selbst organisiert. Dazu zählen z. B. die anteiligen Kosten der Lohnbuchhaltung für die Erfassung des geldwerten Vorteils der Betriebsveranstaltung oder die anteilige AfA sowie Kosten für Energie- und Wasserverbrauch bei Nutzung eigener Räumlichkeiten.

2.6.8.3 Reisekosten bei Betriebsveranstaltungen

Gerade bei Unternehmen mit verschiedenen Betriebsstätten in Deutschland müssen Arbeitnehmer zum Ort der Betriebsveranstaltung anreisen.

Steuerfreie Reisekosten nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG im Rahmen einer Betriebsveranstaltung sind nach dem o. g. BMF-Schreiben Tz. 6 keine Zuwendungen, wenn die Betriebsveranstaltung außerhalb der ersten Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers stattfindet, die Anreise der Teilnahme an der Veranstaltung dient und die Organisation dem Arbeitnehmer obliegt.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat seinen Hauptstandort in Köln und veranstaltet einen Betriebsausflug. Zu diesem sind auch die Mitarbeiter der Standorte Düsseldorf und Berlin eingeladen. Diese reisen für den Betriebsausflug zunächst zur Unternehmenszentrale in Köln mit dem eigenen Auto oder einer gekauften Bahnfahrkarte an. Diese Fahrtkosten – sowie ggf. im Zusammenhang mit der An- und Abreise entstehende Verpflegungspauschalen und Übernachtungskosten – gehören nicht zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung. Sie können als Reisekosten vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Dagegen zählen Reisekosten, die mit der Veranstaltung oder dem Event unmittelbar zusammenhängen und vom Arbeitgeber organisiert wurden, zu den Sachzuwendungen einer Betriebsveranstaltung.

Beispiel:

Der Arbeitgeber in Hamburg veranstaltet einen Betriebsausflug. Für die Fahrt vom Unternehmensstandort zum Ausflugsziel organisiert er eine gemeinsame Busfahrt. Die Kosten hierfür zählen zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

Beispiel:

Der Arbeitgeber in Düsseldorf organisiert einen Betriebsausflug, der mit einer ganztägigen Fahrt auf einem Fahrgastschiff beginnt. Am nächsten Tag wird die Betriebsveranstaltung mit Ausflügen und anderen Aktivitäten am Zielort fortgesetzt. Sowohl die übernommenen Fahrtkosten als auch die Übernachtungskosten gehören zu den Zuwendungen anlässlich der Betriebsveranstaltung.

Praxishinweis:

Nicht ganz eindeutig sind Fälle, bei denen der Arbeitgeber wegen der Größe und Vielzahl der auswärtigen Arbeitnehmer z. B. Sonderzüge anmietet, um die Mitarbeiter zum Hauptstandort zu fahren. Das Anmieten ist für den Arbeitgeber günstiger, als wenn jeder Arbeitnehmer selbst ein Bahnticket bucht. In einem solchen Fall hat der Arbeitgeber die Anreise organisiert. Nach dem Wortlaut des BMF-Schreibens und strenger Auslegung könnten die Aufwendungen in die Gesamtaufwendungen einbezogen werden. Die Finanzverwaltung erkennt auch die Buchung von Anreisen über ein Reisemanagementsystem nicht als selbst organisierte Reise an.

2.6.8.4 Geschenke bei Betriebsveranstaltungen

Aufwendungen für Geschenke zählen nach Tz. 2 des BMF-Schreibens auch bei nachträglicher Überreichung der Geschenke an solche Arbeitnehmer, die aus betrieblichen oder persönlichen Gründen nicht an der Betriebsveranstaltung teilnehmen konnten, zu den zu berücksichtigenden Gesamtaufwendungen der Betriebsveranstaltung.

Praxishinweis:

Barzuwendungen stellen allerdings immer steuerpflichtigen Arbeitslohn dar. Ausgenommen sind Zuwendungen in Form von Barlohn, wenn damit zweckgebundene Aufwendungen für z. B. Speisen und Getränke, Reisekosten oder musikalische Darbietungen erstattet werden.

Eine Wertgrenze für Geschenke gibt es nicht mehr. Allerdings werden nach Tz. 2 des BMF-Schreibens nur Geschenke als Sachzuwendungen behandelt, wenn diese aus Anlass der Betriebsveranstaltung und nicht nur bei Gelegenheit überreicht werden.

Die Übergabe aus Anlass wird weiterhin angenommen, wenn das Geschenk Teil des Rahmens der Betriebsveranstaltung ist und im konkreten Zusammenhang mit der Veranstaltung steht.

Beispiel:

Der Arbeitgeber A richtet eine Weihnachtsfeier aus, zu der alle Arbeitnehmer kommen dürfen. Der Anteil pro Arbeitnehmer für Getränke, Mahlzeiten, Süßigkeiten und einen DJ beträgt 60 €. Zudem erhält jeder Arbeitnehmer einen Gutschein von 80 €. Alle Zuwendungen (auch die Gutscheine) sind einzuberechnen. Der Gesamtaufwand des Arbeitgebers pro Arbeitnehmer beträgt 140 €. 110 € sind steuerfrei, 30 € steuer- und sozialversicherungspflichtig, wenn der Arbeitgeber diese individuell als Arbeitslohn versteuert. Wählt er die pauschale Besteuerung mit 25 % nach § 40 Abs. 2 EStG und trägt die Lohnsteuer selbst, tritt Sozialversicherungsfreiheit ein.

2.6.8.5 Ermittlung des Freibetrags

Der Gesetzgeber hat sich entschieden, nicht alle Sachzuwendungen für Betriebsveranstaltungen als steuerpflichtigen Arbeitslohn zu behandeln.

Die ermittelten Zuwendungen der Betriebsveranstaltung zählen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG nicht zum steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn, soweit sie den Betrag von 110 € je Betriebsveranstaltung und teilnehmendem Arbeitnehmer nicht übersteigen. Dies gilt für jeweils zwei Betriebsveranstaltungen im Kalenderjahr.

Hiermit hat der Gesetzgeber seit 2015 einen Freibetrag eingeführt. Dies bedeutet, dass der übersteigende Betrag steuerpflichtig ist, aber nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal vom Arbeitgeber versteuert werden kann.

Für die Ermittlung des Freibetrages sind nach Tz. 4a des BMF-Schreibens alle zu berücksichtigenden Aufwendungen zu gleichen Teilen auf alle bei der Betriebsveranstaltung anwesenden Teilnehmer aufzuteilen.

Praxishinweis:

Das BMF-Schreiben gibt keine Auskünfte über den Nachweis der Anzahl der Teilnehmer. Insoweit sollte es in der Praxis genügen, wenn Teilnehmerlisten vorgelegt werden. Auch die konkrete Angabe der Teilnehmer in einer Rechnung sollte als Glaubhaftmachung ausreichen.

Das Abstellen auf die Teilnehmer wird in der Praxis jedoch dann zu Problemen führen, wenn eine Betriebsveranstaltung z. B. für 1.000 Arbeitnehmer geplant wurde und aufgrund eines besonderen Umstandes nur 500 Arbeitnehmer teilgenommen haben. Nach Ansicht der Finanzverwaltung sind die gesamten Kosten auf die 500 Arbeitnehmer aufzuteilen, auch wenn die Leistungen nicht doppelt in Anspruch genommen wurden. Das FG Köln hat hierzu geurteilt, dass die vergeblichen Aufwendungen des Arbeitgebers für nichtteilnehmende Arbeitnehmer nicht auf die anwesenden Arbeitnehmer umzulegen sind. Insofern durfte der Arbeitgeber in dem entschiedenen Fall die vollen Kosten auf die angemeldeten Arbeitnehmer umlegen. Das Gericht urteilte, dass sog. Leerkosten keinen Vorteil für die Teilnehmer darstellen. Das sieht die Finanzverwaltung ausdrücklich anders. Gegen das Urteil wurde Revision beim BFH unter dem Aktenzeichen VI R 31/18 erhoben.

2.6.8.6 Offenstehen der Betriebsveranstaltung für alle Arbeitnehmer

Der Freibetrag von 110 € je teilnehmenden Arbeitnehmer ist nur für Betriebsveranstaltungen anwendbar, wenn diese allen Arbeitnehmern des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstehen (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG, BMF-Schreiben Tz. 4b). Dies ist auch für Leiharbeitnehmer und Arbeitnehmer anderer konzernangehöriger Unternehmen Voraussetzung. Es dürfen folglich nicht nur einzelne Personen einer Personengruppe eingeladen sein.

Beispiel:

Der Arbeitgeber lädt alle Abteilungsleiter des Unternehmens zu einer Variété-Veranstaltung mit Abendessen ein. Andere Arbeitnehmer durften nicht teilnehmen. Hierbei handelt es sich um eine Betriebsveranstaltung, weil nur bzw. überwiegend Arbeitnehmer teilgenommen haben. Der Freibetrag gilt aber nicht, da die Veranstaltung nicht allen Arbeitnehmern offenstand.

Veranstaltungen, die nur für einen beschränkten Kreis der Arbeitnehmer von Interesse sind (z. B. ein Betriebsteil), sind eine begünstigte Betriebsveranstaltung mit dem Freibetrag, wenn sich die Begrenzung des Teilnehmerkreises nicht als eine Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen darstellt.

Im BMF-Schreiben werden ausdrücklich als begünstigte (Freibetrags-)Betriebsveranstaltungen solche Veranstaltungen genannt, die z. B.

- jeweils nur für eine Organisationseinheit des Betriebs, z. B. eine gesamte Abteilung oder Betriebsstätte, durchgeführt werden, und wenn alle Arbeitnehmer dieser Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können,
- nur für alle im Ruhestand befindlichen früheren Arbeitnehmer des Unternehmens veranstaltet werden (Pensionärstreffen),
- nur für solche Arbeitnehmer durchgeführt werden, die bereits im Unternehmen ein rundes (10-, 20-, 25-, 30-, 40-, 50-, 60-jähriges) Arbeitnehmerjubiläum gefeiert haben oder i. V. m. der Betriebsveranstaltung feiern (Jubilarfeiern). Dabei ist es unschädlich, wenn neben den Jubilaren auch ein begrenzter Kreis anderer Arbeitnehmer, wie z. B. die engeren Mitarbeiter und Abteilungsleiter des Jubilars, Betriebsrats-/Personalratsvertreter oder auch die Familienangehörigen des Jubilars, eingeladen werden.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat in ganz Deutschland mehrere Betriebsstätten. Die Betriebsstätte in Berlin veranstaltet einen Betriebsausflug, an dem alle Arbeitnehmer der Betriebsstätte teilnehmen dürfen. Die Arbeitnehmer weiterer Betriebsstätten und des Hauptstandortes sind nicht eingeladen. Es liegt eine Betriebsveranstaltung der Betriebsstätte Berlin vor, für die der Freibetrag gilt, weil diese Veranstaltung für alle Arbeitnehmer der Betriebsstätte offenstand.

Beispiel:

Der Arbeitgeber veranstaltet einmal im Jahr eine Veranstaltung für alle Arbeitnehmer, die im Laufe des Jahres ein rundes Arbeitnehmerjubiläum haben. Hierzu werden ebenfalls die Ehepartner der betreffenden Arbeitnehmer eingeladen. Es handelt sich um eine Betriebsveranstaltung für alle teilnehmenden Jubilare, für die der Freibetrag anwendbar ist.

Der Freibetrag gilt nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG und Tz. 4c des BMF-Schreibens für jeden Arbeitnehmer für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich.

Nimmt der Arbeitnehmer an mehr als zwei Betriebsveranstaltungen teil, können die beiden Veranstaltungen, für die der Freibetrag gelten soll, ausgewählt werden.

Beispiel:

Das Unternehmen B veranstaltet im Jahr ein Sommerfest, einen Betriebsausflug und eine Weihnachtsfeier. An allen Veranstaltungen dürfen alle Arbeitnehmer teilnehmen. Die Kosten für das Sommerfest belaufen sich pro Arbeitnehmer auf 120 €, für den Betriebsausflug auf 100 € und für die Weihnachtsfeier auf 80 €. An allen Veranstaltungen nimmt Arbeitnehmer N teil. Es liegen insg. drei Betriebsveranstaltungen vor. Den Freibetrag von 110 € kann B für N aber nur zweimal im Jahr in Anspruch nehmen. B kann entscheiden, für welche Veranstaltung er für N den Freibetrag wählt. Er kann somit für den Betriebsausflug und das Sommerfest den Freibetrag für N nutzen und 10 € mit 25 % pauschal versteuern. Für das Weihnachtsfest kann B ebenfalls die Pauschalierung mit 25 % in Anspruch nehmen.

2.6.8.7 Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 %

Richtet der Arbeitgeber Betriebsveranstaltungen aus, die den Freibetrag von 110 € pro teilnehmenden Arbeitnehmer übersteigen, so ist der übersteigende Betrag des Freibetrages von 110 € steuerpflichtig und kann nach § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG mit 25 % pauschal versteuert werden (Tz. 5 des BMF-Schreibens). Dies gilt ebenso für die 3., 4. oder 5. Veranstaltung.

Das gilt für alle steuerpflichtigen Zuwendungen an Arbeitnehmer aus Anlass – nicht nur bei Gelegenheit – einer Betriebsveranstaltung. Eine solche Pauschalierung der

Lohnsteuer kommt nicht in Betracht, wenn es sich bei der Veranstaltung nicht um eine Betriebsveranstaltung handelt.

Die Finanzverwaltung eröffnet in Tz. 5 des BMF-Schreibens ein Wahlrecht für die Besteuerung von Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen an Arbeitnehmer von anderen Unternehmen im Konzernverbund sowie an Leiharbeiter durch den Entleiher. Der Veranstalter der Betriebsveranstaltung kann die Zuwendungen ebenso besteuern wie der Arbeitgeber. Wendet der Zuwendende die Freibetragsregelung an, muss aber sichergestellt werden, dass der Arbeitnehmer nicht schon zwei Freibeträge in Anspruch genommen hat.

Bei mehreren Betriebsveranstaltungen im Jahr kann der Arbeitgeber entscheiden, welche Veranstaltung er pauschaliert und welche Veranstaltung er steuerfrei innerhalb des Freibetrages behandelt.

Die Pauschalierung ist nicht zu beantragen. Der Arbeitgeber entscheidet dies mit seiner Anmeldung und Abführung der pauschalen Lohnsteuer. Eine Genehmigung des Finanzamtes ist nicht notwendig.

Praxishinweis:

Das Offenstehen der Betriebsveranstaltung ist für die Pauschalierung mit 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erforderlich. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG und Tz. 4b des BMF-Schreibens stellen nur beim Freibetrag auf das Offenstehen ab. Für das Vorliegen einer Betriebsveranstaltung nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG ist hingegen das Offenstehen nicht nötig. Auch in der Gesetzesbegründung wird darauf abgestellt, dass die Betriebsveranstaltung in Satz 1 definiert wird. Die OFD Nordrhein-Westfalen hat in einer Kurzinformation vom 04.10.2016 dagegen eine andere Auffassung vertreten. Danach sind Veranstaltungen, die nur einem ausgewählten Kreis von Mitarbeitern zugänglich sind, keine Betriebsveranstaltungen und § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht anwendbar. In der Folge, so die OFD, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, der nicht nach § 40 Abs. 2 EStG, sondern nur nach § 37b EStG pauschaliert werden kann. Diese Auffassung findet sich bisher in keinem BMF-Schreiben.

Beispiel:

Der Arbeitgeber lädt alle Abteilungsleiter des Unternehmens zu einer besonderen Sportveranstaltung mit Abendessen ein. Andere Arbeitnehmer durften nicht teilnehmen. Hierbei handelt es sich um eine Betriebsveranstaltung, weil nur bzw. überwiegend Arbeitnehmer teilgenommen haben. Der Freibetrag gilt aber nicht, da die Veranstaltung nicht allen Arbeitnehmern offenstand. Die Aufwendungen können somit mit 25 % pauschaliert werden. Hierbei entsteht dann auch keine Sozialversicherungspflicht.

2.6.8.8 Anwendung der 44-€-Freigrenze

Die 44-€-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen nicht anwendbar, wenn diese nicht unter den Freibetrag fallen, weil dieser überschritten ist.

Praxishinweis:

Der Arbeitgeber muss sich somit entscheiden, ob er kleinere Veranstaltungen mit geringeren Aufwendungen für die Arbeitnehmer als Betriebsveranstaltung oder Sachzuwendung im Rahmen der 44-€-Freigrenze behandeln möchte. Eine Kombination ist schon aufgrund der unterschiedlichen Bewertungen nicht möglich.

2.6.8.9 Berücksichtigung von Begleitpersonen

An einer Betriebsveranstaltung dürfen auch häufig Begleitpersonen, z. B. Familienangehörige, Lebenspartner etc., teilnehmen.

Ist dies der Fall, ist nach Tz. 4a des BMF-Schreibens der auf eine Begleitperson entfallende Anteil der Aufwendungen dem jeweiligen mitbringenden Arbeitnehmer zuzurechnen. Für die Begleitperson ist kein zusätzlicher Freibetrag von 110 € zu berücksichtigen.

Beispiel:

Die Aufwendungen für eine Betriebsveranstaltung betragen insg. 10.000 €. An der Betriebsveranstaltung haben insg. 100 Personen teilgenommen. Darunter waren insg. 75 Arbeitnehmer. 25 Arbeitnehmer haben jeweils eine Begleitperson mitgebracht. 50 Arbeitnehmer kamen allein.

Die Aufteilung der Kosten erfolgt auf 100 Personen. Es entfällt auf jede Person ein geldwerter Vorteil von 100 €. 50 Arbeitnehmer haben somit einen geldwerten Vorteil von 100 €, der den Freibetrag von 110 € nicht übersteigt und daher nicht steuerpflichtig ist. Bei 25 Arbeitnehmern wird der Anteil der Begleitpersonen hinzugerechnet. Der geldwerte Vorteil beträgt somit 200 €. Nach Abzug des Freibetrags von 110 € ergibt sich für diese Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von jeweils 90 €. Diesen kann der Arbeitgeber pauschal nach § 40 Abs. 2 EStG versteuern.

2.6.8.10 Teilnahme in Erfüllung beruflicher Aufgaben

Insb. Mitarbeiter der Personalabteilung oder der Geschäftsleitung nehmen an allen Betriebsveranstaltungen teil, wenn mehrere Betriebsstätten einzeln feiern.

Dient die Teilnahme eines Arbeitnehmers an einer Betriebsveranstaltung der Erfüllung beruflicher Aufgaben, z. B. wenn der Personalchef oder Betriebsrats-/Personalratsmitglieder die Veranstaltungen mehrerer Abteilungen besuchen, ist der auf diesen Arbeitnehmer entfallende Anteil an den Gesamtaufwendungen kein Arbeitslohn (Tz. 4c des BMF-Schreibens).

Beispiel:

Das Unternehmen P hat fünf Betriebsstätten. An jeder Betriebsstätte findet für die dort beschäftigten Arbeitnehmer eine Weihnachtsfeier statt. An jeder Feier nimmt auch der Personalchef U des Unternehmens teil. Die jeweiligen Aufwendungen des U stellen keinen Arbeitslohn dar. U nimmt an den jeweiligen Feiern in seiner Funktion als Personalchef teil.

2.6.8.11 Betriebsausgabenabzug

Keine Ausführungen finden sich in dem BMF-Schreiben zum Betriebsausgabenabzug. Hierzu hat die OFD Nordrhein-Westfalen am 21.09.2016 mit einer Kurzinformation Stellung genommen.

Danach ist für den Betriebsausgabenabzug zwischen betrieblich und geschäftlich veranlassten Veranstaltungen zu unterscheiden:

Aus Sicht der OFD ist eine Veranstaltung betrieblich, wenn sie überwiegend für eigene Arbeitnehmer (ggf. mit Begleitpersonen) stattfindet. Betriebsveranstaltungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG sind grundsätzlich betrieblich veranlasst.

Im Gegensatz dazu sieht die OFD Veranstaltungen als geschäftlich an, wenn überwiegend betriebsfremde Personen (z. B. Geschäftsfreunde, Kunden, Lieferanten u. Ä.) teilnehmen.

Betriebsausgabenabzug bei betrieblicher Veranstaltung

Die OFD erklärt:

- Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer (auch ehemalige Arbeitnehmer als Arbeitnehmer im Sinne des § 1 Abs. 1 Satz 1 LStDV, Praktikanten, Referendare u. Ä.) und deren teilnehmende Begleitpersonen zzgl. der ggf. nicht abziehbaren Vorsteuer berechtigen in vollem Umfang zum Betriebsausgabenabzug. Dies gilt auch für Aufwendungen, die auf den teilnehmenden Arbeitgeber und dessen Begleitperson entfallen, soweit auch Begleitpersonen der Arbeitnehmer in gleichem Maße an der Veranstaltung teilnehmen können.
- Aufwendungen, die der geschäftlich veranlassten Teilnahme von Geschäftspartnern oder Arbeitnehmern verbundener Unternehmen und Leiharbeitern sowie deren Begleitpersonen an betrieblich veranlassten Veranstaltungen zuzuordnen sind, unterliegen dagegen den Beschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und 2 EStG (R 4.10 Abs. 7 Satz 3 EStR).
- Aufwendungen, die auf die privat veranlasste Teilnahme von Personen entfallen (z. B. Begleitperson des Arbeitgebers, soweit die Teilnahme von Begleitpersonen den Arbeitnehmern nicht eingeräumt wird), sind vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.

Betriebsausgabenabzug bei geschäftlicher Veranstaltung

Die OFD schreibt hierzu:

- Soweit der Aufwand für Bewirtungskosten sowie die übrigen Kosten auf Geschäftspartner oder Arbeitnehmer verbundener Unternehmen und Leiharbeiter sowie deren Begleitpersonen entfällt, gelten die Beschränkungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG.
- Nehmen daneben auch Arbeitnehmer an geschäftlichen Veranstaltungen teil, ist der Betriebsausgabenabzug für diese ebenfalls nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nrn. 1 und 2 EStG beschränkt (R 4.10 Abs. 6 Satz 7 EStR).

2.6.8.12 Umsatzsteuerliche Behandlung

Das BMF-Schreiben vom 14.10.2015 enthält unter Tz. 7 auch Ausführungen zur umsatzsteuerlichen Behandlung der Aufwendungen für Betriebsveranstaltungen.

Danach haben die gesetzlichen Änderungen, insb. die Ersetzung der bisherigen lohnsteuerlichen Freigrenze durch einen Freibetrag, keine Auswirkungen auf die umsatzsteuerrechtlichen Regelungen.

Von einer überwiegend durch das unternehmerische Interesse des Arbeitgebers veranlassten üblichen Zuwendung ist umsatzsteuerrechtlich im Regelfall auszugehen, wenn der Betrag je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung 110 € einschl. Umsatzsteuer nicht überschreitet. In diesem Fall ist auch ein Vorsteuerabzug für die Aufwendungen des Arbeitgebers möglich.

Übersteigt dagegen der Betrag, der auf den einzelnen Arbeitnehmer entfällt, pro Veranstaltung die Grenze von 110 € einschl. Umsatzsteuer, ist von einer überwiegend durch den privaten Bedarf des Arbeitnehmers veranlassten unentgeltlichen Zuwendung auszugehen. Ein Vorsteuerabzug ist ausgeschlossen.

Der Umsatzsteuer-Anwendungserlass (UStAE) vom 01.10.2010, der zuletzt durch das BMF-Schreiben vom 07.10.2015 geändert worden ist, wurde in Abschnitt 15.15 Abs. 2 im Beispiel 3 wie folgt gefasst:

„Unternehmer U mit zur Hälfte steuerfreien, den Vorsteuerabzug ausschließenden Ausgangsumsätzen bezieht Leistungen für die Durchführung eines Betriebsausfluges. Die Kosten pro Arbeitnehmer betragen

a) 80 €,

b) 200 €.

Zu a)

Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen Aufmerksamkeiten dar, weil sie den Betrag von 110 € nicht übersteigen (vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6). Da die Überlassung dieser Aufmerksamkeiten keinen Wertabgabentatbestand erfüllt, fehlt es an einem steuerbaren Ausgangsumsatz, dem die Leistungsbezüge direkt und unmittelbar zugeordnet werden können. Für den Vorsteuerabzug ist deshalb die Gesamttätigkeit des U maßgeblich. U kann daher die Hälfte der Aufwendungen als Vorsteuer abziehen.

Zu b)

Die Aufwendungen für den Betriebsausflug stellen grundsätzlich keine Aufmerksamkeiten dar, weil sie den Betrag von 110 € übersteigen (vgl. Abschnitt 1.8 Abs. 4 Satz 3 Nr. 6). Es liegt eine Mitveranlassung durch die Privatsphäre der Arbeitnehmer vor. Bei Überschreiten des Betrags von 110 € besteht für U kein Anspruch auf Vorsteuerabzug, sofern die Verwendung bereits bei Leistungsbezug beabsichtigt ist. Dementsprechend unterbleibt eine Wertabgabenbesteuerung. Maßgeblich ist hierfür, dass sich ein Leistungsbezug zur Entnahme für unternehmensfremde Privat Zwecke und ein Leistungsbezug für das Unternehmen gegenseitig ausschließen. Der nur mittelbar verfolgte Zweck, das Betriebsklima zu fördern, ändert hieran nichts (vgl. BFH-Urteil vom 09.12.2010, V R 17/10, BStBl. 2012 II, S. 53).“

2.6.8.13 Sozialversicherungsrechtliche Behandlung

In der Lohnsteuerabrechnung hat der 28.02. des Folgejahres besondere Bedeutung. Bis zu diesem Zeitpunkt muss der Arbeitgeber die Jahreslohnsteuerbescheinigung für den Arbeitnehmer an die Finanzverwaltung übermittelt haben (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG).

Dies bedeutet aber auch, dass bis zu diesem Zeitpunkt entschieden sein sollte, ob eine mögliche Pauschalversteuerung für bestimmte Sachverhalte nach § 40 Abs. 2 EStG angewendet wird – oder, wenn nicht, eben individuell die Lohnsteuer ermittelt wird.

Seit dem 22.04.2015 ist die Möglichkeit der Pauschalversteuerung nicht mehr allein ausreichend für die Beitragsfreiheit.

Durch eine Änderung des § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV sind pauschalversteuerte Bezüge nur unter der Voraussetzung beitragsfrei, dass die Zuwendung mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert wird.

Im Rahmen der Besprechung des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs vom 20.04.2016 wurde sich auf eine einheitliche Auslegung des Begriffs „Abrechnungszeitraum“ geeinigt.

Folgende Ausführungen finden sich in dem Besprechungsergebnis:

Beitragsfreiheit von Zuwendungen

Zum Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung gehören alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung. Hierbei ist es gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht und unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden. Auch ist unerheblich, ob die Einnahmen unmittelbar oder im Zusammenhang mit einer Tätigkeit erzielt werden.

Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer werden nicht zum Arbeitsentgelt nach § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV gezählt, wenn diese vom Arbeitgeber oder einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum lohnsteuerfrei behandelt oder pauschal besteuert werden.

Nach Ansicht des Gesetzgebers, so die Spitzenverbände, kommt es für die beitragsrechtliche Behandlung auf die rechtlich zulässige und tatsächliche Erhebung der Lohnsteuer im jeweiligen Entgeltabrechnungszeitraum an.

Nach der Gesetzesbegründung, die zur Änderung in § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV führte, soll eine erst im Nachhinein vom Arbeitgeber geltend gemachte Steuerfreiheit bzw. Pauschalbesteuerung nicht dazu führen, dass für individuell steuer- und beitragspflichtig abgerechnete Arbeitsentgeltbestandteile Sozialversicherungsbeiträge wegen z. B. nachträglichen Wegfalls der Arbeitsentgelteigenschaft zu erstatten sind, wenn der Arbeitgeber die vorgenommene steuerpflichtige Erhebung nach den lohnsteuerlichen Regelungen nicht mehr ändern kann.

Da es in der Praxis durchaus vorkommt, dass nachträglich eine Pauschalierung der Lohnsteuer für Sachzuwendungen nach § 40 Abs. 1 und 2 EStG vorgenommen wird, haben sich die Spitzenverbände auch hierzu weiter geäußert.

Nachträgliche Änderung der Besteuerung

Nach § 17 SGB IV sollen die Regelungen des Beitragsrechts und der Lohnsteuer möglichst weitgehend übereinstimmen. Aufgrund dieses Grundsatzes wirkt sich eine vom Arbeitgeber erst im Nachhinein geltend gemachte Möglichkeit der Steuerfreiheit bzw. Pauschalbesteuerung auf die beitragsrechtliche (sozialversicherungs-freie) Behandlung der Zuwendungen nach § 1 Abs. 1 Satz 2 SvEV nur aus, wenn der Arbeitgeber die von ihm vorgenommene lohnsteuerrechtliche Behandlung noch ändern kann.

Nach § 41b EStG darf eine vom Arbeitgeber vorgenommene lohnsteuerpflichtige Behandlung von Zuwendungen, die Arbeitslohn darstellen, vom Arbeitgeber grundsätzlich nur bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung, also längstens bis zum 28.02. des Folgejahres, geändert werden. Dies gilt zum einen in den Fällen analog, in denen der Arbeitgeber eine unzutreffende steuer- und beitragsfreie Behandlung von Arbeitsentgeltbestandteilen durch eine nachträgliche Pauschalbesteuerung korrigiert. Zum anderen aber auch in den Fällen, in denen Zuwendungen zunächst zulässig steuer- und beitragsfrei behandelt und nachträglich pauschalbesteuert werden (z. B. von Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen).

Die Beitragsfreiheit von Zuwendungen tritt somit ein, wenn der Arbeitgeber

- eine unzutreffende steuer- und beitragsfreie Behandlung durch eine nachträgliche Pauschalbesteuerung korrigiert oder
- eine zunächst zulässig steuer- und beitragsfreie Behandlung nachträglich pauschalbesteuert.

Dies betrifft z. B. Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG bzw. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. In diesen Fällen kommt es häufig vor, dass der Arbeitgeber erst im Nachhinein feststellt, dass der entsprechende Freibetrag von 110 € überschritten wurde.

Beispiel:

Der Arbeitgeber A veranstaltet im Juli ein Sommerfest. Nach der ersten Abrechnung kommt der Arbeitgeber zu dem Ergebnis, dass die Sachzuwendungen für die teilnehmenden Arbeitnehmer 110 € nicht übersteigen. Eine Lohnversteuerung wird daher nicht vorgenommen. Im Dezember bei den Jahresabschlussarbeiten stellt sich heraus, dass eine Rechnung für das Sommerfest verspätet eingegangen ist. Durch die Berücksichtigung der Rechnung erhöht sich der Anteil je Arbeitnehmer, der am Sommerfest teilgenommen hat, auf 120 €. Der Arbeitgeber entscheidet sich nun für eine Pauschalversteuerung von jeweils 10 € pro Arbeitnehmer. Diese nachträgliche Pauschalversteuerung vor dem 28.02. des Folgejahres führt weiterhin zur Beitragsfreiheit.

Abwandlung:

Unterlässt der Arbeitgeber die nachträgliche Pauschalversteuerung, so werden 10 € je Arbeitnehmer in der Sozialversicherung beitragspflichtig.

Im Unterschied hierzu sind, so das Besprechungsergebnis, die Einnahmen, Zuwendungen und Leistungen an Arbeitnehmer sozialversicherungspflichtig zu behandeln, wenn der Arbeitgeber im Rahmen der Entgeltabrechnung zwar eine (rechtlich zulässige) steuerfreie oder pauschal besteuerte Behandlung hätte durchführen können, von dieser Möglichkeit jedoch keinen Gebrauch gemacht und die Zuwendungen (zunächst) steuerpflichtig belassen hat. Eine rückwirkende Änderung der lohnsteuerlichen Behandlung führt dann nicht zur Beitragsfreiheit.

Praxishinweis:

Eine tatsächliche Pauschalierungsmöglichkeit für die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer reicht allein für die Beitragsfreiheit nicht aus. Der Arbeitgeber muss die Pauschalierung auch durchgeführt haben – entweder im entsprechenden Lohnabrechnungszeitraum oder spätestens bis zum 28.02. des Folgejahres.

Nachträgliche Änderung durch Lohnsteueraußenprüfung

Die nachträgliche Änderung der Besteuerung im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung führt im Zusammenhang mit § 1 Abs. 1 Satz 2 SVEV nicht zu einer geänderten Beurteilung der Beitragspflicht, da hier nicht der Arbeitgeber die steuerpflichtige Erhebung ändert, sondern die Finanzverwaltung als prüfende Behörde. Etwas anderes gilt nach dem Besprechungsergebnis nur in den seltenen Fällen, in denen

der Arbeitgeber aufgrund der Beanstandung durch den Lohnsteuerausßenprüfer für das vorherige Kalenderjahr eine entsprechende Änderung des Lohnkontos des Arbeitnehmers und/oder eine nachträgliche Pauschalbesteuerung bis 28.02. des Folgejahres vornimmt oder bis 28.02. einer Erhebung der Pauschalsteuer für das vorherige Kalenderjahr im Rahmen der Lohnsteuerausßenprüfung durch die Finanzverwaltung zustimmt.

Praxishinweis:

Bei pauschal versteuerten Sachzuwendungen nach § 37b EStG an Mitarbeiter fremder Unternehmen ist weiterhin kein zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Monat der Gewährung der Sachzuwendung und der Pauschalversteuerung erforderlich. Für diese kann die Pauschalversteuerung auch nach dem 28.02. des Folgejahres erfolgen. Sie bleiben sozialversicherungsfrei. Pauschal versteuerte Sachzuwendungen nach § 37b EStG an eigene Mitarbeiter bleiben hingegen weiterhin sozialversicherungspflichtig. Mit diesen Sachzuwendungen befasste sich das Gespräch nicht.

2.6.8.14 Behandlung von Feiern zu Ehren eines Mitarbeiters

Nach dem BMF-Schreiben (Tz. 1) liegt keine Betriebsveranstaltung vor, wenn eine Feier zur Ehrung eines einzelnen Jubilars oder eines einzelnen Arbeitnehmers, z. B. bei dessen Ausscheiden aus dem Betrieb, stattfindet. Auch wenn hier weitere Arbeitnehmer teilnehmen, liegt keine Betriebsveranstaltung vor.

Es gilt daher für Sachzuwendungen aus solchen Anlässen weiter R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 und 4 LStR. Damit ist in solchen Fällen weiter die Freigrenze pro Teilnehmer in Höhe von 110 € zu beachten. Übersteigen folglich die Aufwendungen für die Feier den Betrag von 110 € pro Teilnehmer, so müssen die Aufwendungen insg. als steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn behandelt werden.

Beispiel:

Der Arbeitgeber veranstaltet für einen Mitarbeiter, der das Unternehmen wegen des Erreichens der Rentenaltersgrenze verlässt, eine kleine Verabschiedungsfeier. Eingeladen sind die Mitarbeiter der gleichen Abteilung. Es nehmen insgesamt 20 Mitarbeiter an der Verabschiedung teil. Die Kosten belaufen sich auf 2000 €. Pro Teilnehmer betragen die Kosten somit 100 €. Die Verabschiedungsfeier ist steuerfrei, da die Freigrenze nicht überschritten wurde (R 19.3 Abs. 2 Nr. 3 und 4 LStR).

Praxishinweis:

Übersteigen die Aufwendungen pro Teilnehmer 110 €, ist der gesamte Betrag der Feier als steuerpflichtiger Arbeitslohn für den zu ehrenden Mitarbeiter zu behandeln. Es dürfen auch betriebsfremde Personen teilnehmen.

Checkliste

- Veranstaltung mit gesellschaftlichem Charakter
- Die überwiegende Anzahl der Teilnehmer sind Arbeitnehmer.
- Veranstaltung steht allen Arbeitnehmern oder einem Betriebsteil/einer Organisationseinheit offen.
- Sachzuwendungen (z. B. Getränke, Verpflegung, Raummiete, Musik, Eintrittskarten)
- Es gibt nicht allein Eintrittskarten für eine Veranstaltung.
- Reisekosten für anreisende Arbeitnehmer sind herauszurechnen.
- Aufteilung der Gesamtkosten auf alle anwesenden Teilnehmer
- Kostenanteil von Begleitpersonen sind zuzurechnen.
- 110 € pro Arbeitnehmer steuerfrei für die 1. oder 2. Betriebsveranstaltung im Jahr
- Übersteigender Betrag steuerpflichtig mit 25 % (Wahlrecht)
- 3. und weitere Veranstaltung steuerpflichtig mit 25 % (Wahlrecht)
- Wird nicht von der Pauschalierung der Lohnsteuer Gebrauch gemacht = individuelle Lohnbesteuerung.

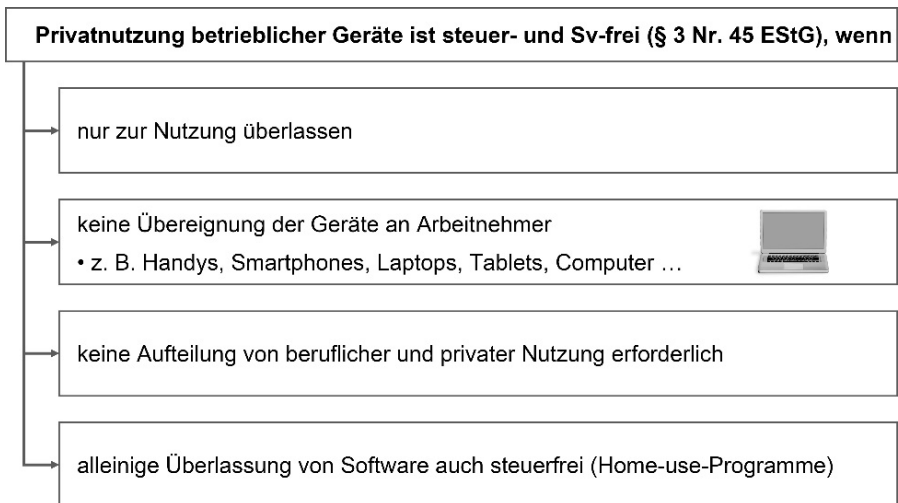
2.6.9 Computer- und Telefonnutzung

Die private Nutzung von betrieblichen Computern, Datenverarbeitungsgeräten (z. B. Tablets, Smartphones) und Telefonen ist gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei. Dies

gilt nicht nur für die Nutzung im Büro, sondern auch für die private Nutzung zu Hause. Der Zeitanteil der privaten Nutzung spielt dabei keine Rolle (R 3.45 Satz 1 LStR). In die Steuerfreiheit eingeschlossen ist auch die Nutzung von Software und Zubehör, wie Drucker oder Scanner (R 3.45 Satz 2 LStR).

Voraussetzung für die steuerfreie Überlassung ist, dass der PC, das Handy, das Tablet und das Zubehör im Eigentum des Arbeitgebers bleiben und der Arbeitnehmer diese Geräte bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses zurückgibt. Bei einem Leasingvertrag muss der Arbeitgeber Leasingvertragspartner sein.

Die Steuerfreiheit gilt auch für die Nutzung von Softwareprogrammen, die der Arbeitnehmer auf seinen privaten PCs installiert hat. Sind dies Lizenzen, die der Arbeitgeber nur so lange zur Verfügung stellt, wie der Arbeitnehmer im Arbeitsverhältnis ist, besteht auch hier Steuerfreiheit.



Nutzung privater Geräte für berufliche Zwecke

Nutzt der Arbeitnehmer im umgekehrten Fall sein privates Gerät für berufliche Zwecke, kann der Arbeitgeber die beruflich entstandenen Kosten als Auslagenersatz steuerfrei erstatten (§ 3 Nr. 50 EStG).

Voraussetzung dafür ist jedoch, dass die Kosten bzw. Gespräche anhand eines überprüfbaren Beleges im Einzelnen nachgewiesen werden.

Praxishinweis:

Vereinfachend erkennt die Finanzverwaltung auch an, wenn exemplarisch für drei Monate der Einzelnachweis der Kosten des Arbeitnehmers geführt wird und das sich daraus ergebende Nutzungsverhältnis der zukünftigen Abrechnung der steuerfreien Auslagen zugrunde gelegt wird (R 9.1 Abs. 5 Satz 2 LStR). Ohne jegliche Überprüfung der Belege kann der Arbeitgeber 20 % des vom Arbeitnehmer vorgelegten Rechnungsbetrages, maximal aber nur 20 € im Monat steuerfrei erstatten (R 9.1 Abs. 5 Satz 4 LStR).

2.6.10 Dienstwagen

Stellt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Dienstwagen zur Verfügung, den er auch privat nutzen kann, liegt in der Nutzungsüberlassung ein geldwerter Vorteil vor (R 8.1 Abs. 9 LStR). Die Grundsätze zur steuerlichen Behandlung sind im BMF-Schreiben vom 04.04.2018 zusammenfassend dargelegt. Dieses Schreiben wurde neu von der Finanzverwaltung veröffentlicht, weil in diesem alle einzelnen BMF-Schreiben zum Dienstwagen zusammengefasst wurden. Die Schreiben für die Elektromobilität bleiben bestehen. Alle anderen alten BMF-Schreiben werden damit aufgehoben.

Ein geldwerter Vorteil, der zu versteuern ist, ist immer dann anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer den Pkw des Arbeitgebers auch für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder für bestimmte Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung nutzen darf.

Praxishinweis:

Es kommt nicht darauf an, ob das Fahrzeug tatsächlich privat genutzt wurde. Die Erklärung des Arbeitnehmers, das Fahrzeug werde privat nicht genutzt, reicht nach der BFH-Rechtsprechung nicht aus, um eine Besteuerung zu vermeiden.¹²

Der Zufluss des geldwerten Vorteils tritt ein, sobald der Arbeitnehmer den Wagen vom Arbeitgeber überlassen bekommen hat und ihn auch privat nutzen darf. Auf die tatsächliche Nutzung kommt es nicht an.

12 BFH-Urteil vom 07.11.2006 BStBl. 2007 II, S. 116.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber am 15.05. eines Jahres einen Dienstwagen überlassen, den er auch privat nutzen darf. Aus verschiedenen Gründen kann der Pkw privat das erste Mal am 10.06. des Jahres genutzt werden. Der Zufluss des Vorteils (private Nutzung) erfolgt ab 15.05. des Jahres. Ab diesem Zeitpunkt müssen der Pkw bzw. dessen private Nutzung versteuert werden.

Kein geldwerter Vorteil liegt dagegen vor, wenn mit dem Fahrzeug ausschließlich dienstlich gefahren wird. In diesen Fällen muss auch keine Lohnversteuerung eines geldwerten Vorteils erfolgen. Hierfür stehen meist Poolfahrzeuge zur Verfügung.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A hat einen dienstlichen Termin wahrzunehmen. Zu diesem Zweck fährt er mit einem von zwei Pkw, die in der Tiefgarage geparkt sind. Den Schlüssel erhält er vom Pförtner. Dieser trägt Ausgabe- und Rückgabezeitpunkt in eine Tabelle ein. Der Arbeitgeber hat in einer internen Regelung untersagt, dass diese Fahrzeuge für private Fahrten genutzt werden dürfen. Es liegt kein geldwerter Vorteil vor, da eine private Nutzung nicht erfolgt und auch verboten ist.

Es ist folglich immer von entscheidender Bedeutung, ob der Arbeitnehmer den Dienstwagen auch privat nutzen darf.

Von der Besteuerung kann letztlich nur in den Fällen abgesehen werden, in denen der Arbeitnehmer den Firmenwagen nicht zur privaten Nutzung verwenden darf (Urteile vom 21.03.2013 – VI R 31/10, VI R 46/11, VI R 42/12, VI R 23/12). Voraussetzung ist allerdings, dass ein schriftlich vereinbartes Nutzungsverbot vorliegt. Dies kann z. B. in einer individuellen Vereinbarung oder einer Dienstwagenrichtlinie erfolgen.

Nach der o. g. Rechtsprechung ist es nicht zwingend erforderlich, dass das schriftliche Nutzungsverbot vom Arbeitgeber überwacht wird (z. B. durch Schlüsselabgabe an jedem Abend an den Arbeitgeber). Das Nutzungsverbot muss allerdings zwingend schriftlich vereinbart werden. Dies kann z. B. in einer Dienstwagenvereinbarung erfolgen.

Die Richter sind in Fällen eines schriftlichen Nutzungsverbotes der Ansicht, dass von der Finanzverwaltung nicht unterstellt werden darf, dass ein Arbeitnehmer das vereinbarte Nutzungsverbot generell verletzt, wenn der Arbeitgeber die Nutzung nicht mit einem Fahrtenbuch oder der Schlüsselabgabe kontrolliert hat. Es gäbe keinen Erfahrungssatz, dass generell ein vertraglich vereinbartes Nutzungsverbot von Arbeitnehmern nicht beachtet wird.

Auch wenn keine Kontrolle des Verbotes durch den Arbeitgeber besteht, darf nicht ohne Weiteres vom Finanzamt eine Privatnutzung vermutet werden. Daraus folgt, dass die von der Finanzverwaltung geforderte Überwachung des Nutzungsverbotes, z. B. mittels Fahrtenbuch und Schlüsselübergabe, nicht erforderlich ist.

Allerdings müssen auch Verstöße des Arbeitnehmers gegen das Nutzungsverbot vom Arbeitgeber geahndet werden. Unterbleibt dies nachweislich, so kann die Finanzverwaltung ein Nutzungsverbot annehmen, das zum Schein vereinbart wurde. Die Folge ist, dass ein geldwerter Vorteil für die private Nutzung zu versteuern ist.

Ist eine Privatnutzung dem Grunde nach gegeben, muss der geldwerte Vorteil vom Arbeitgeber ermittelt werden. Die Ermittlung des geldwerten Vorteils kann nach der pauschalen oder der individuellen Nutzungswertermittlung erfolgen (§ 8 Abs. 2 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG).

Der Arbeitgeber muss sich zu jedem Jahresbeginn bzw. unterjährig bei erstmaliger Überlassung eines Fahrzeugs an einen Arbeitnehmer für eine Ermittlungsmethode entscheiden. Ein unterjähriger Wechsel ist nur zulässig, wenn der Arbeitnehmer ein anderes Fahrzeug überlassen bekommt. Die Entscheidung über die Bewertungsmethode trifft in erster Linie der Arbeitgeber, weil dieser für die korrekte Ermittlung der lohnsteuerlichen und sozialversicherungsrechtlichen Bemessungsmethode haftet.

Praxishinweis:

Die Entscheidung über die Wertermittlung kann der Arbeitgeber für jedes einzelne Fahrzeug, das bedeutet arbeitnehmerbezogen, treffen. Idealerweise wendet er aber für alle Fahrzeuge die gleiche Berechnungsmethode an.

2.6.10.1 Pauschale Wertermittlung des privaten Nutzungsanteils

Im Regelfall wird der private Nutzungsanteil durch die pauschale Nutzungswertermittlung, auch 1 %-Regelung genannt, berechnet (§ 8 Abs. 1 Satz 2 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG).

Hierbei wird monatlich 1 % des inländischen Bruttolistenpreises (BLP) des Dienstwagens im Zeitpunkt der Erstzulassung als geldwerter Vorteil angesetzt. Mit der 1 %-Regelung wird der geldwerte Vorteil für sämtliche Privatfahrten erfasst. Die Methode ist deshalb besonders vorteilhaft bei hoher Privatnutzung (zur Behandlung bei Elektro- oder Hybridfahrzeugen vgl. 2.6.10.3).

Es ist immer der BLP ohne eventuelle generelle oder individuell ausgehandelte Rabatte und Nachlässe zzgl. der Kosten der Sonderausstattung im Zeitpunkt der Erstzulassung zu berücksichtigen. In der Regel handelt es sich dabei um den Verkaufspreis im Verkaufsprospekt. Das gilt auch, wenn das Fahrzeug als Gebrauchtwagen gekauft wird (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 LStR).

Nachträgliche Einbauten nach der Zulassung erhöhen nach Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs die Bemessungsgrundlage nicht.¹³ Dieser Auffassung hat sich die Finanzverwaltung angeschlossen. Somit ist z. B. der nachträgliche Einbau nach Erstzulassung von Navigationsgeräten oder Flüssiggasanlagen irrelevant. Auch bei Importfahrzeugen oder Fahrzeugen, die nur im Ausland verkauft werden, ist ein inländischer Bruttolistenpreis zu ermitteln – ggf. ist dieser zu schätzen. Nicht zulässig ist es, den ausländischen Kaufpreis einfach in € umzurechnen.

Der Bruttolistenpreis gilt für fremd- oder eigenfinanzierte, geleaste oder gemietete Fahrzeuge. Die Umsatzsteuer ist aus dem Bruttolistenpreis nicht herauszurechnen.

Durch die 1 %-Regelung werden alle Kosten abgegolten, die unmittelbar dem Halten und dem Betrieb des Fahrzeuges dienen und typischerweise mit der Nutzung anfallen (z. B. Versicherungskosten, Garagenmieten, Kraftstoff).

Praxishinweis:

Der Arbeitgeber muss entscheiden, welche Kosten er insg. für die Privatnutzung übernimmt. Auch bei Nutzung einer sog. Tankkarte für alle Privatfahrten, ist dies mit der 1 %-Regelung abgegolten.

¹³ BFH-Urteil vom 13.10.2010, BStBl. 2011 II, S. 361.

Nicht abgegolten sind private Aufwendungen, wie Park- oder Mautgebühren, Vignetten oder die ADAC-Mitgliedschaft.

Soweit solche Aufwendungen bei oder für Dienstreisen gemacht werden, können sie steuerfrei vom Arbeitgeber ersetzt werden. Die Übernahme dieser Kosten für Privatfahrten, z. B. im Urlaub, durch den Arbeitgeber stellen einen zusätzlichen geldwerten Vorteil dar.¹⁴

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält einen Dienstwagen mit einem Bruttolistenpreis von 50.000 €. Dieser darf privat genutzt werden. Der Arbeitnehmer erhält eine Tankkarte und muss keine weiteren Kosten übernehmen. Der geldwerte Vorteil beträgt monatlich 1 % von 50.000 € = 500 €. Dieser Betrag ist auch Arbeitsentgelt und damit sozialversicherungspflichtig.

Sonderfall: Krankheit

Es handelt sich bei dem ermittelten geldwerten Vorteil immer um einen vollen Monatswert. Eine Quotelung ist auch nicht vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer z. B. zwei Wochen im Krankenhaus gelegen hat und den Dienstwagen nicht nutzen konnte.

Der geldwerte Vorteil muss allerdings nicht versteuert werden, wenn der Arbeitnehmer nachweislich den Dienstwagen nicht nutzen konnte, weil er den gesamten Monat krank war. Ein geldwerter Vorteil für die Nutzung eines Firmenwagens muss auch nicht versteuert werden, wenn die Nutzung des Fahrzeugs untersagt ist, weil aufgrund einer Erkrankung die Fahrtüchtigkeit beeinträchtigt sein könnte. Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 24.01.2017 zum Aktenzeichen 10 K 1932/16 E diese Frage entschieden.

Sachverhalt:

Dem Arbeitnehmer wurde ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt, den er auch zu privaten Zwecken nutzen durfte. Der hierin liegende geldwerte Vorteil wurde für das Streitjahr 2014 zunächst nach der 1 %-Regelung versteuert. Dem Arbeitnehmer wurde vom behandelnden Arzt ein Fahrverbot von insg. fünf Monaten erteilt. Im Einspruchsverfahren machte der Arbeitnehmer geltend, dass der Arbeitslohn zu kürzen sei, da er den Firmenwagen für fünf Monate nicht habe nutzen können. Ihm

¹⁴ BFH-Urteil vom 14.09.2005 BStBl. 2006 II, S. 72.

sei ein Fahrverbot durch den behandelnden Arzt erteilt worden und dies sei erst fünf Monate später durch die Fahrschule „... GmbH“ aufgehoben worden. Der Wagen sei auch nicht von Dritten genutzt worden, da der Arbeitnehmer verwitwet sei. Zudem habe der Arbeitgeber die private Nutzung untersagt. In der Dienstwagenrichtlinie fand sich folgende Regelung: Die Nutzung des Fahrzeugs ist untersagt, wenn der Mitarbeiter oder ein von ihm beauftragter Fahrer nach pflichtgemäßer Prüfung aller Umstände nicht mit Sicherheit ausschließen kann, dass seine Fahrfähigkeit durch den Genuss von Alkohol oder Medikamenten eingeschränkt ist. Dies gilt auch für Übermüdung oder Krankheit. Das Finanzamt versteuerte dennoch den geldwerten Vorteil.

Entscheidung:

Das Finanzgericht gab dem Arbeitnehmer Recht und hat ihm zugestanden, für die Zeit seiner Fahruntüchtigkeit keinen geldwerten Vorteil im Rahmen der 1 %-Regelung versteuern zu müssen.

Die unentgeltliche Nutzung eines Dienstwagens zu privaten Zwecken führt beim Arbeitnehmer zu einem geldwerten Vorteil und damit zu steuer- und beitragspflichtigem Arbeitsentgelt (§ 8 Abs. 2 Satz 2 EStG). Lohnsteuerlich kann die Privatnutzung nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode bewertet werden. Der geldwerte Vorteil ist monatlich zu erfassen.

Der Nutzungsvorteil ist für jeden angefangenen Kalendermonat mit dem vollen Betrag von 1 % des Bruttolistenpreises zu erfassen. Eine zeitanteilige Aufteilung – etwa weil der Arbeitnehmer den Firmenwagen erst gegen Ende eines Monats zur Verfügung gestellt bekommen hat – findet nach herrschender Auffassung nicht statt, so die Richter.

Soweit das Fahrverbot im Laufe des Monats angeordnet und aufgehoben wurde, musste folglich eine Versteuerung stattfinden.

Für die restlichen vollen Monate sind die Richter der Auffassung, dass keine Versteuerung eines geldwerten Vorteils stattfinden darf.

Grundsätzlich werden auch solche Sachverhalte versteuert, bei denen der Arbeitgeber lediglich behauptet, das Fahrzeug nicht privat zu nutzen. Hier reicht die objektive Möglichkeit der Nutzung für eine Versteuerung aus.

Nicht gemeint sind, so die Richter, dagegen Situationen, in denen „der Steuerpflichtige zur privaten Nutzung des betrieblichen Fahrzeugs nicht (länger) befugt ist“. So war es auch beim Arbeitnehmer im Streitfall.

Unter welchen Bedingungen und in welchem Umfang ein Arbeitnehmer befugt ist, einen Firmenwagen zu nutzen, richtet sich nach den zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer getroffenen Vereinbarungen, d.h. hier nach der „Vereinbarung über die geschäftliche und private Nutzung eines firmeneigenen Dienstwagens“. Nach dieser war es dem Arbeitnehmer untersagt, den Wagen bei Fahruntüchtigkeit zu nutzen. Dies konnte durch die Atteste zumindest glaubhaft gemacht werden.

Es lagen zudem keinerlei Anhaltspunkte für die Annahme vor, dass eine dritte Person zur Nutzung des Wagens für Privatfahrten befugt war oder diesen genutzt hatte. Aus diesem Grund musste keine Versteuerung des geldwerten Vorteils für die Monate der Fahruntüchtigkeit erfolgen.

Praxishinweis:

Grundsätzlich hat eine Versteuerung des geldwerten Vorteils für die private Nutzung eines Firmenwagens zu erfolgen, auch wenn der Arbeitnehmer diesen für ein paar Tage oder 1–2 Wochen im Monat nicht nutzt. Eine anteilige Versteuerung findet nicht statt. Ist ausgeschlossen und untersagt, dass der Arbeitnehmer das Fahrzeug einen kompletten Monat (1.–30./31.) nicht nutzt, kann eine Versteuerung für diesen betreffenden Monat unterbleiben.

2.6.10.2 Berücksichtigung von laufenden Zuzahlungen

Arbeitnehmer und Arbeitgeber können vereinbaren, dass der Arbeitnehmer für die private Nutzung des Dienstwagens ein Entgelt oder eine Zuzahlung leistet. Dies erfolgt z. B. durch die Einbehaltung eines festgelegten monatlichen Betrages vom Nettolohn.

Eine solche Zuzahlung des Arbeitnehmers mindert den ermittelten geldwerten Vorteil. Die Grundsätze sind im BMF-Schreiben vom 04.04.2018 ebenfalls erörtert. Es kommt für die Anrechnung darauf an, dass es sich um eine fest vereinbarte Summe der Zuzahlung handelt (z. B. monatlicher Betrag, Leasingrate).

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält vom Arbeitgeber einen Dienstwagen, auch zur privaten Nutzung. Der Bruttolistenpreis des Wagens beträgt 50.000 €. Der monatlich zu versteuernde geldwerte Vorteil beträgt 500 €.

Der Arbeitnehmer muss nach der Vereinbarung für die privat gefahrenen Kilometer eine kilometerbezogene Zuzahlung von 0,15 € je km zahlen, die vom Nettolohn einbehalten wird.

Bei 400 privat gefahrenen Kilometern in dem betreffenden Monat (400 km x 0,15 €) sind dies 60 €. Diese sind von den 500 € abzuziehen. Es verbleibt monatlich ein steuer- und beitragspflichtiger geldwerter Vorteil von 440 €.

Abwandlung:

In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt zu zahlen hat, das aus einer Monatspauschale in Höhe von 200 € besteht. Dies ist ein Nutzungsentgelt, das einbehalten wird und vom geldwerten Vorteil gekürzt werden kann.

BFH-Urteil zur Berücksichtigung selbst getragener Kraftstoffkosten bei einem Firmenwagen

Der BFH hat zur steuerlichen Berücksichtigung von selbst getragenen Kraftstoffkosten bei Anwendung der 1 %-Regelung mit Urteil vom 30.11.2016 zum Aktenzeichen VI R 2/15 geurteilt. Das Urteil wurde am 15.02.2017 veröffentlicht.

Der Sachverhalt war wie folgt:

Der Arbeitnehmer ist im Außendienst nichtselbstständig tätig. Sein Arbeitgeber überließ ihm ein betriebliches Kfz zum Bruttolistenpreis von 52.300 € zur dienstlichen und privaten Nutzung. Sämtliche Kraftstoffkosten und damit auch den auf die beruflichen Fahrten entfallenden Anteil trug der Arbeitnehmer. Er wandte hierfür insg. einen Betrag von 5.599 € auf. Die übrigen Pkw-Kosten übernahm der Arbeitgeber. Im Rahmen des Lohnsteuerabzugs ermittelte der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil aus der Kfz-Überlassung nach der Pauschalmethode mit 1 %. Er versteuerte einen monatlichen geldwerten Vorteil von 523 €. Im Rahmen der Einkommensteuererklärung begehrte der Arbeitnehmer, die von ihm getragenen Kraftstoffkosten in Höhe von 5.599 € als Werbungskosten zu berücksichtigen. Das Finanzamt lehnte dies ab. Das Finanzgericht gab dem Arbeitnehmer Recht.

Die Richter des Bundesfinanzhofes bestätigten das Finanzgericht und den Arbeitnehmer.

Die Überlassung eines betrieblichen Pkw durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer für dessen Privatnutzung führt zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit zum Zufluss von Arbeitslohn i. S. von § 19 EStG. Der geldwerte Vorteil ist entweder nach der 1 %-Regelung oder nach der Fahrtenbuchmethode zu bewerten.

Die Richter bestätigten zunächst ihre Rechtsprechung, nach der ein vom Arbeitnehmer gezahltes Nutzungsentgelt für die Nutzung eines betrieblichen Kfz zu privaten Fahrten und zu Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/erster Tätigkeitsstätte den geldwerten Vorteil aus der privaten Nutzung eines Firmenwagens mindert.¹⁵

Insoweit fehlt es bei Zahlung eines Nutzungsentgeltes an einer Bereicherung des Arbeitnehmers und damit an einer Grundvoraussetzung für das Vorliegen von Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Nichts anderes gilt, so die Richter in ihrem Urteil, wenn der Arbeitnehmer im Rahmen der privaten Nutzung einzelne (individuelle) Kosten (hier: Kraftstoffkosten) des betrieblichen Pkw trägt. Hier fehlt es bereits dem Grunde nach an einem lohnsteuerbaren Vorteil des Arbeitnehmers. Der Gesetzgeber ist sowohl bei der Bewertung des Nutzungsvorteils nach der Fahrtenbuchmethode als auch bei dessen Bemessung nach der 1 %-Regelung davon ausgegangen, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Vorteil als Arbeitslohn dadurch zuwendet, dass er ihm ein Kfz zur Privatnutzung zur Verfügung stellt und alle mit dem Kfz verbundenen Kosten trägt.

Trifft diese Grundannahme nicht zu, so die Richter, wendet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jedenfalls keinen Arbeitslohn in dem Umfang zu, den der Gesetzgeber mit der 1 %-Regelung typisieren wollte. Vielmehr ist der Arbeitnehmer insoweit nicht bereichert, als er Kosten aufwendet, die durch die private Nutzung des ihm überlassenen betrieblichen Pkw veranlasst sind. Auch soweit der Arbeitnehmer einzelne Kosten des betrieblichen Pkw selbst trägt, fehlt es an einer vorteilsbegründenden und damit lohnsteuerbaren Einnahme.

Die Anwendung der 1 %-Regelung steht dem nicht entgegen. Nach Ansicht der Richter wird der private Nutzungsvorteil weiterhin unabhängig von den individuellen – tatsächlichen – (Nutzungs-)Verhältnissen und damit typisierend und pauschalierend mit 1 % des Listenpreises bewertet oder mit dem individuellen – anhand der Fahrtenbuchmethode ermittelten – Nutzungsvorteil angesetzt.

15 BFH-Urteil vom 07.11.2006 zum Aktenzeichen VI R 95/04, BStBl II 2007, 269.

Soweit die Finanzverwaltung zwischen einer entsprechend der tatsächlichen Nutzung des Kfz bemessenen Kilometerpauschale und der Übernahme der Leasingraten durch den Arbeitnehmer, die sie jeweils – zutreffend – vorteilsmindernd berücksichtigt und anderen einzelnen Kfz-Kosten (z. B. Treibstoffkosten und Versicherungsbeiträgen), die nicht abgezogen werden, differenziert, gibt es hierfür nach Ansicht der Richter keinen tragfähigen Grund.

Leasingraten sind ebenso wie Kraftstoffkosten und Versicherungsbeiträge mit dem Kfz verbundene individuelle Kosten. Die Zahlung einer nutzungsabhängigen Kilometerpauschale durch den Arbeitnehmer lässt sich bei entsprechender arbeitsvertraglicher Gestaltung ohne Weiteres auch nach dem Kraftstoffverbrauch des Dienstwagens bemessen, so die Richter. Allen diesen Fällen ist lohnsteuerrechtlich aber gemeinsam, dass es an einer Grundvoraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn in Zusammenhang mit der Kfz-Überlassung fehlt, nämlich an einer Bereicherung des Arbeitnehmers.

Folglich sind nach Ansicht der Richter die Fälle auch in der Weise gleich zu behandeln, dass die Leistungen des Arbeitnehmers vorteilsmindernd zu berücksichtigen sind.

Eine vorteilsmindernde Berücksichtigung der vom Arbeitnehmer selbst für den betrieblichen Pkw getragenen Aufwendungen kommt allerdings nur in Betracht, wenn der Arbeitnehmer den geltend gemachten Pkw-bezogenen Aufwand im Einzelnen darlegt und belastbar nachweist; insoweit trifft ihn die objektive Feststellungslast. Der Arbeitnehmer muss folglich alle Belege der Kosten, die er trägt, aufbewahren und sammeln.

Nach Auffassung der Richter kann der Wert des geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenüberlassung durch Zuzahlungen des Arbeitnehmers allerdings nur bis zu einem Betrag von 0 € gemindert werden. Ein geldwerter Nachteil (Verlust) kann aus der Überlassung eines Dienstwagens zur Privatnutzung nicht entstehen. Übersteigen die Eigenleistungen des Arbeitnehmers den Wert der privaten Dienstwagennutzung und der Nutzung des Fahrzeugs zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte/Tätigkeitsstätte, bleibt der „Verlust“ daher ohne steuerliche Auswirkungen. Er kann insb. nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nicht-selbstständiger Arbeit abgezogen werden.

BMF-Schreiben zu den Zuzahlungen beim Dienstwagen

Das BMF hat mit Schreiben vom 04.04.2018 zur lohnsteuerlichen Behandlung der vom Arbeitnehmer selbst getragenen Aufwendungen bei der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs Stellung genommen.

Zunächst gab die Finanzverwaltung bekannt, dass die Urteile des Bundesfinanzhofes vom 30.11.2016 veröffentlicht werden. Sie sind damit anwendbar.

Die Finanzverwaltung vertritt in ihrem BMF-Schreiben folgende Auffassung:

Zahlt der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt an den Arbeitgeber für die private Nutzung des Dienstwagens, mindert dies den ermittelten geldwerten Vorteil.

Nutzungsentgelte sind sowohl bei der pauschalen (Prozentregelung) als auch bei der individuellen Ermittlungsmethode (Fahrtenbuch)

- ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter nutzungsunabhängiger pauschaler Betrag (z. B. Monatspauschale),
- ein arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarter an den gefahrenen Kilometern ausgerichteter Betrag (z. B. Kilometerpauschale), die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vom Arbeitnehmer übernommenen Leasingraten
- und bei der pauschalen Nutzungswertmethode die arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage vereinbarte vollständige oder teilweise Übernahme einzelner Kfz-Kosten durch den Arbeitnehmer.

Dies gilt, so die Finanzverwaltung, 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.

Zu den einzelnen Kraftfahrkosten zählen z. B.:

- Treibstoffkosten,
- Wartungs- und Reparaturkosten,
- Kfz-Steuer,
- 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.:

- Fahrkosten,
- Straßen- oder Tunnelbenutzungsgebühren (Vignetten, Mautgebühren),
- Parkgebühren,
- Aufwendungen für Insassen- und Unfallversicherungen,
- Verwarnungs-, Ordnungs- und Bußgelder.

Bei der Fahrtenbuchmethode fließen vom Arbeitnehmer selbst getragene individuelle Kraftfahrzeugkosten nicht in die Gesamtkosten ein und erhöhen damit nicht den individuellen Nutzungswert.

Zahlt der Arbeitnehmer ein pauschales Nutzungsentgelt, ist der individuelle Nutzungswert um diesen Betrag zu kürzen.

Es wird nicht beanstandet, wenn bei der Fahrtenbuchmethode vom Arbeitnehmer selbst getragene Kosten in die Gesamtkosten i. S. von § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG einbezogen und wie bei der pauschalen Nutzungswertmethode als Nutzungsentgelt behandelt werden.

Barlohnverzicht im Rahmen der Gehaltsumwandlung ist kein Nutzungsentgelt.

Übersteigt das Nutzungsentgelt den geldwerten Vorteil, führt dies nicht zu negativem Arbeitslohn oder Werbungskosten. Zuzahlungen zum Anschaffungspreis mindern weiterhin den geldwerten Vorteil.

Die Anrechnung der individuell getragenen Kraftfahrzeugkosten ist im Lohnsteuerabzugsverfahren verpflichtend, wenn sich aus der arbeitsvertraglichen oder einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage nichts anderes ergibt.

Praxishinweis:

Diese Formulierung bedeutet, die Arbeitgeber müssen die Anrechnung der selbst getragenen Kosten, die nicht als Auslagen erstattet werden, im Lohnsteuerabzug explizit in ihren Richtlinien und Vereinbarungen ausschließen.

Der Arbeitnehmer muss für die Anrechnung im Lohnsteuerabzug gegenüber dem Arbeitgeber jährlich fahrzeugbezogen schriftlich die Höhe der individuellen Kraft-

fahrzeugkosten und die Gesamtfahrleistung des Kraftfahrzeugs erklären und im Einzelnen umfassend darlegen und belastbar nachweisen.

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.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer kann das Kraftfahrzeug mittels einer Tankkarte des Arbeitgebers betanken. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt in Höhe der privat veranlassten Treibstoffkosten zu zahlen hat. Der Arbeitgeber hat den Betrag für den vom Arbeitnehmer anlässlich privater Fahrten verbrauchten Treibstoff ermittelt und vom Gehalt des Folgemoats einbehalten.

Die nachträgliche Kostenübernahme durch den Arbeitnehmer ist ein Nutzungsentgelt. Der geldwerte Vorteil ist zu mindern.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer kann das Kraftfahrzeug mittels einer Tankkarte des Arbeitgebers betanken. In der Nutzungsüberlassungsvereinbarung ist geregelt, dass der Arbeitnehmer private Fahrten im Urlaub und im Ausland selbst zu tragen hat und nicht mit der Tankkarte begleichen darf. Der Arbeitnehmer kann die selbst getragenen Kosten dem Arbeitgeber nachweisen (Vorlage des Belegs). Der geldwerte Vorteil ist um die Höhe der nachgewiesenen Kosten zu mindern.

Die Erklärungen und Belege des Arbeitnehmers hat der Arbeitgeber im Original zum Lohnkonto zu nehmen.

Die Finanzverwaltung beanstandet nicht, wenn für den Lohnsteuerabzug zunächst vorläufig fahrzeugbezogen die Erklärung des Vorjahres zugrunde gelegt wird.

Der Arbeitnehmer kann die individuellen Kraftfahrzeugkosten auch im Veranlagungsverfahren geltend machen, wenn der Arbeitgeber dies nicht im Lohnsteuerabzug vornimmt, weil er die Anrechnung explizit ausgeschlossen hat.

Dazu muss der Arbeitnehmer 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 Kraftfahrzeuges im Kalenderjahr umfassend darlegen und belastbar nachweisen.

2.6.10.3 Ermittlung der Bemessungsgrundlage für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge

Zum 01.01.2013 wurde die Regelung zum Ansatz des Bruttolistenpreises in § 6 Abs. 1 Nr. Satz 2 und 3 EStG um Sonderregelungen für Elektrofahrzeuge und extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge ergänzt. Diese wurden zum 01.01.2019 und erneut zum 01.01.2020 geändert.

Praxishinweis:

Ein Elektrofahrzeug liegt vor, wenn in Feld 10 der Zulassungsbescheinigung die Codierung 0004 oder 0015 eingetragen ist. Ein Hybridelektrofahrzeug liegt vor, wenn sich aus Feld 10 der Zulassungsbescheinigung eine der Codierungen 0016 bis 0019 bzw. 0025 bis 0031 ergibt.

Die Bundesregierung hat das Ziel, Wettbewerbsnachteile für Elektro- oder Hybridelektrofahrzeuge abzubauen, die auf dem derzeit noch deutlich höheren Listenpreis im Vergleich zu Kraftfahrzeugen mit einem Verbrennungsmotor beruhen.

Regelung bis 31.12.2018:

Die folgenden Erörterungen gelten für Fahrzeuge, die bis zum 31.12.2018 angeschafft oder geleast wurden. Zu den Einzelheiten hat das BMF Stellung mit Schreiben vom 05.06.2014, BStBl I 2014, S. 835 genommen.

Nach der Regelung darf der Bruttolistenpreis der betreffenden Fahrzeuge als Bemessungsgrundlage um die Kosten für das Batteriesystem gemindert werden. Dies hat dann entsprechende Auswirkungen auf die Ermittlung des geldwerten Vorteils bei der Überlassung von Dienstfahrzeugen zur privaten Nutzung.

Der Nachteilsausgleich ist so geregelt, dass für die Bewertung des Fahrzeuges entsprechend dem Jahr der Anschaffung des Fahrzeuges 500 € je Kilowatt-Leistung

der Batterie maximal 10.000 € vom Anschaffungspreis des Fahrzeuges abgezogen werden können. Dieser Betrag gilt für eine Anschaffung im Jahr 2013. In den Folgejahren werden der Betrag je Kilowattstunde (kWh) immer um 50 € und der Höchstbetrag um 500 € jährlich gemindert. Dies gilt für Anschaffungen bis zum 31.12.2022. Die Speicherkapazität ist im Feld 22 der Zulassungsbescheinigung zu finden.

Es gelten somit folgende Abzugsbeträge:

Anschaffung 2013	Minderung 500 € je kWh max. 10.000 €
Anschaffung 2014	Minderung 450 € je kWh max. 9.500 €
Anschaffung 2015	Minderung 400 € je kWh max. 9.000 €
Anschaffung 2016	Minderung 350 € je kWh max. 8.500 €
Anschaffung 2017	Minderung 300 € je kWh max. 8.000 €
Anschaffung 2018	Minderung 250 € je kWh max. 7.500 €

etc. bis 2022

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat 2013 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16,3 Kilowattstunden (kWh) erworben und stellt dieses Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auch für Privatfahrten zur Verfügung. Der Bruttolistenpreis beträgt 45.000 €. Die Privatfahrten sind mit der 1 %-Regelung zu bewerten und zu versteuern. Der Bruttolistenpreis ist um 8.150 € (16,3 kWh x 500 €) zu mindern. Der für den Ansatz der 1 %-Regelung geminderte und auf volle 100 € abgerundete Bruttolistenpreis beträgt 36.800 €. Der geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer beträgt monatlich 368 €.

Die Minderung des BLP ist für die Dauer der Nutzung des Fahrzeuges zu berücksichtigen.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat 2013 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 26 Kilowattstunden (kWh) erworben und stellt dieses Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auch für Privatfahrten zur Verfügung. Der Bruttolistenpreis beträgt 109.150 €. Die Privatfahrten sind mit der 1 %-Regelung zu bewerten und zu versteuern. Der Bruttolistenpreis (109.150 €) ist um 10.000 € (26 kWh x 500 € = 13.000 €, begrenzt auf 10.000 € Höchstbetrag) zu mindern, auf volle 100 € abzurunden und beträgt 99.100 €. Der geldwerte Vorteil beträgt somit monatlich 991 €.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat 2016 ein Elektrofahrzeug mit einer Batteriekapazität von 16,3 Kilowattstunden (kWh) erworben und stellt dieses Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auch für Privatfahrten zur Verfügung. Der Bruttolistenpreis beträgt 45.000 €. Die Privatfahrten sind mit der 1 %-Regelung zu bewerten und zu versteuern. Der Bruttolistenpreis ist um 5.705 € (16,3 kWh x 350 €) zu mindern. Der für den Ansatz der 1 %-Regelung geminderte und auf volle 100 € abgerundete Bruttolistenpreis beträgt 39.200 €. Der geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer beträgt monatlich 392 €.

Regelung ab 01.01.2019:

Für Fahrzeuge, die ab 01.01.2019, angeschafft oder geleast werden, gilt seit 01.01.2019 eine Änderung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG. Die im Koalitionsvertrag beschlossene Maßnahme zur Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenüberlassung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen wurde damit umgesetzt. Eine erneute Änderung fand mit dem Jahressteuergesetz 2019 für die Zeiträume ab 2020 statt.

Unterschieden wird ab 01.01.2019, ob der Arbeitnehmer ein reines Elektrofahrzeug oder ein extern aufladbares Hybridfahrzeug überlassen bekommt.

Reine Elektrofahrzeuge

Reine Elektrofahrzeuge sind solche, die keinen CO₂-Ausstoß haben. Für Anschaffungen und Überlassungen von Fahrzeugen ab 01.01.2019 mit einem Bruttolistenpreis von max. 40.000 € braucht der Arbeitgeber bei der Bewertung des privaten Nutzungsanteils nach der Pauschalmethode nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 EStG ab 2020 nur

25 % des Bruttolistenpreises als Bemessungsgrundlage und dann die 1 %-, 0,03 %- oder die 0,002 %-Regelung anzuwenden. Gleiches gilt bei der Fahrtenbuchmethode. Hier muss der Arbeitgeber im Rahmen der Gesamtkosten nur 25 % der AfA, Leasing- oder Mietraten ansetzen. Diese Regelung gilt bereits für Anschaffungen ab 01.01.2019 und für Anschaffungen bis 31.12.2030.

Extern aufladbare Hybridfahrzeuge

Für extern aufladbare Hybridfahrzeuge wird bei der privaten Nutzung durch den Arbeitnehmer statt wie bisher 1 % des inländischen Bruttolistenpreises nur noch 1 % des halbierten inländischen Bruttolistenpreises bei der Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung gelten. Die gleiche Halbierung erfolgt bei den Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (also bei 0,03 % und 0,002 %).

Daneben wird auch für extern aufladbare Hybridelektrofahrzeuge weiterhin die Fahrtenbuchmethode zulässig sein. Hierbei werden die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug in Form der als Betriebsausgaben abzuziehenden Absetzungen für Abnutzung bei den insg. entstandenen Aufwendungen berücksichtigt. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Listenpreisregelung sind die hier zu berücksichtigenden Aufwendungen (Absetzung für Abnutzung) ebenfalls zu halbieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG).

Nutzt der Steuerpflichtige ein geleastes oder gemietetes Kraftfahrzeug, sind entsprechend die Leasing- oder Mietkosten nur zur Hälfte bei den Gesamtkosten zu berücksichtigen.

Das extern aufladbare Hybridelektrofahrzeug muss die Voraussetzungen des § 3 Absatz 2 Nummer 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen. Dies bedeutet, die Reichweite muss mindestens 40 km betragen oder das Fahrzeug muss einen bestimmten CO₂-Wert (maximal 50 g je km) einhalten.

Die Halbierung ist für Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind und eine Reichweite von 40 km oder einen Ausstoß von maximal 50 g CO₂ je km aufweisen, anzuwenden, die im Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält ein Hybridfahrzeug zur privaten Nutzung, das vom Arbeitgeber im Jahr 2019 angeschafft wird. Das Fahrzeug hat einen Bruttolistenpreis von 50.000 €. Die Leistungen der Batteriesysteme liegen bei 15 kWh. Der Mitarbeiter

wird nach der Pauschalmethode versteuert und hat einen Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte von 30 km.

Lösung altes Recht (ohne Änderung des Gesetzes):

Minderung des Bruttolistenpreises: $200 \text{ €} * 15 = 3.000 \text{ €}$.

Bemessungsgrundlage: 47.000 €

1 % = 470 €

$0,03 \% * 47.000 * 30 \text{ km} = 423 \text{ €}$

Gesamt zu versteuern und zu verbeitragen: 893 €.

Lösung neues Recht:

Hälfte des Bruttolistenpreises = 25.000 €

Bemessungsgrundlage: 25.000 €

1 % = 250 €

$0,03 \% * 25.000 \text{ €} * 30 \text{ km} = 225 \text{ €}$.

Gesamt zu versteuern und zu verbeitragen: 475 €.

Differenz im Vergleich zur alten Lösung = 418 €, im Jahr 5.016 €.

Die verminderte Berücksichtigung des Bruttolistenpreises gilt für Anschaffungen bis 31.12.2030. Allerdings müssen die extern aufladbaren Hybridfahrzeuge immer höhere Reichweiten erfüllen.

Bei Anschaffungen ab 01.01.2022 müssen die Fahrzeuge mindestens eine Reichweite von 60 km erfüllen.

Bei Anschaffungen ab 01.01.2025 bis 31.12.2030 müssen die Fahrzeuge mindestens eine Reichweite von 80 km erfüllen.

Werden die Parameter nicht erfüllt, gilt jeweils die ursprüngliche volle Bemessungsgrundlage, also der volle Bruttolistenpreis bzw. bis 2021 noch der Nachteilsausgleich für Fahrzeuge, die noch bis 31.12.2018 angeschafft und überlassen wurden.

Die Besteuerung sieht somit wie folgt aus:

Beim Kauf nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2031	Bewertung mit einem Viertel der steuerlichen BMG Voraussetzung: <ul style="list-style-type: none"> • keine CO₂ je gefahrenen km und • BLP des Kfz nicht mehr als 40.000 €
Beim Kauf nach dem 31.12.2018 und vor dem 01.01.2022	Bewertung mit der Hälfte des steuerlichen BMG Voraussetzung: bei externen aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen <ul style="list-style-type: none"> • CO₂ von höchstens 50 g je gefahrenen km oder • eine Reichweite von mind. 40 km
Beim Kauf nach dem 31.12.2021 und vor dem 01.01.2025	Bewertung mit der Hälfte des steuerlichen BMG Voraussetzung: <ul style="list-style-type: none"> • CO₂ von höchstens 50 g je gefahrenen km oder • eine Reichweite von mind. 60 km
Beim Kauf nach dem 31.12.2024 und vor dem 01.01.2031	Bewertung mit der Hälfte des steuerlichen BMG Voraussetzung: <ul style="list-style-type: none"> • CO₂ von höchstens 50 g je gefahrenen km oder • eine Reichweite von mind. 80 km

Für die Anwendung der Neuregelung ist die Anschaffung bzw. der Leasingbeginn relevant. Eine Anschaffung liegt vor, wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug überlassen bekommt. Der Leasingbeginn ist der Tag, an dem der Leasingvertrag läuft.

Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung zu der Neuregelung ab 2020 noch ein BMF-Schreiben veröffentlicht. Bereits mit Schreiben vom 18.12.2018 hat die Finanzverwaltung bekanntgegeben, dass als Anschaffung auch die erstmalige Überlassung an einen Arbeitnehmer zur privaten Nutzung gilt. Dies bedeutet, für ein Fahrzeug, das der Arbeitgeber bereits im Jahr 2018 angeschafft hat, aber erst nach dem 01.01.2019 dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen hat, gilt die Neuregelung ebenfalls.

2.6.10.4 Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Durch die 1 %-Regelung werden nicht alle Fahrten des Arbeitnehmers erfasst. Das gilt insb. für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Kann das Fahrzeug auch hierfür genutzt werden, ist ein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu ermitteln (§ 8 Abs. 2 Satz 3 EStG).

Monatlich sind dann zusätzlich je Entfernungskilometer 0,03 % des BLP zu berücksichtigen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 2 LStR 2015). Der Arbeitnehmer kann im Gegenzug im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung die Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer als Werbungskosten geltend machen.

Erste Tätigkeitsstätte ist nach § 9 Abs. 4 Satz 1 EStG die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist oder bei der er bei fehlender Zuordnung dauerhaft tätig werden soll. Die Einzelheiten hierzu sind in einem umfangreichen BMF-Schreiben zur Reisekostenreform vom 24.10.2014 veröffentlicht (BStBl. 2014 I, S. 1412).

Beispiel:

Der Bruttolistenpreis des Dienstwagens beträgt 40.000 €. Der Arbeitnehmer benutzt den Pkw für reine Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (einfache Entfernung 20 km). Der geldwerte Vorteil errechnet sich wie folgt:

geldwerter Vorteil für die reinen Privatfahrten: 1 % von 40.000 € monatlich = 400 €;

zusätzlich ist der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen: 0,03 % von 40.000 € = 12 € x 20 km = 240 €.

Der geldwerte steuerpflichtige und sozialversicherungspflichtige geldwerte Vorteil beträgt monatlich 640 €.

Der Arbeitnehmer kann bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € ab dem 1. Entfernungskilometer je Arbeitstag geltend machen.

Die 0,03 %-Regelung ist allerdings nur sinnvoll, wenn der Arbeitnehmer auch regelmäßig zur ersten Tätigkeitsstätte fährt. Hat der Arbeitnehmer zwar eine erste Tätigkeitsstätte, sucht diese aber nur ein- bis zweimal in der Woche auf, so kommt es bei der Anwendung der 0,03 %-Regelung zu einer Überbesteuerung.

Der BFH hat daher entschieden, dass es möglich ist, einzelne unternommene Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte zu bewerten. Es kommt nicht allein darauf an, dass der Arbeitnehmer mit dem Pkw zur Tätigkeitsstätte fahren kann.¹⁶ Vielmehr muss hierfür eine tatsächliche Nutzung erfolgen.

¹⁶ BFH-Urteil vom 22.09.2011 BStBl. 2011 II, S. 354 ff.

Für die Einzelbewertung ist dann jedoch nicht die 0,03 %-Regelung anzuwenden, sondern es ist jede einzelne Fahrt mit 0,002 % des BLP pro gefahrenen Kilometer zu bewerten.

Das BMF hat sich dieser Rechtsprechung angeschlossen. Auch dies ist im Schreiben vom 04.04.2018 erörtert. Hier regelte die Finanzverwaltung auch, dass ab 01.01.2019 der Arbeitgeber dem Wunsch des Arbeitnehmers nach einer Einzelbewertung nachkommen muss. Dies muss der Arbeitgeber nur dann nicht, wenn seine Dienstwagenregelungen etwas anderes regeln. Mit einer Einzelbewertung braucht der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung keine Korrektur vorzunehmen.

Entscheiden sich beide für die Einzelbewertung, muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber jeden Monat schriftlich bestätigen, an welchen Tagen er mit dem Dienstwagen zur Tätigkeitsstätte gefahren ist. Eine bloße Nennung der Anzahl der Tage reicht hierfür nicht aus. Die Anzahl der Tage ist bei diesem Verfahren auf maximal 180 Tage im Jahr gedeckelt.

Praxishinweis:

Der Arbeitgeber hat am Jahresbeginn die Entscheidung für die 0,03 %-Regelung oder die Einzelbewertung zu treffen. Ein unterjähriger Wechsel ist nicht möglich. Wechselt der Arbeitnehmer das Fahrzeug, kann der Arbeitgeber eine neue Entscheidung zur Bewertung der privaten Nutzung treffen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer darf den überlassenen Dienstwagen sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nutzen. Der Bruttolistenpreis beträgt 35.000 €. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 40 km. Beide haben sich geeinigt, die Einzelbewertung anzuwenden.

Nach den schriftlichen Aufzeichnungen des Arbeitnehmers ist dieser im Jahr wie folgt zur ersten Tätigkeitsstätte mit dem Wagen gefahren:

- Januar bis Juli jeweils an 10 Tagen im Monat
- August bis Oktober jeweils an 12 Tagen im Monat
- November und Dezember jeweils an 6 Tagen im Monat

Der geldwerte Vorteil berechnet sich monatlich wie folgt:

- für die Privatfahrten: 1 % von 35.000 € = 350 €
- für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte zusätzlich jeweils für die Monate
Januar bis Juli: $0,002 \% * 35.000 \text{ €} * 40 \text{ km} * 10 = 280 \text{ €}$
August bis Oktober: $0,002 \% * 35.000 \text{ €} * 40 \text{ km} * 12 = 336 \text{ €}$
November/Dezember: $0,002 \% * 35.000 \text{ €} * 40 \text{ km} * 6 = 168 \text{ €}$

Zum Vergleich: Bei Anwendung der 0,03 %-Regelung wäre ein zusätzlicher monatlicher geldwerter Vorteil von 420 € zu versteuern gewesen.

Praxishinweis:

Wendet der Arbeitgeber die 0,03 %-Regelung an, kann der Arbeitnehmer in seiner privaten Einkommensteuererklärung die Bewertungsmethode wechseln und dem Finanzamt die Anzahl der tatsächlich gefahrenen Tage anhand einer schriftlichen Aufstellung nachweisen. Dies ist nur noch möglich, wenn der Arbeitgeber eine Einzelbewertung in seinen arbeitsrechtlichen Regelungen ausgeschlossen hat (BMF-Schreiben vom 04.04.2018).

2.6.10.5 Doppelte Haushaltsführung

Nicht von der 1 %- bzw. 0,03 %-Regelung umfasst sind Familienheimfahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung.

Eine doppelte Haushaltsführung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer seine erste Tätigkeitsstätte außerhalb seines Lebensmittelpunktes hat, an dem er auch eine Wohnung unterhält, und am Ort der ersten Tätigkeitsstätte übernachtet (§ 9 Abs. 1 Nr. 5 EStG).

Aufwendungen für eine wöchentliche Familienheimfahrt im Rahmen der doppelten Haushaltsführung können als Werbungskosten abgezogen werden (§ 8 Abs. 2 Satz 5 EStG).

Werden diese Fahrten mit einem Dienstwagen unternommen, ist kein zusätzlicher geldwerter Vorteil zu ermitteln. Der Werbungskostenabzug entfällt dann entsprechend.

Darüber hinaus stattfindende Familienheimfahrten sind mit 0,002 % des BLP je Entfernungskilometer als geldwerter Vorteil zu versteuern (R 8.1 Abs. 9 Satz 3 LStR).

2.6.10.6 Obergrenze Gesamtkosten

Der ermittelte pauschale geldwerte Vorteil darf nur maximal bis zur Höhe der Kosten besteuert werden, die dem Arbeitgeber für das Fahrzeug entstehen. Die tatsächlichen betrieblichen und privaten Gesamtkosten bilden die Obergrenze für die Besteuerung. Hierzu zählen die Abschreibungen bzw. anstelle davon die Leasingraten und -sonderzahlungen, Kraftstoff-, Reparaturkosten sowie Versicherungsbeiträge.

Sind die jährlichen Gesamtkosten niedriger als der versteuerte geldwerte Vorteil, kann der Arbeitgeber die Versteuerung auf diesen Betrag am Ende des Jahres begrenzen. Der Arbeitnehmer kann die Korrektur im Rahmen der privaten Einkommensteuererklärung vornehmen. Hierzu muss er dem Finanzamt eine Bescheinigung des Arbeitgebers über die angefallenen Gesamtkosten sowie einen Nachweis über den monatlich versteuerten geldwerten Vorteil (z. B. Lohnabrechnung) vorlegen.

Beispiel:

Die jährlichen Gesamtkosten eines zur privaten Nutzung überlassenen Dienstwagens betragen 4.000 €, der Bruttolistenpreis 35.000 €. Der geldwerte Vorteil für die Privatfahrten beträgt jährlich 4.200 € (1 % von 35.000 € * 12 Monate). Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden nicht durchgeführt. Der geldwerte Vorteil ist wegen der Kostendeckelung auf 4.000 € zu begrenzen und im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung zu korrigieren.

2.6.10.7 Individuelle Nutzungswertermittlung – Fahrtenbuch erforderlich

Als Alternative zur pauschalen Wertermittlung kann der geldwerte Vorteil mit den auf die Privatnutzung entfallenden anteiligen Kosten des Pkw angesetzt werden, wenn das Verhältnis der dienstlichen Fahrten zu den privaten Fahrten durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch nachgewiesen wird (§ 8 Abs. 2 Satz 4 EStG, R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR).

An ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch stellen sowohl die Finanzverwaltung als auch die Rechtsprechung hohe Anforderungen. Im Fahrtenbuch müssen alle dienstlichen und privat zurückgelegten Strecken laufend eingetragen werden. Es ist nicht ausreichend, das Fahrtenbuch nur für einen bestimmten Zeitraum zu führen. Ebenfalls müssen die Eintragungen zeitnah vorgenommen werden.

Bei dienstlichen Fahrten sind gem. R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 3 LStR folgende Angaben im Fahrtenbuch zu festzuhalten:

- Datum und Kilometerstand zu Beginn und am Ende der Fahrt,
- Reiseziel und bei Umwegen auch Reiseroute,
- Reisezweck (Gesprächspartner).

Bei Privatfahrten genügen die Kilometerangabe und der Vermerk „privat“. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind ebenfalls als solche zu kennzeichnen (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 4 LStR).

Aufgrund der Eintragungen ist das Verhältnis der privaten zu den dienstlichen Fahrten zu ermitteln. Der ermittelte Prozentsatz ist auf die Gesamtkosten des Pkw anzuwenden und als private Nutzung zu versteuern. Der Aufwand, ein Fahrtenbuch zu führen, lohnt sich in der Regel nur, wenn der private Nutzungsanteil einen sehr geringen Anteil einnimmt.

Kleinere Mängel bei der Fahrtenbuchführung sind unschädlich und führen noch nicht zur rückwirkenden Anwendung der pauschalen Ermittlung des geldwerten Vorteils. Von einem kleineren Mangel kann aber nach der Rechtsprechung nicht mehr ausgegangen werden, wenn sich bei den Eintragungen der Fahrten im Fahrtenbuch eine größere Differenz ergibt. In diesem Fall ermitteln Prüfer den geldwerten Vorteil oftmals nach der pauschalen Bewertungsmethode.

Die Kosten für die Nutzung eines Elektro- oder Hybridfahrzeuges (z. B. AfA, Leasing- oder Mietraten) werden für Fahrzeuge, die ab 01.01.2019 geleast werden, halbiert.

2.6.10.8 Abrechnungsempfehlungen

Ein Fahrtenbuch zu führen, empfiehlt sich aufgrund der hohen Anforderungen und der dadurch entstehenden Anfälligkeit bei einer Überprüfung durch das Finanzamt, wenn die dienstlich unternommenen Fahrten im Vergleich zu den Privatfahrten mit dem Dienstwagen deutlich überwiegen.

Ist das Verhältnis Dienstfahrten und Privatfahrten eher gleich bzw. überwiegen die privat unternommenen Fahrten, empfiehlt sich in aller Regel die 1 %-Regelung.

Viele Arbeitgeber wenden aufgrund der Einfachheit nur die pauschale Nutzungswertermittlung an. Die monatliche Auswertung eines Fahrtenbuches erfordert unter Umständen viel Zeit. Dem Arbeitnehmer bleibt es aber unbenommen, das Fahrtenbuch im Rahmen seiner persönlichen Einkommensteuererklärung dem Finanzamt vorzulegen und so einen eventuell zu hohen Steuerabzug durch die 1 %-Regelung zu korrigieren.

2.6.10.9 Poolfahrzeuge

Arbeitgeber können sog. Poolfahrzeuge vorhalten. Diese werden den Mitarbeitern in der Regel nur für dienstliche Fahrten ausgehändigt. Nach Beendigung der dienstlichen Fahrt gibt der Arbeitnehmer den Wagen wieder zurück.

Wenn einem Arbeitnehmer ein Poolfahrzeug nachweislich lediglich für betriebliche Zwecke zur Verfügung gestellt wird, ist kein geldwerter Vorteil zu ermitteln.

Praxishinweis:

Arbeitgeber sollten die Privatnutzung eines Poolfahrzeuges schriftlich untersagen.

Dürfen hingegen Poolfahrzeuge auch privat genutzt werden, ist die 1 %-Regelung fahrzeugbezogen anzuwenden. Der ermittelte geldwerte Vorteil muss deshalb nach Köpfen auf die nutzungsberechtigten Arbeitnehmer aufgeteilt werden – und zwar unabhängig von der tatsächlichen Nutzung der Firmenwagen durch die einzelnen Arbeitnehmer in dem jeweiligen Kalendermonat.

Nach der Finanzverwaltung kann die monatliche Besteuerung des Poolfahrzeuges unterbleiben, wenn der Arbeitnehmer das Poolfahrzeug nur gelegentlich nutzt. Eine gelegentliche Nutzung liegt bei weniger als fünf Tagen im Kalendermonat vor. In diesen Fällen kann der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil wie folgt berechnen:

0,002 % vom Bruttolistenpreis vervielfältigt mit den gefahrenen privaten Kilometern.

2.6.10.10 Unfallkosten

Es bleibt nicht aus, dass Dienstwagen durch einen Unfall beschädigt werden.

Unfallkosten des Arbeitgebers, die er für Unfälle auf dienstlichen Fahrten trägt, sind kein zusätzlicher geldwerter Vorteil.

Zu prüfen sind aber Unfallkosten, die für Unfälle auf privaten Fahrten entstanden sind und vom Arbeitgeber übernommen werden.

Nach R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 12 LStR gehören Unfallkosten nicht mehr zu den Gesamtkosten eines dem Arbeitnehmer überlassenen Firmenwagens.

Bei Unfallkosten, die – pro Schadensfall und abzüglich der Erstattungen von Versicherungen – bis 1.000 € zzgl. Umsatzsteuer betragen, wird es aber nicht beanstandet (= Wahlrecht), wenn sie als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden. Dies gilt auch bei der 1 %-Methode.

Unfallkosten bis zu einem Betrag von 1.000 € zzgl. Umsatzsteuer sind somit nicht als gesonderter geldwerter Vorteil anzusetzen.

Hat der Arbeitgeber auf den Abschluss einer Vollkaskoversicherung verzichtet, ist aus Vereinfachungsgründen so zu verfahren, als bestünde eine Versicherung mit einer Selbstbeteiligung in Höhe von 1.000 €, sofern es bei einer bestehenden Versicherung zu einer Erstattung gekommen wäre (R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 Satz 15 LStR).

Praxishinweis:

Ist der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber wegen Unfallkosten nach allgemeinen zivilrechtlichen Regelungen schadenersatzpflichtig und verzichtet der Arbeitgeber auf diesen Schadenersatz, liegt in Höhe dieses Verzichts – neben dem geldwerten Vorteil aus der Firmenwagengestellung – ein weiterer, zusätzlich zu erfassender geldwerter Vorteil vor. Dies kann z. B. bei Unfällen auf Privatfahrten der Fall sein. Da aber auch hier die o. g. Vereinfachungsregelung bis zur 1.000-€-Grenze greift, kommt ein geldwerter Vorteil in der Regel nur in Betracht, wenn die Versicherung den Unfallschaden nicht übernimmt. Dies ist der Fall, wenn es sich um grobe Fahrlässigkeit oder Vorsatz beim Unfall handelt, also z. B. bei Trunkenheitsfahrten.

Liegt keine Schadenersatzpflicht des Arbeitnehmers vor (z. B. Fälle höherer Gewalt, Verursachung des Schadens durch einen Dritten), ist auch kein geldwerter Vorteil gegeben.

Beispiel:

Anlässlich der Rückgabe eines Dienstwagens wird eine Beschädigung des Fahrzeugs an der Kofferraumklappe festgestellt, die nicht auf dem üblichen Gebrauch des Fahrzeugs beruht. Die Beseitigung des Schadens kostet einschl. Umsatzsteuer 900 €.

Die Finanzverwaltung beanstandet es nicht, wenn die Aufwendungen in Höhe von 900 € als Reparaturkosten in die Gesamtkosten einbezogen werden. Wird der geldwerte Vorteil aus der Firmenwagengestellung nach der %-Methode (Bruttolistenpreisregelung) ermittelt, ist kein weiterer geldwerter Vorteil anzusetzen. Bei Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der Fahrtenbuchmethode führt die Einbeziehung der Aufwendungen in die Gesamtkosten letztlich zu einem höheren Kilometersatz für die Privatfahrten und die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie ggf. steuerpflichtige Familienheimfahrten.

2.6.10.11 Verkauf an Arbeitnehmer

Oftmals erfolgt ein Verkauf des Firmenwagens an Arbeitnehmer oder dessen Angehörige. Steuerpflichtiger Arbeitslohn liegt immer dann vor, wenn der Firmenwagen zu einem Preis an den Arbeitnehmer verkauft wird, der hinter dem üblichen Endpreis bzw. Verkaufspreis an einen Dritten zurückbleibt. Hierbei ist der Verkehrsbzw. Händler-Verkaufswert maßgeblich.¹⁷ Die Differenz zwischen Verkehrswert und gezahltem Preis des Arbeitnehmers ist als steuerpflichtiger Vorteil zu versteuern.

Praxishinweis:

Der Buchwert kann nicht als Verkaufspreis angesetzt werden.

Bei einem ermittelten Händler-Einkaufspreis durch ein Sachverständigengutachten (z. B. Dekra, ADAC) wird durch die Finanzverwaltung in der Regel noch ein Gewinnaufschlag vorgenommen. Vom so ermittelten Endpreis darf noch ein 4%iger Abschlag abgezogen werden. Die Differenz zwischen dem Kaufpreis des Arbeitnehmers und dem Endpreis ist als geldwerter Vorteil zu versteuern.

2.6.10.12 Einmalige Zuzahlung des Arbeitnehmers

Zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer kann geregelt werden, dass der Arbeitnehmer für die private Nutzung des Firmenwagens selbst einen Beitrag tragen muss. Dies kann z. B. eine einmalige Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des Firmenwagens sein, da der Arbeitnehmer evtl. eine besondere Sonderausstattung haben möchte, die der Arbeitgeber nicht erstattet.

Leistet der Arbeitnehmer eine Zuzahlung zu den Anschaffungskosten des Pkw (z. B. weil er ein höherwertiges Fahrzeug oder eine bestimmte Sonderausstattung wünscht), so können diese Zuzahlungen im Kalenderjahr der Zahlung auf den geldwerten Vorteil für Privatfahrten, für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie für steuerpflichtige Familienheimfahrten angerechnet werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 2 LStR).

Die nicht verbrauchten Zuzahlungen können in den auf das Zahlungsjahr folgenden Kalenderjahren jeweils bis zur Höhe von 0 € auf den geldwerten Vorteil angerechnet werden (R 8.1 Abs. 9 Nr. 4 Satz 3 LStR). Eine Minderung des geldwerten Vorteils ist aber nur so lange möglich, wie dem Arbeitnehmer dieser Firmenwagen auch noch zur privaten Nutzung überlassen wird.

¹⁷ BFH vom 17.06.2005, BStBl. 2005 II, S. 795.

Beispiel:

Der nach der 1 %-Regelung ermittelte geldwerte Vorteil beträgt 4.000 €. Der Arbeitnehmer hat 2017 eine Zuzahlung zu den Anschaffungskosten von 3.000 € geleistet. Der geldwerte Vorteil beträgt im Zahlungsjahr 1.000 €, da er sich aufgrund der Anrechnung der Eigenzahlung von 3.000 € mindert.

Abwandlung:

Die Zuzahlung beträgt 6.000 €. Im Zuzahlungsjahr beträgt der geldwerte Vorteil 0 €. Der übersteigende Betrag von 2.000 € ist auf den geldwerten Vorteil im folgenden Jahr anzurechnen, wenn das Fahrzeug auch hier weiter genutzt wird.

2.6.10.13 Übernahme von Bußgeldern

Das Finanzgericht Düsseldorf hat mit Urteil vom 04.11.2017 zum Aktenzeichen 1 K 2470/14 L zur Frage des steuerpflichtigen Arbeitslohnes geurteilt, wenn der Arbeitgeber Bußgelder übernimmt.

Sachverhalt:

Der Arbeitgeber betreibt einen Paketzustelldienst. Die Arbeitnehmer haben die Aufgabe, Pakete unmittelbar bei den Kunden abzuholen oder den Kunden Pakete unmittelbar zuzustellen. Um eine möglichst schnelle Zustellung zu gewährleisten, halten die Fahrer ihre Fahrzeuge in unmittelbarer Nähe zu den Kunden an. Insb. in Innenstädten ist dies jedoch mit den zur Verfügung stehenden Parkmöglichkeiten nicht immer möglich.

In mehreren Städten hat der Arbeitgeber daher bei der zuständigen Behörde Ausnahmegenehmigungen nach § 46 StVO beantragt, die unter bestimmten Auflagen (z. B. Abstand von 10 m zu Signalanlagen, keine Gefährdung anderer Verkehrsteilnehmer) ein kurzfristiges Halten zum Be- und Entladen in ansonsten nicht freigegebenen Bereichen, wie Halteverbots- oder Fußgängerzonen, gestattet. Die Genehmigung ist kostenpflichtig, gilt für ein bestimmtes Fahrzeug, das anhand des amtlichen Kennzeichens identifiziert werden kann, und wird für ein Jahr erteilt. Die für diese Genehmigung zu entrichtende Gebühr wird an die Stadt gezahlt und als Betriebsausgabe abgezogen.

Solche Genehmigungen werden jedoch nicht von allen Städten erteilt. Ist eine Ausnahmegenehmigung nicht erhältlich, wird es zur Gewährleistung eines reibungslo-

sen Betriebsablaufes und im Interesse der Kunden im Einzelfall hingenommen, dass die Fahrer ihre Fahrzeuge auch in Halteverbotsbereichen oder Fußgängerzonen kurzfristig anhalten und hierfür Verwarnungsgelder festgesetzt werden.

Die Verwarnungsgelder werden entweder direkt gegen den Arbeitgeber als Halter der Fahrzeuge festgesetzt und zusammen mit einem Überweisungsvordruck übersandt oder es wird ein Zeugenfragebogen mit einem Überweisungsvordruck übersandt, mit der Aufforderung zur Vermeidung weiterer Ermittlungen die Personalien des Fahrers mitzuteilen oder das Verwarnungsgeld innerhalb von einer Woche zu bezahlen. In beiden Fällen bezahlt der Arbeitgeber die Verwarnungsgelder innerhalb der festgesetzten Frist zur Vermeidung eines Bußgeldverfahrens.

Für andere Mitarbeiter, die einen Firmenwagen nutzen und nicht im Paketzustellendienst tätig sind, werden Verwarnungsgelder wegen Falschparkens nicht übernommen. Diese sind von den Mitarbeitern selbst zu zahlen. Es werden auch keine Verwarnungs- oder Bußgelder für andere Verstöße der Fahrer gegen die Straßenverkehrsordnung, wie etwa überhöhte Geschwindigkeit, übernommen. Diese sind von den Fahrern selbst zu tragen.

Bis zum Ergehen des BFH-Urteils vom 11.11.2013 zum Aktenzeichen VI R 36/12, BStBl II 2014, 278 führte der Arbeitgeber für die übernommenen Verwarnungsgelder keine Lohnsteuer ab. Nach Ergehen dieses Urteils meldete der Arbeitgeber die Lohnsteuer pauschal nach § 40 Abs. 1 EStG an und führte diese nach einem festen Pauschsteuersatz ab. Dagegen erhob der Arbeitgeber zugleich Widerspruch.

Entscheidung:

Die Richter des Finanzgerichts entschieden zugunsten des Arbeitgebers.

Die gezahlten Verwarnungsgelder wegen Falschparkens seiner Arbeitnehmer bei der Zustellung der Pakete führen bei diesen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Damit ist auch keine pauschalisierte Lohnsteuer auf die Verwarnungsgelder beim Finanzamt anzumelden und abzuführen.

Das Unternehmen erfülle mit der Zahlung lediglich eine eigene Verbindlichkeit. Zwar hätten die Fahrer die Ordnungswidrigkeit begangen. Die Verwarnungsgelder seien jedoch gegen das Unternehmen als Halter der Wagen festgesetzt worden.

Den Arbeitnehmern fließt auch kein geldwerter Vorteil in der Form zu, dass der Arbeitgeber ihnen gegenüber auf eine realisierbare Forderung in Form eines Rückgriff- oder Schadensersatzanspruches verzichtet. Das Unternehmen habe keine Regressansprüche gegenüber den Fahrern. Der Arbeitgeber hat nach Ansicht der

Richter keinen Anspruch der Klägerin gegen ihre Arbeitnehmer auf Erstattung der gegen sie festgesetzten und von ihr gezahlten Verwarnungsgelder.

Selbst wenn abweichend der Zufluss eines geldwerten Vorteils in Höhe der gezahlten Verwarnungsgelder bei den einzelnen Arbeitnehmern bejaht werden würde, sehen die Richter in der Zahlung ein ganz eigenbetriebliches Interesse. Damit, so die Richter, liegt ebenfalls kein Arbeitslohn für eine Tätigkeit des Arbeitnehmers i. S. v. § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG vor.

Der Arbeitgeber zahlt nur solche Verwarnungsgelder, die

- wegen Verstößen gegen Park- und Haltevorschriften im ruhenden Verkehr anfallen (nicht wegen anderer Verstöße) und
- von ihren Fahrern (nicht von anderen Angestellten)
- bei der Auslieferung und Abholung von Paketen (nicht bei anderen Gelegenheiten) begangen werden und
- in den Gebieten, für die sie keine Ausnahmegenehmigung nach § 46 StVO erhalten haben.

Nach Ansicht der Richter beschränkt der Arbeitgeber seine Zahlung auf die unmittelbar bei der Zustellung anfallenden Verwarnungsgelder. Vorrangig ist er bemüht, Ausnahmegenehmigungen zu erhalten, um ein rechtswidriges Verhalten der Fahrer zu vermeiden. Diese Bemühungen haben letztlich auch zu einem Rückgang der festgesetzten Verwarnungsgelder geführt.

Schließlich übernimmt der Arbeitgeber nur die Verwarnungsgelder, die in unmittelbarer Ausübung der beruflichen Tätigkeit der Fahrer anfallen, wenn sie ihre Fahrzeuge notwendigerweise abstellen müssen, um die Pakete zuzustellen, und keine anderen Verwarn- oder Bußgelder, etwa wegen Geschwindigkeitsübertretungen. Daher sehen die Richter hier ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers und verneinen den Arbeitslohn.

Praxishinweis:

Die Richter ließen die Revision erneut zu. Es ist somit erneut davon auszugehen, dass sich die Richter des BFH noch einmal mit der Frage der Lohnsteuerpflicht befassen.

Checkliste

- Pkw im Eigentum oder wirtschaftlichem Eigentum (Leasing) des Arbeitgebers
- Überlassung zur Nutzung an Arbeitnehmer
- Bei Verbot der privaten Nutzung = kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil
- Private Nutzung erlaubt = steuerpflichtiger geldwerter Vorteil
- Zufluss und Bewertung im Zeitpunkt der Überlassung an Arbeitnehmer
- Bewertung mit Pauschalmethode oder Fahrtenbuchmethode (Wahlrecht zu Beginn des Kalenderjahres oder bei Fahrzeugwechsel)
- Bei Pauschalmethode = Ermittlung Bruttolistenpreis (BLP)
- 1 % vom BLP für private Nutzung monatlich = steuerpflichtig und sozialversicherungspflichtig
- Bei Vorhandensein einer ersten Tätigkeitsstätte zusätzlich 0,03 % vom BLP je einfachen Entfernungskilometer (monatlich)

oder

- Einzelbewertung (für Fahrten bis zu 15 Tage im Monat) mit 0,002 % vom BLP je einfachen Entfernungskilometer multipliziert mit Fahrten im Monat (Aufzeichnungen erforderlich)
- Bei Elektro- oder Hybridfahrzeugen (Anschaffung oder Leasing zum 01.01.2019), Ansatz des hälftigen BLP
- Wahlrecht zu Beginn des Kalenderjahres
- Berücksichtigung von monatlichen Zuzahlungen (Belegvorlage)
- Bei Fahrtenbuch = Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches
- Pflichtangaben: Kilometerstand (Beginn und Ende der Fahrt), Fahrtziel, Grund bzw. Anlass, Gesprächspartner, Route
- Ermittlung der Gesamtkosten (laufende Kosten, AfA, Reparaturen, Versicherung, Steuern)

- Bei Elektro- oder Hybridfahrzeugen (Anschaffung oder Leasing zum 01.01.2019), Ansatz der hälftigen Leasingraten, Mieten oder AfA-Beträge
- Ermittlung des Anteils der Privatfahrten in %, bezogen auf gefahrene Kilometer und Gesamtkosten
- Berücksichtigung von Zuzahlungen
- Ggf. Berücksichtigung eines pauschalversteuerten Fahrtkostenzuschusses nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG
- Versteuerung des Anteils als geldwerter Vorteil und sozialversicherungspflichtig
- Umsatzsteuerliche Behandlung

2.6.11 Fahrräder

Mittlerweile sind nicht nur Dienstwagen für Arbeitnehmer von Interesse. Gerade in Großstädten und Ballungsgebieten steigt das Interesse der Arbeitnehmer an Fahrrädern. Auch diese kann der Arbeitgeber anschaffen und den Arbeitnehmern dann zur privaten Nutzung überlassen.

Die Nutzung von Fahrrädern, die der Arbeitgeber lediglich für dienstliche Fahrten zur Verfügung stellt, sind kein geldwerter Vorteil.

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Dienstfahrrad (z. B. ein Elektrofahrzeug ohne Kennzeichen- und Versicherungspflicht) hingegen zur privaten Nutzung, liegt ein geldwerter Vorteil vor.

Zu unterscheiden ist hier, ob das Fahrrad verkehrsrechtlich ein Fahrzeug ist oder nicht. Hierzu hat die Finanzverwaltung mit gleichlautenden Erlassen vom 13.03.2019 Stellung genommen.

Ein verkehrsrechtliches Fahrzeug liegt vor, wenn das Elektrofahrzeug aufgrund seiner Motorisierung mehr als 25 km/h fahren kann und damit versicherungspflichtig ist. In allen anderen Fällen, also nur geringe Batterieunterstützung oder gar keine, ist nur ein Fahrrad anzunehmen.

Regelung bis 31.12.2018

Bis zum 31.12.2018 musste der geldwerte Vorteil bei der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrrades bewertet werden. Als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung (einschl. Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Heimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung) galt 1 % auf die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme/des Zuflusses des Dienstfahrrads einschl. der Umsatzsteuer.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt für das Jahr 2018 seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrzeug, das verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen ist, sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 5 Entfernungskilometer. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers des Fahrrads beträgt 2.500 €.

Der Arbeitnehmer hat einen geldwerten Vorteil von 25 € monatlich zu versteuern (1 % von 2.500 €). Ein gesonderter Vorteil für die Nutzung des Fahrrads für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist nicht anzusetzen.

Ist ein Elektrofahrzeug allerdings verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. weil der Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt), sind für die Ermittlung des geldwerten Vorteils die Regelungen zur Überlassung von Firmenwagen zur privaten Nutzung entsprechend anzuwenden. Diese Fahrzeuge werden oft auch E-Bikes genannt und haben eine Versicherungszulassung (grünes Nummernschild).

Als Pedelecs werden häufig Fahrräder bezeichnet, die eine Batterieunterstützung haben, die aber nur einsetzt werden, wenn der Nutzer auch die Pedale tritt. Oftmals werden Pedelecs und E-Bikes auch vermischt. Maßgeblich ist die Höchstgeschwindigkeit, die das Rad allein aufgrund des Motors oder der Batterie erreichen kann.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt 2018 seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist, sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 5 Entfernungskilometer. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers des Fahrrads beträgt 6.500 €.

Der Arbeitnehmer hat einen geldwerten Vorteil von 65 € monatlich zu versteuern (1 % von 6.500 €). Für die Nutzung des Fahrrads für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist ein gesonderter Vorteil i. H. v. monatlich 9,75 € (0,03 % von 6.500 € x 5 Entfernungskilometer) anzusetzen.

Verleiht der Arbeitgeber auch Fahrräder an fremde Dritte (z. B. Fahrradverleihfirmen), so kommt für den geldwerten Vorteil der Rabattfreibetrag von 1.080 € jährlich in Betracht.

Benutzt der Arbeitnehmer ein ihm gehörendes E-Bike für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeiten, können 0,20 € je gefahrenen Kilometer steuerfrei als Reisekosten erstattet werden. Voraussetzung ist, dass es sich dabei um ein motorbetriebenes Fahrzeug handelt. Dies ist nur der Fall, wenn das E-Bike verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist (z. B. weil der Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt).

Ist dies nicht der Fall, scheidet auch die Erstattung eines Kilometersatzes von 0,20 € je gefahrenen Kilometer aus, weil das Fahrrad dann nur motorunterstützt ist und nicht motorbetrieben wird. Da es keine steuerfreie Pauschale mehr im Reisekostenrecht für die Nutzung von Fahrrädern bei Auswärtstätigkeiten gibt, können die tatsächlichen Aufwendungen nicht steuerfrei erstattet werden.

Die Behandlung einer Überlassung im Rahmen eines Leasingvertrages wird im nächsten Kapitel erörtert.

Regelung ab 01.01.2019

Seit 01.01.2019 ist die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist, steuerfrei nach § 3 Nr. 37 EStG. Das heißt, die Bewertung und Versteuerung der geldwerten Vorteile für die Nutzung von dienstlichen Fahrrädern entfällt. Voraussetzung ist aber, dass die Fahrradnutzung zu-

sätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Es darf folglich keine Gehaltsumwandlung vorliegen.

Die im neuen § 3 Nr. 37 EStG geregelte Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus Überlassung eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer honoriert das umweltfreundliche Engagement der Nutzer von Fahrrädern und von Arbeitgebern, die die private Nutzung, die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten für ihre Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt ermöglichen.

Dies ist ein weiterer Baustein zur Förderung der Elektromobilität und der umweltverträglichen Mobilität. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für Fahrräder. Der Arbeitnehmer kann mehrere betriebliche Fahrräder zur privaten Nutzung überlassen bekommen. Neben dem Fahrrad kann der Mitarbeiter auch einen Dienstwagen und ein Jobticket erhalten.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrrad, das verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen ist, zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 5 Entfernungskilometer. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers des Fahrrads beträgt 2.500 €. Der Arbeitnehmer hat keinen geldwerten Vorteil zu versteuern.

Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km pro Stunde unterstützen und damit versicherungspflichtig sind, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden (§ 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Da es sich bei dem Fahrrad um ein Elektrofahrzeug ohne CO₂-Ausstoß handelt, gilt auch hier die Minderung ab 2020 auf 25 % der Bemessungsgrundlage für Elektrofahrzeuge bei der Dienstwagenbesteuerung. Für das Jahr 2019 gilt die Halbierung der Bemessungsgrundlage, wenn das Fahrrad ab 2019 angeschafft wurde.

Beispiel:

Der Arbeitgeber überlässt ab 2020 seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrzeug, das verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen ist, zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn sowohl für Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 5 Entfernungskilometer. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers des Fahrrads beträgt 6.500 €.

Der Arbeitnehmer hat einen geldwerten Vorteil von 16 € monatlich zu versteuern (1 % von 6.500 €/4 abgerundet auf volle Hundert = 1.600 €). Für die Nutzung des Fahrrads für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist ein gesonderter Vorteil i. H. v. monatlich 2,40 € (0,03 % von 1.600 € x 5 Entfernungskilometer) anzusetzen.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 37 EStG wird auf die Gewinnermittlung übertragen. Eine Entnahme für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das verkehrsrechtlich kein Kraftfahrzeug ist, bleibt außer Ansatz.

Es erfolgt keine Anrechnung von steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 37 EStG auf die Entfernungspauschale.

Im Interesse einer möglichst zeitnahen Anreizwirkung und unter Berücksichtigung des noch nicht absehbaren technischen Fortschritts ist die Steuerbefreiung zunächst bis 2021 befristet. Diese wurde nunmehr bis 2030 verlängert.

Für die Steuerfreiheit kommt es nicht darauf an, wann das Fahrrad gekauft wird. Die Steuerfreiheit gilt ab 01.01.2019.

Gehaltsumwandlungen sind weiterhin möglich, jedoch gilt für diese Fälle keine Steuerfreiheit. Das heißt, Arbeitgeber, die Fahrräder im Wege der Gehaltsumwandlung zur Verfügung stellen, müssen weiterhin den geldwerten Vorteil versteuern. Sie können natürlich prüfen, die Gehaltsumwandlung aufzulösen und das Fahrrad in diesen Fällen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zur Verfügung zu stellen. Für Fälle der Gehaltsumwandlung hat die Finanzverwaltung mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden vom 09.01.2020 Stellung genommen. Danach kann für Fälle der Gehaltsumwandlung und der Überlassung der Fahrräder ab 01.01.2019 die Minderung der Bemessungsgrundlage wie für Elektrofahrzeuge ebenfalls in Anspruch genommen werden. Hier gilt seit dem Jahressteuergesetz ab 2020 eine Minderung auf 25 % und für das Jahr 2019 eine Halbierung der Bemessungsgrundlage. Allerdings müssen hierfür die Fahrräder erst ab 2019

angeschafft worden sein. In Fällen einer Bewertung von Fahrrädern, die bereits vor 2019 angeschafft wurden, gilt die alte volle Bemessungsgrundlage.

	AG finanziert, also zusätzlich zum Arbeitslohn	Gehaltsumwandlung (damit nicht zusätzlich zum Arbeitslohn)
Fahrrad angeschafft/Überlassung vor 2019 (für die Jahre vor 2019)	1%-Regel (volle unverbindliche Preisempfehlung)	1%-Regel (volle unverbindliche Preisempfehlung)
Fahrrad angeschafft/Überlassung vor 2019 (für die Jahre ab 2019)	Steuerfrei gem. § 3 Nr. 37 EStG, sozialversicherungsfrei	1%-Regel (volle unverbindliche Preisempfehlung)
Fahrrad angeschafft/Überlassung ab 2019 (für die Jahre ab 2019)	Steuerfrei gem. § 3 Nr. 37 EStG, sozialversicherungsfrei	1% x $\frac{1}{4}$ (unverbindliche Preisempfehlung) ab 2020, $\frac{1}{2}$ für 2019

Die Steuerbefreiung gilt nur für Fahrräder, die keine Kraftfahrzeuge sind. Elektrofahräder mit Motoren, die über 25 km/h fahren können und versicherungspflichtig sind, fallen in die Kategorie Kraftfahrzeuge. Für diese gilt die Minderung des Preises auf 25 % für die Berechnung des geldwerten Vorteils (vgl. 2.6.10).

	AG finanziert, also zusätzlich zum Arbeitslohn	Gehaltsumwandlung (damit nicht zusätzlich zum Arbeitslohn)
Elektrofahrrad mit Kfz -Versicherungspflicht (Geschwindigkeit über 25 km/h) angeschafft/Überlassung vor 2019 (für die Jahre vor 2019)	1%-Regel + 0,03 %-Regel (volle unverbindliche Preisempfehlung)	1%-Regel + 0,03 %-Regel (volle unverbindliche Preisempfehlung)
Elektrofahrrad mit Kfz -Versicherungspflicht (Geschwindigkeit über 25 km/h) angeschafft/Überlassung vor 2019 (für die Jahre ab 2019)	1% + 0,03 % (volle unverbindliche Preisempfehlung)	1% + 0,03 % (volle unverbindliche Preisempfehlung)
Elektrofahrrad mit Kfz -Versicherungspflicht (Geschwindigkeit über 25 km/h) angeschafft/Überlassung ab 2019 (für die Jahre ab 2019)	1% + 0,03 % ($\frac{1}{4}$ unverbindliche Preisempfehlung ab 2020, für 2019 $\frac{1}{2}$)	1% + 0,03 % ($\frac{1}{4}$ unverbindliche Preisempfehlung) ab 2020, für 2019 $\frac{1}{2}$

Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG kann zukünftig die Übertragung des Eigentums von betrieblichen Fahrrädern vom Arbeitgeber an Arbeitnehmer mit 25 % pauschal versteuert werden.

Die Übereignung muss aber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen.

Bemessungsgrundlage ist der Wert des Fahrrades zum Zeitpunkt der Übereignung. Hier gilt weiterhin die Regelung der Finanzverwaltung, dass das Fahrrad nach drei Jahren einen Restwert von 40 % des ursprünglichen Kaufpreises hat. Es gilt eine 25%ige Pauschalsteuer plus Solidaritätszuschlag plus pauschale Kirchensteuer und Sozialversicherungsfreiheit.

Dies gilt ab 01.01.2020.

Checkliste

- Arbeitgeber schafft Fahrrad für dienstlichen Gebrauch an.
- Nur dienstliche Nutzung erlaubt = kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil
- Private Nutzung des Arbeitnehmers erlaubt = steuerfrei, wenn zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Verkehrsrechtliches Fahrzeug = 25 km/h möglich = 1 % von verminderter unverbindlicher Preisempfehlung zzgl. 0,03 % von verminderter Preisempfehlung für einfachen Kilometer zur ersten Tätigkeitsstätte = steuer- und sozialversicherungspflichtiger geldwerter Vorteil
- Fahrrad (nicht 25 km/h möglich) = steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Bei Gehaltsumwandlung weiterhin steuerpflichtig

2.6.12 Behandlung von Leasingverträgen und Überlassung an den Arbeitnehmer

Häufig vereinbaren Arbeitgeber mit einer Leasinggesellschaft einen Leasingvertrag z. B. über Fahrzeuge oder Fahrräder. Die geleasteten Gegenstände oder Fahrzeuge werden so dann dem Arbeitnehmer überlassen. Gleichzeitig vereinbaren die Arbeitgeber mit dem Arbeitnehmer, dass dieser in Höhe der vereinbarten Full-Leasing-Rate auf sein Gehalt verzichtet (Gehaltsumwandlung). Dadurch vermindert sich das Bruttogehalt. Die Zurverfügungstellung des Gegenstandes wird dann als geldwerter Vorteil versteuert. Hierzu muss eine Bewertung stattfinden. Für einen Pkw wird in der Regel die sog. 1 %-Regelung angewandt.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält ein vereinbartes Bruttogehalt von 5.000 € monatlich. Nach ein paar Jahren wird vereinbart, dass ein Teil seines Gehaltes zugunsten eines Firmenwagens umgewandelt werden kann. Der Arbeitnehmer wählt ein Fahrzeug mit einem Bruttolistenpreis von 50.000 €. Die Full-Service-Leasingrate beinhaltet alle laufenden Kosten, die Leasingraten und beträgt 600 € im Monat. Den Leasingvertrag schließt der Arbeitgeber mit der Leasinggesellschaft ab. Über die Gehaltsumwandlung schließen Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine separate Vereinbarung ab.

Das Fahrzeug wird dem Mitarbeiter im Monat Mai übergeben. Ab diesem Zeitpunkt mindert sich sein Bruttogehalt von 5.000 € auf 4.400 €. Da es sich um einen Firmenwagen handelt, kommt der monatliche geldwerte Vorteil für die private Nutzung in Höhe von 1 % vom Bruttolistenpreis, also 500 €, wieder hinzu. Das Fahrzeug wird nicht für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte genutzt, da diese nicht vorliegt. Das steuer- und sozialversicherungspflichtige Gehalt beläuft sich ab Monat Mai somit auf 4.900 €.

Der BFH hat mit Urteil vom 18.12.2014 zum Aktenzeichen VI R 75/13 entschieden, ob ein geleaster Pkw dem Arbeitgeber oder dem Arbeitnehmer zuzurechnen ist.

Die Arbeitnehmerin (hier Bürgermeisterin) nutzte einen Pkw für Berufs- und Privatfahrten, den der Arbeitgeber (hier eine Kommune) zu Vorzugskonditionen geleast hatte. Im Vergleich zu privaten Leasingnehmern brauchte der Arbeitgeber keine Leasingsonderzahlung zu leisten. Außerdem waren die Laufzeit und die Leasingrate niedriger. Nach den Vereinbarungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmerin trug diese sämtliche Pkw-Kosten, darunter auch die niedrigeren Leasingraten.

Nach dem o. g. BFH-Urteil liegt kein geldwerter Vorteil bei der privaten Nutzung vor, wenn das Fahrzeug nicht dem Arbeitgeber, sondern dem Arbeitnehmer selbst zuzurechnen ist. In einem solchen Fall braucht auch keine Bewertung des Nutzungsvorteils stattzufinden. Dies ist zunächst der Fall, wenn der Arbeitnehmer selbst Eigentümer des Fahrzeugs ist.

Dies gilt aber auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer sämtliche Pkw-Kosten erstattet (so BFH mit Urteil vom 06.11.2001 zum Aktenzeichen VI R 54/00, BStBl. 2002 II, S. 164).

Betriebliche Fahrzeuge liegen nach der BFH-Rechtsprechung vor, wenn das Fahrzeug zum Betriebsvermögen des Arbeitgebers zählt.¹⁸ Aber auch Arbeitgeber, die kein Betriebsvermögen haben (z. B. im Rahmen der Überschusseinkünfte oder öffentlich-rechtliche Arbeitgeber), können betriebliche Fahrzeuge haben. Ansonsten wären die dort beschäftigten Arbeitnehmer von der Bewertung und Besteuerung des geldwerten Vorteils eines Dienstfahrzeuges ausgenommen.

Es genügt daher, wenn es sich bei wirtschaftlicher Betrachtungsweise um ein betriebliches Kraftfahrzeug handelt und dieses damit im zivilrechtlichen bzw. wirtschaftlichen Eigentum des Arbeitgebers steht. Auch Behördenfahrzeuge sind aus diesem Grund nach herrschender Auffassung betriebliche Fahrzeuge.

Leasingfahrzeuge sind nach älterer Rechtsprechung des BFH betrieblich, wenn der Arbeitnehmer das Fahrzeug auf Veranlassung des Arbeitgebers leaset, der Arbeitgeber aber sämtliche Kosten trägt und allein über die Nutzung des Autos bestimmt.¹⁹

Ein Fahrzeug ist dem Arbeitnehmer aber zuzurechnen, wenn er zwar nicht Eigentümer ist, aber über dieses Fahrzeug wie ein wirtschaftlicher Eigentümer oder als Leasingnehmer verfügen kann. Dies gilt auch, wenn der Arbeitgeber selbst Leasingnehmer ist und das Fahrzeug seinem Arbeitnehmer auf der Grundlage eines Unterleasingverhältnisses übergibt.

Hierfür ist keine schriftliche Vereinbarung notwendig. Entscheidend ist, dass nach den tatsächlichen Umständen der Arbeitnehmer im Innenverhältnis gegenüber seinem Arbeitgeber die wesentlichen Rechte und Pflichten eines Leasingnehmers hat.

Dazu gehört, dass der Arbeitnehmer die Leasingraten zu entrichten hat und er allein die Haftung für Instandhaltung, Sachmängel, Untergang und Beschädigung der Sache trägt. Nur die Übernahme sämtlicher Kosten durch den Arbeitnehmer im Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer allein genügt hierfür nicht.

Ist dem Arbeitnehmer das Fahrzeug zuzurechnen, ist keine Bewertung des geldwerten Vorteils der privaten Nutzung nach § 8 Abs. 2 Satz 2 EStG vorzunehmen.

Vielmehr ist dann zu entscheiden, wie die Differenz zwischen den üblichen Leasingraten und den vereinbarten Sonderkonditionen zu bewerten ist. Hierbei handelt es sich um einen Rabatt, den der Arbeitgeber erhält und an den Arbeitnehmer weiter-

18 BFH-Urteil vom 18.12.2008 zum Aktenzeichen VI R 34/07, BStBl. 2009 II, S. 381.

19 BFH-Urteil vom 06.11.2001 zum Aktenzeichen VI R 62/96, BStBl. 2002 II, S. 370.

gibt. Da dieser Vorteil aus dem Arbeitsverhältnis stammt und dadurch veranlasst ist, liegt bei der Weitergabe des Rabattes ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor.

Praxishinweis:

Für die Entscheidung, wem das Fahrzeug zuzurechnen ist, ist z. B. maßgeblich, wer Halter des Fahrzeugs ist und damit die Kfz-Steuer zahlt, wer Versicherungsnehmer der Haftpflichtversicherung ist und wer die Haftung für den Betrieb des Fahrzeugs sowie für Schäden oder die Zerstörung des Fahrzeuges übernommen hat. Auch ist wichtig, inwieweit der Arbeitgeber von den vertraglichen Verpflichtungen aus dem Leasingvertrag freigestellt wurde. Trägt der Arbeitnehmer all diese Beträge und die Haftung, ist ihm das Fahrzeug zuzurechnen. In diesem Fall ist der weitergegebene Rabatt ein geldwerter Vorteil, der zu versteuern ist. Die Versteuerung eines geldwerten Vorteils aus der Dienstwagenstellung scheidet hingegen aus.

Die Finanzverwaltung hat mit Schreiben vom 04.04.2018 (Rz. 46) zur Dienstwagenbesteuerung in Leasingfällen Stellung genommen. Danach ist die Dienstwagenbesteuerung vorzunehmen, wenn der Anspruch auf die Kraftfahrzeugüberlassung aus dem Arbeitsvertrag oder aus einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage resultiert. Dabei kann dies im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart werden. Voraussetzung ist hierbei, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts an einem betrieblichen Kraftfahrzeug des Arbeitgebers gewährt.

Alternativ ist möglich, dass die Dienstwagenüberlassung arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist. Davon ist insb. auszugehen, wenn von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags eine solche Vereinbarung getroffen wird oder wenn die Beförderung in eine höhere Gehaltsklasse mit der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs des Arbeitgebers verbunden ist.

In Leasingfällen setzt das Vorliegen eines betrieblichen Kraftfahrzeugs des Arbeitgebers im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG zudem voraus, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber der Leasinggesellschaft zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

Zudem darf der Arbeitgeber die pauschalen Kilometersätze im Rahmen einer Auswärtstätigkeit mit diesem Kraftfahrzeug nicht – auch nicht teilweise – steuerfrei erstatten.

In Zweifelsfragen empfiehlt sich dennoch, eine Klärung im Vorfeld der Zurverfügungstellung im Rahmen einer kostenlosen Anrufungsauskunft beim Betriebsstättenfinanzamt vorzunehmen.

Fahrradleasing

Mit BMF-Schreiben vom 17.11.2017 (abrufbar über die Internetseite des BMF) hat die Finanzverwaltung zur lohnsteuerlichen Behandlung der **Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern** an Arbeitnehmer in Leasingfällen Stellung genommen. Grundsätzlich liegt in der Überlassung eines Fahrrades durch den Arbeitgeber, das auch privat genutzt werden kann, ein geldwerter Vorteil vor.

Die Finanzverwaltung geht von folgenden Vertragsgestaltungen aus:

1. ein Rahmenvertrag zwischen dem Arbeitgeber und einem Anbieter, der regelmäßig die gesamte Abwicklung betreut,
2. Einzelleasingverträge zwischen dem Arbeitgeber (Leasingnehmer) und einem Leasinggeber über die (Elektro-)Fahrräder mit einer festen Laufzeit von zumeist 36 Monaten,
3. ein Nutzungsüberlassungsvertrag zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer hinsichtlich des einzelnen (Elektro-)Fahrrads für ebendiese Dauer, der auch eine private Nutzung zulässt,
4. eine Änderung des Arbeitsvertrags, in dem einvernehmlich das künftige Gehalt des Arbeitnehmers für die Dauer der Nutzungsüberlassung um einen festgelegten Betrag (in der Regel in Höhe der Leasingrate des Arbeitgebers) herabgesetzt wird (sog. Gehaltsumwandlung).

Zudem sehen die Vertragsgestaltungen regelmäßig vor, dass ein Dritter (z. B. Leasinggeber, Dienstleister oder Verwertungsgesellschaft) dem Arbeitnehmer das von ihm genutzte (Elektro-)Fahrrad bei Beendigung der Überlassung durch den Arbeitgeber zu einem Restwert von z. B. 10 % des ursprünglichen Kaufpreises zum Erwerb anbieten kann.

Anerkennung der Gehaltsumwandlung

Ob von einer Gestellung des (Elektro-)Fahrrads durch den Arbeitgeber auszugehen ist, wenn das (Elektro-)Fahrrad im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung überlassen wird, ist nach dem BMF-Schreiben vom 15.12.2016 zur Dienstwagabesteuerung in Leasingfällen zu beurteilen.

Ein geldwerter Vorteil liegt danach in der Überlassung des Fahrrades zur privaten Nutzung vor, wenn

- der Anspruch auf die Überlassung des (Elektro-)Fahrrads aus dem Arbeitsvertrag oder aus einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage resultiert.

Dies ist dann der Fall, wenn der Anspruch

- im Rahmen einer steuerlich anzuerkennenden Gehaltsumwandlung mit Wirkung für die Zukunft vereinbart ist. Voraussetzung ist, dass der Arbeitnehmer unter Änderung des Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns verzichtet und ihm der Arbeitgeber stattdessen Sachlohn in Form eines Nutzungsrechts an einem (Elektro-)Fahrrad des Arbeitgebers gewährt

oder

- dieser arbeitsvertraglicher Vergütungsbestandteil ist. Davon ist insb. auszugehen, wenn von vornherein bei Abschluss eines Arbeitsvertrags eine solche Vereinbarung getroffen wird oder wenn die Beförderung in eine höhere Gehaltsklasse mit der Überlassung eines (Elektro-)Fahrrads des Arbeitgebers verbunden ist.

Eine Gestellung eines (Elektro-)Fahrrads durch den Arbeitgeber in diesem Sinne setzt zudem voraus, dass der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer gegenüber dem Leasinggeber zivilrechtlich Leasingnehmer ist.

Ermittlung des geldwerten Vorteils

Die Bewertung erfolgt nach den gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 13.03.2013 (vgl. 2.6.11).

Die Freigrenze für Sachbezüge nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG ist nicht anzuwenden.

Übereignung des (Elektro-)Fahrrads

Erwirbt der Arbeitnehmer nach Beendigung der Vertragslaufzeit das von ihm bis dahin genutzte (Elektro-)Fahrrad von dem Dritten (Leasinggesellschaft, Fahrradhändler) zu einem geringeren Preis als dem um übliche Preisnachlässe gemindernten üblichen Endpreis am Abgabeort i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG für ein solches (Elektro-)Fahrrad, ist der Unterschiedsbetrag als Arbeitslohn von dritter Seite zu versteuern.

Es gilt das BMF-Schreiben vom 20.01.2015 (BStBl I 2015, 143) zur Rabattgewährung.

Zur Ermittlung dieses geldwerten Vorteils ist grundsätzlich eine Einzelbewertung vorzunehmen.

Die Finanzverwaltung beanstandet nicht, den üblichen Endpreis i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG eines (Elektro-)Fahrrads, das dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten Nutzungsdauer übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschl. der Umsatzsteuer zu bewerten. Ein niedrigerer Wert kann z. B. durch ein Gutachten nachgewiesen werden.

Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 EStG

In den Fällen der Übereignung des Fahrrades gilt zur Frage der Anwendung des § 37b Abs. 1 EStG durch den Zuwendenden (z. B. Leasinggeber, Dienstleister oder Verwertungsgesellschaft) und zur Höhe der Bemessungsgrundlage das BMF-Schreiben zur Pauschalversteuerung von § 37b EStG vom 19.05.2015 (vgl. 2.6.19).

Anwendung des § 37b Abs. 1 EStG

Dem Kriterium „Zusätzlichkeitsvoraussetzung“ genügt es, wenn zu dem sog. Grundgeschäft zwischen dem Zuwendenden (z. B. Leasinggeber, Dienstleister oder Verwertungsgesellschaft) und dem Arbeitnehmer – z. B. ein Kaufvertrag über ein (Elektro-)Fahrrad – der aus einem Rahmenvertrag zwischen dem Zuwendenden und dem Arbeitgeber resultierende geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer – z. B. ein vereinbarter Rabatt oder eine andere Vergünstigung – hinzukommt. § 37b Abs. 1 EStG ist dann grundsätzlich anwendbar.

Bemessungsgrundlage

Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind grundsätzlich die Aufwendungen des Zuwendenden. Als Bemessungsgrundlage ist jedoch der gemeine Wert anzusetzen, wenn die Zuwendung in der Hingabe eines Wirtschaftsgutes des Betriebsvermögens besteht und dem Zuwendenden keine oder nur unverhältnismäßig geringe Aufwendungen entstanden sind. Unverhältnismäßig geringe Aufwendungen in diesem Sinne liegen regelmäßig vor, wenn die (Elektro-)Fahrräder durch den Zuwendenden (z. B. Dienstleister oder Verwertungsgesellschaft) vom Leasinggeber für einen weit unter dem gemeinen Wert liegenden Endpreis (z. B. 10 % des ursprünglichen Kaufpreises) erworben werden.

In diesen Fällen wird es nicht beanstandet, den gemeinen Wert eines (Elektro-)Fahrrads, das dem Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten der Nutzungsdauer vom Zuwendenden übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschl. der Umsatzsteuer anzusetzen. Ein niedrigerer Wert kann durch ein Gutachten nachgewiesen werden.

Der Kaufpreis, den der Zuwendungsempfänger (Arbeitnehmer) zahlt, mindert die Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer.

2.6.13 Kostenloses Aufladen von privaten Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeugen

Arbeitgeber erhalten einen steuerlichen Anreiz für den Ausbau von Ladesäulen für Elektro- bzw. Hybridelektrofahrzeuge. Damit soll auch das öffentliche Netz der Ladesäulen besser ausgebaut werden.

Im neu geschaffenen § 3 Nr. 46 EStG wird eine zeitlich befristete (Geltung vom 01.01.2017 bis 31.12.2030) Lohnsteuerfreiheit für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs (nach § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 zweiter Halbsatz EStG) geregelt.

Der Arbeitgeber muss hierfür an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens eine betriebliche Ladevorrichtung anschaffen, die auch den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt wird.

Letztendlich ist die Neuregelung so gefasst, dass das kostenlose „Betanken“ an Ladestationen beim Arbeitgeber (auf dessen Parkplatz, in dessen Garage, Parkhaus) sowohl für private Elektro- und Hybridfahrzeuge als auch für solche Dienstwagen, die zur privaten Nutzung überlassen wurden, jeweils steuerfrei ist.

Praxishinweis:

Nicht steuerfrei ist das kostenlose Stromladen bei einem Dritten (auf fremdem Betriebsgelände), wenn sich Arbeitgeber und Dritter auf die Nutzung für Arbeitnehmer einigen.

Die Steuerbefreiung gilt auch für Leiharbeitnehmer im Betrieb des Entleihers.

Stellt der Arbeitgeber die Tankladevorrichtung an der Wohnung beim Arbeitnehmer zur Verfügung und bleibt diese im Eigentum des Arbeitgebers, ist das kostenlose Stromladen ebenfalls steuerfrei.

Die Vorteile, die der Arbeitnehmer dadurch erhält, sind nicht im Lohnkonto aufzuzeichnen (BMF-Schreiben vom 14.12.2016, BStBl 2016 I, S. 1446).

Die Steuerfreiheit gilt auch für das Laden von Fahrrädern, die nicht als verkehrsrechtliche Fahrzeuge (25 km/h) gelten. Die Finanzverwaltung nahm hier eine Ergänzung mit BMF-Schreiben vom 26.10.2017 (BStBl I 2017,1439) vor.

Ferner wird auch eine verbilligte oder unentgeltliche Übereignung von Ladevorrichtungen an einen Arbeitnehmer begünstigt. Dies ist der Fall, wenn der Arbeitnehmer einen Elektrodienstwagen erhält und dieser auch an der Wohnung des Arbeitnehmers geladen werden muss. Der Arbeitgeber kann die Kosten für die Anschaffung und Errichtung einer Ladevorrichtung in der Garage, am Wohnhaus oder am Parkplatz des Arbeitnehmers übernehmen. Der Arbeitgeber kann auch einen Zuschuss leisten.

Die Kosten des Arbeitgebers hierfür können durch den Arbeitgeber mit 25 % pauschal lohnversteuert werden. Gleiches gilt für Arbeitgeberzuschüsse zur Anschaffung einer Ladeeinrichtung durch den Arbeitnehmer (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG). Neben der Pauschalierungsmöglichkeit für die Lohnsteuer tritt auch Sozialversicherungsfreiheit ein.

Wenn der Arbeitnehmer in seinem privaten Umfeld sein dienstliches Fahrzeug lädt, verwendet er in der Regel den Strom, den er privat bezahlt. Die Kosten hierfür kann der Arbeitgeber steuerfrei als Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG übernehmen. R 3.50 Abs. 2 LStR regelt hierzu, dass der Arbeitnehmer bei regelmäßigen Auslagen in einem repräsentativen Zeitraum die Höhe für die Auslagen nachweisen kann. Es ist somit ausreichend, wenn der Arbeitnehmer für drei Monate die Kosten für das Stromladen aufzeichnet und der Arbeitgeber diese Kosten dann zukünftig auch als Auslagen steuerfrei erstattet.

Zur Vereinfachung des steuer- und beitragsfreien Auslagenersatzes für das elektrische Aufladen eines Firmenwagens (ausschließlich Pkw) beim Arbeitnehmer lässt die Finanzverwaltung für den Zeitraum vom 01.01.2017 bis 31.12.2020 nunmehr monatliche Pauschalen zu. Dies hat die Finanzverwaltung im BMF-Schreiben vom 26.10.2017 (BStBl I 2017,1439) veröffentlicht.

Hat der Arbeitnehmer eine zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber, so kann der Arbeitgeber folgende Auslagenpauschalen erstatten:

- für Elektrofahrzeuge 20 € monatlich,
- für Hybridelektrofahrzeuge 10 € monatlich.

Hat der Arbeitnehmer keine zusätzliche Lademöglichkeit beim Arbeitgeber, gelten folgende Pauschalen:

- für Elektrofahrzeuge 50 € monatlich,
- für Hybridelektrofahrzeuge 25 € monatlich.

Die vorstehenden Beträge mindern den geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers aus der Firmenwagenstellung, wenn die Kosten für den Ladestrom nicht vom Arbeitgeber erstattet, sondern vom Arbeitnehmer selbst getragen werden, d. h. die Pauschalen können vom geldwerten Vorteil abgezogen werden.

Es ist für die Steuerfreiheit sowie die Pauschalierung jedoch Voraussetzung, dass die Vorteile zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden (vgl. 2.8). Eine Entgeltumwandlung ist nicht begünstigt.

2.6.14 Zahlung von Erholungsbeihilfen

Der Arbeitgeber kann an seine Mitarbeiter sog. Erholungsbeihilfen zahlen, die mit 25 % Lohnsteuer pauschaliert werden dürfen, wenn die Beihilfen insg. in einem Kalenderjahr 156 € für den einzelnen Arbeitnehmer, 104 € für dessen Ehegatten/eingetragenen Lebenspartner und 52 € für jedes Kind nicht übersteigen.

Übersteigen die Erholungsbeihilfen diese Beträge, so sind sie in vollem Umfang aus der Pauschalierung mit 25 % herauszunehmen (Freigrenze).

Anstelle eines Urlaubsgeldes können z. B. auch 150 € Erholungsbeihilfe gezahlt werden. Die dann mögliche Pauschalierung mit 25 % löst Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung aus. Diese Gestaltung ist im Grundsatz möglich, da Erholungsbeihilfen auch dann pauschalierungsfähig sind, wenn die Zuwendung nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.

Zu beachten ist bei einer solchen Gestaltung, dass der Begriff „Erholungsbeihilfe“ eine Verwendung der Zahlung zu Erholungszwecken erfordert. Es muss also sichergestellt sein, dass die Erholungsbeihilfe auch tatsächlich für Erholungszwecke verwendet wird.

Davon kann ausgegangen werden, wenn die Erholungsbeihilfe in zeitlichem Zusammenhang mit der Erholungsmaßnahme (Urlaub) gewährt wird. Der zeitliche Zu-

sammenhang ist dann als gewährt anzusehen, wenn die Erholungsmaßnahme (Urlaub) innerhalb von drei Monaten vor oder nach der Auszahlung der Erholungsbefreiung angetreten wird (R 40.2 Abs. 3 Satz 4 LStR). Dabei kann der Urlaub auch zu Hause verbracht werden. Entsprechendes gilt, wenn in diesem Zeitraum eine Anzahlung für eine gebuchte Urlaubsreise geleistet wird.

Praxishinweis:

Die Finanzverwaltung hält an dieser Vereinfachungsregelung fest, obwohl der Bundesfinanzhof eigentlich erwartet, dass der Arbeitnehmer den Verwendungszweck für die erhaltenen Beträge angibt und Vermutungen über die Mittelverwendung nicht genügen lassen will.²⁰

2.6.15 Fahrtkostenzuschuss

Fahrten des Arbeitnehmers zur ersten Tätigkeitsstätte können nur mit der Entfernungspauschale in Höhe von aktuell 0,30 € im Rahmen der Einkommensteuererklärung als Werbungskostenabzug geltend gemacht werden.

Der Arbeitgeber darf aber einen Fahrtkostenzuschuss bei der Nutzung eines Pkw zahlen. Dieser ist gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit 15 % pauschal zu besteuern. Zudem besteht Sozialversicherungsfreiheit. Voraussetzung ist, dass der Fahrtkostenzuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werden muss. Eine Gehaltsumwandlung ist somit nicht möglich.

Der Fahrtkostenzuschuss darf aber nicht in unbegrenzter Höhe gezahlt werden. Er darf den Betrag, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen kann, nicht übersteigen. Gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG ist die Entfernungspauschale auf einen Jahresbetrag von 4.500 € begrenzt, es sei denn es wird ein eigener Pkw für die Fahrten genutzt. Die Begrenzung betrifft damit vor allem Arbeitnehmer, die öffentliche Verkehrsmittel benutzen. Für die Berechnung des Zuschusses gilt somit auch die einfache Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.

Erste Tätigkeitsstätte ist eine ortsfeste, betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist oder an der der Arbeitnehmer dauerhaft tätig werden soll (§ 9 Abs. 4 EStG).

20 BFH-Urteil vom 19.09.2012, BStBl. 2013 II, S. 398.

Für die so ermittelten Kilometer darf maximal ein Betrag von 0,30 € je einfachen Kilometer angesetzt werden.

Der so ermittelte Betrag darf nur für die tatsächlichen Arbeitstage gezahlt werden. Eine Zahlung für Krankheits-, Urlaubstage oder Tage mit Auswärtstätigkeiten darf nicht erfolgen.

Die Finanzverwaltung hat aber im BMF-Schreiben vom 31.10.2013 (BStBl. 2013 I, S. 1376) zugelassen, dass vereinfachend auf die Aufzeichnung der tatsächlichen Arbeitstage verzichtet werden kann, wenn vom Arbeitgeber maximal 15 Tage im Monat berücksichtigt werden.

Es ergibt sich folgendes **Beispiel**:

Der Arbeitnehmer wohnt 30 km von der ersten Tätigkeitsstätte entfernt. Es ergibt sich somit ein Betrag von 9 € pro Tag. Für 15 Tage im Monat ergibt sich ein Zuschuss von 135 € monatlich. Dieser Betrag kann an den Arbeitnehmer ausgezahlt werden. Der Arbeitgeber versteuert diesen Betrag mit 15 % pauschaler Lohnsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer.

Wird der Zuschuss des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte pauschal mit 15 % besteuert, so muss der pauschal besteuerte Fahrtkostenzuschuss und die darauf entfallende pauschale Lohn- und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag im Lohnkonto getrennt vom übrigen Gehalt des Arbeitnehmers aufgezeichnet werden.

Hintergrund ist, dass der pauschal besteuerte Fahrtkostenzuschuss (ohne die Steuerabzugsbeträge) gesondert in Zeile 18 der Jahreslohnsteuerbescheinigung eingetragen werden muss.

Die vorstehenden Ausführungen gelten entsprechend, wenn bei der Firmenwagenstellung für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte der Fahrtkostenzuschuss mit 15 % pauschal besteuert und vom geldwerten Vorteil abgezogen wurde.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer wohnt 30 km vom Betrieb entfernt und fährt jährlich 200 Tage (nachgewiesen) zur ersten Tätigkeitsstätte. Der Arbeitnehmer hat einen Dienstwagen mit Brutto-Listenpreis i. H. v. 30.000 €.

Der geldwerte Vorteil ermittelt sich wie folgt:

$$0,03 \% \times 30.000 \text{ €} \times 30 \text{ km} \times 12 \text{ Monate} = 3.240 \text{ €}$$

Abzug des Fahrtkostenzuschusses:

$$30 \text{ km} \times 0,30 \times 200 \text{ Tage Zurechnungsbetrag} = 1.800 \text{ €}$$

Diese werden mit 15 % pauschal versteuert.

1.800 € können vom geldwerten Vorteil abgezogen werden. Es verbleiben 1.440 €, die zu versteuern und SV-pflichtig sind.

Der Arbeitgeber kann nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 EStG auch die Kosten für den öffentlichen Nahverkehr erstatten und mit 15 % pauschal versteuern, wenn der Zuschuss oder die Kosten im Rahmen der Gehaltsumwandlung erstattet werden und die übernommenen Aufwendungen in Zeile 17 der Jahreslohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden. Ansonsten gilt Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 (vgl. 2.6.20).

Beispiel:

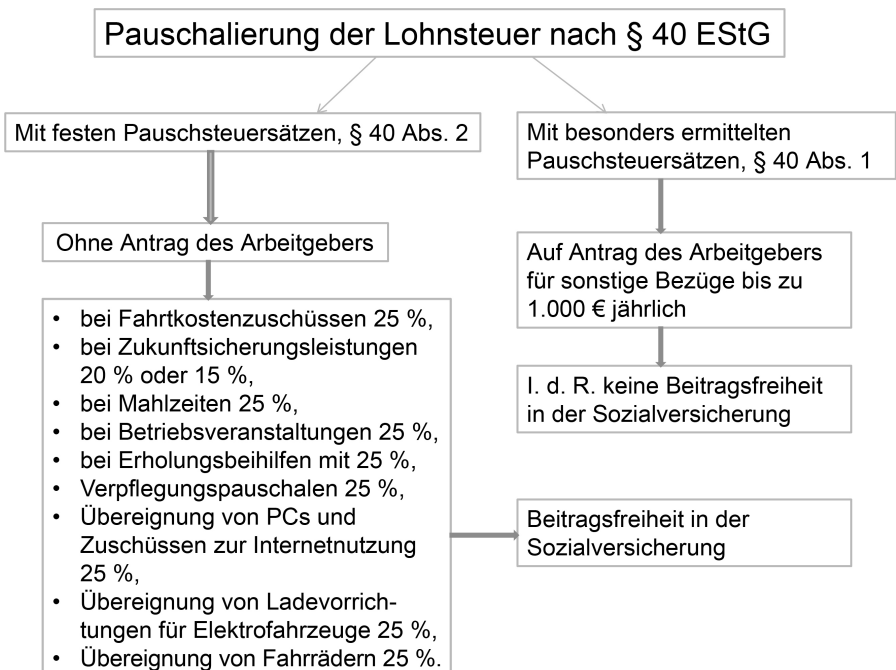
Ein Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer ein Jahresjobticket für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte im Wege der Gehaltsumwandlung. Die Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte beträgt 30 km. Der Arbeitnehmer fährt diese Strecke an 220 Arbeitstagen im Kalenderjahr. Der Arbeitgeber zahlt für das Jahresticket z. B. 650 €. Der gesamte geldwerte Vorteil in Höhe von 650 € kann pauschal mit 15 % besteuert werden (Entfernungspauschale = 220 Arbeitstage x 30 Kilometer x 0,30 € = 1980 €, höchstens jedoch der tatsächlich zugewendete geldwerte Vorteil von 650 €). Die getragenen Aufwendungen müssen in Zeile 17 der Lohnsteuerbescheinigung bescheinigt werden.

Möchte der Arbeitgeber grundsätzlich nicht die Aufwendungen bescheinigen und die Anrechnung der Entfernungspauschale damit komplett unterbinden, darf er zu-

künftig für Tickets oder Zuschüsse für die Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs die Pauschalversteuerung von 25 % anwenden. Hierbei ist dann unerheblich, ob das Ticket zusätzlich oder im Rahmen einer Gehaltsumwandlung, also bei vorheriger Minderung des Bruttogehalts, gezahlt wird.

Checklisten

- Ermittlung der ersten Tätigkeitsstätte
- Ermittlung der einfachen Entfernungskilometer zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte
- Feststellung der Arbeitstage oder maximal 15 Arbeitstage im Monat
- Fahrtkostenzuschuss = Entfernungskilometer x 0,30 € x Arbeitstage
- Auszahlung des Betrages an Arbeitnehmer
- Pauschalierung mit 15 % Lohnsteuer zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer



2.6.16 Fortbildungskosten

Berufliche Fort- oder Weiterbildungskosten führen nicht zu Arbeitslohn, wenn die Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgen.

Für die Annahme eines ganz überwiegend betrieblichen Interesses des Arbeitgebers ist nicht zwingend Voraussetzung, dass der Arbeitgeber die Teilnahme an der Bildungsmaßnahme auf die Arbeitszeit anrechnet. Rechnet er die Teilnahme aber an, ist die Prüfung weiterer Voraussetzungen eines ganz überwiegend betrieblichen Interesses des Arbeitgebers entbehrlich, es sei denn, es liegen konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Maßnahme vor (R 19.7 LStR). Dies gilt auch für Sprachkurse, wenn der Arbeitgeber die Sprachkenntnisse in dem für den Arbeitnehmer vorgesehenen Aufgabengebiet verlangt.

Verknüpft der Arbeitgeber die Erstattung der Fortbildungskosten mit einer Bedingung, z. B. Abschluss der Prüfung mit einer bestimmten Note, liegt eine Belohnung vor. Insofern ist der Zuschuss dann als Arbeitslohn zu versteuern.

Praxishinweis:

Ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers kann bei beruflichen Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen auch dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer bei den von fremden Unternehmern durchgeführten Bildungsmaßnahmen Rechnungsempfänger ist. In R 19.7 Abs. 1 Satz 4 LStR wird klargestellt, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Übernahme bzw. den Ersatz der Aufwendungen allgemein oder für die besondere Bildungsmaßnahme vor Vertragsabschluss schriftlich zugesagt haben muss. Zu Sprachkursen vgl. 2.6.27.

2.6.17 Gesundheitsförderung

Nach § 3 Nr. 34 EStG sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung, die hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen der §§ 20 und 20a des Fünften Buches Sozialgesetzbuch genügen, steuerfrei, soweit sie ab 2020 600 € (500 €) pro Arbeitnehmer im Kalenderjahr nicht übersteigen. Sozialversicherungsfreiheit tritt hier ebenfalls ein.

Zur sachlichen Eingrenzung der Steuerbefreiung wird auf die Vorschriften des SGB V Bezug genommen.

Unter die Steuerbefreiung fallen insb. die Leistungen, die im Leitfaden Prävention „Gemeinsame und einheitliche Handlungsfelder und Kriterien der Spitzenverbände der Krankenkassen zur Umsetzung von §§ 20 und 20a SGB V“ aufgeführt sind, u. a. Kurse zur gesunden Ernährung, Rückengymnastik, Suchtprävention, Stressbewältigung.

Nicht steuerfrei sind Zuschüsse des Arbeitgebers für Beiträge zu Sportvereinen oder Fitnessstudios.

In der Praxis stellt vor allem der Bezug zu §§ 20 und 20a SGB V ein Problem dar. Hierfür gibt es den Präventionskatalog des Spitzenverbandes der gesetzlichen Krankenversicherung (GKV). Mit dem GKV-Leitfaden Prävention legt der GKV-Spitzenverband in Zusammenarbeit mit den Verbänden der Krankenkassen auf Bundesebene die inhaltlichen Handlungsfelder und qualitativen Kriterien für die Leistungen der Krankenkassen in der Primärprävention und betrieblichen Gesundheitsförderung fest (§§ 20 und 20a SGB V (bzw. § 20b SGB V n. F.)), die für die Leistungserbringung vor Ort verbindlich gelten. Hier ist beschrieben, welche Qualifikation z. B. der Kursleiter haben muss und welche Maßnahmen präventiv ergriffen werden können (z. B. Rückenschule, Stressbewältigungskurse, Raucherentwöhnungskurse, Yoga, Aquagymnastik etc.).

Die Prüfung des Freibetrages erfordert nach aktuellem Recht insb.

- die Führung von Teilnehmerlisten ohne Verstoß gegen datenschutzrechtliche Vorgaben (inkl. Dokumentation im Lohnkonto),
- die Zuordnung/Verteilung der Kosten betrieblicher Gesundheitsförderung zu bzw. auf einzelne Mitarbeiter zur Ermittlung, ob der Freibetrag überschritten wird und der konkreten Höhe des möglichen geldwerten Vorteils,
- die Lohnsteuerabführung und ggf. Verbeitragung des geldwerten Vorteils und
- die Abgrenzung zu Maßnahmen, die wegen des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses unabhängig vom Arbeitslohn steuerfrei sind. Dies betrifft z. B. Vorsorgeuntersuchungen oder andere gezielte Maßnahmen zur Vermeidung berufsbedingter Krankheiten.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer besucht einen Rückenschulkurs, der insgesamt zehnmal stattfindet und 100 € kostet. Die Kosten übernimmt einmal jährlich die Krankenkasse. Da der Arbeitgeber aber auch die restliche Zeit des Jahres den Kurs besuchen möchte, bucht er diesen weiter. Die Kosten in Höhe von 400 € für das restliche Jahr übernimmt der Arbeitgeber. Da der Kurs von der Krankenkasse einmal bezahlt wurde und damit die Voraussetzungen des Präventionskataloges erfüllt, sind die Voraussetzungen für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 34 EStG erfüllt. Erhält der Arbeitgeber den entsprechenden Nachweis, dass der Arbeitnehmer gezahlt und teilgenommen hat, kann er die Aufwendungen steuerfrei behandeln.

Zum 01.01.2019 wurde die Verweisung in § 3 Nr. 34 EStG an die Änderung des Fünften Sozialgesetzbuches angepasst. Danach fallen gesundheitsförderliche Maßnahmen in Betrieben (betriebliche Gesundheitsförderung), die den vom Spitzenverband Bund der Krankenkassen nach § 20 Abs. 2 Satz 1 SGB V festgelegten Kriterien entsprechen, sowie Maßnahmen zur verhaltensbezogenen Prävention, die nach § 20 Abs. 2 Satz 2 SGB V zertifiziert sind, unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 34 EStG. Der Freibetrag von 500 € bleibt bestehen.

Der Spitzenverband der Krankenkassen bestimmt nach § 20 Abs. 2 Satz 1 SGB V u. a. die Qualitätskriterien für Leistungen zur primären Prävention und Gesundheitsförderung. Zudem bestimmt er die Anforderungen und ein einheitliches Verfahren für die Zertifizierung von Leistungsangeboten durch die Krankenkassen. Leistungen zur verhaltensbezogenen Prävention, die nicht zertifiziert sind, dürfen die Krankenkassen nicht erbringen.

Zur Anpassung der Verfahren in den Betrieben wird die Zertifizierung von bisher unsertifizierten Maßnahmen mit der vorliegenden Änderung erst ab dem Veranlagungszeitraum 2020 gefordert. Die übrigen Voraussetzungen der §§ 20 und 20b SGB V müssen aber bereits vorher erfüllt sein.

Checkliste

- Arbeitnehmer besucht Präventionsmaßnahme.
- Voraussetzungen der Krankenkassen (und Zertifizierung) sind erfüllt.
- Arbeitgeber erhält Beleg über Aufwendungen des Arbeitnehmers (Aufbewahrung im Lohnkonto).

- Maximale Kosten von 500 € je Arbeitnehmer im Jahr = steuerfrei

2.6.18 Gutscheine

In der Praxis wird Arbeitnehmern der Arbeitslohn nicht mehr nur in Form von Bargeld oder einer Überweisung gezahlt. Häufig wenden Arbeitgeber auch Sachzuwendungen zu. Hierunter fallen auch Gutscheine (z. B. von einem Onlinehändler oder einer Tankstelle).

Hat der Arbeitnehmer die Möglichkeit, statt der Sachzuwendung vom Arbeitgeber die Barauszahlung zu verlangen, liegt immer steuerpflichtiger Barlohn vor. Hierauf findet die 44-€-Freigrenze keine Anwendung.

Nach der Rechtsprechung²¹ gehören Warengutscheine ebenfalls zum Sachlohn. Der Auffassung der Finanzverwaltung, dass ein €-Betrag dazu führt, dass Barlohn vorliegt, wurde widersprochen. Es kommt darauf an, dass der Arbeitnehmer nicht die Wahl hat, sich den Betrag auf dem Gutschein vom Arbeitgeber auszahlen zu lassen. Hat der Arbeitnehmer diese Wahl, so hat der BFH entschieden, dass in diesen Fällen immer Barlohn vorliegt.

Praxishinweis:

Der Arbeitgeber sollte also darauf achten, dass der Arbeitnehmer von ihm keine Auszahlung des Geldbetrages verlangen kann. Auf die tatsächliche Einlösung des Gutscheines kommt es nicht an. Der Arbeitnehmer kann folglich die Gutscheine sammeln und später insg. einlösen.

Gutscheine stellen mittlerweile auch nach der Lohnsteuerrichtlinie Sachlohn dar. Die Finanzverwaltung hat die Rechtsprechung übernommen (R 8.1 Abs. 1 LStR hier H 8.1 (1–4 Stichwort Warengutscheine)).

Die Definition von Gutscheinen als Sachlohn wurde ab 2020 in § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG neugefasst. Als Sachlohn gelten seit 01.01.2020 Gutscheine und Guthabekarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller oder einer Ausstellergemeinschaft der Gutscheine und Guthabekarten berechtigen und die entsprechend § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienstaufsichtsgesetzes (ZAG) nicht als Zahlungsdienste gelten. Die Kriterien des ZAG sollen als Abgrenzung für Zahlungsmittel gelten. Nicht erforderlich ist, dass die BaFin die Systeme als Zahlungsmittel oder Nichtzahlungsmittel bestätigt.

21 BFH-Urteil vom 11.11.2010 BStBl. 2011 II, S. 383 ff.

Gutscheine eines Ausstellers und aufladbare Geschenkkarten für den Einzelhandel sind weiterhin Sachlohn. Center-Gutscheine oder „City-Cards“ für Waren oder Dienstleistungen, die nicht nur beim Aussteller, sondern bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen eingelöst werden können, sind ebenfalls Sachlohn.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer Meier erhält am Monatsende einen Gutschein über einen Betrag von 40 €, den er bei einer ortsansässigen Tankstelle einlösen kann. Der Gutschein ist eine Sachzuwendung. Als Bewertungsmaßstab gilt der im Gutschein genannte Betrag. Ein Bewertungsabschlag ist nicht vorzunehmen. Erhält der Arbeitnehmer keine weiteren Sachzuwendungen, die der Arbeitgeber in die 44-€-Freigrenze einbeziehen möchte, bleibt der Gutschein in dem betreffenden Monat steuer- und sozialversicherungsfrei.

In der Praxis haben sich mittlerweile auch Modelle etabliert, bei denen Arbeitnehmer Kreditkarten erhalten. Auf diese werden monatlich z. B. maximal 44 € gebucht. Der Mitarbeiter kann die Karte als Zahlungsmittel entweder bei bestimmten Akzeptanzstellen oder in allen Geschäften/Restaurants/Tankstellen einsetzen. Nach der aktuellen Gesetzeslage, kommt es darauf an, ob die Geldkarten entsprechend dem Zahlungsdienstaufsichtsgesetz (ZAG) als Zahlungsdienste bzw. Zahlungsmittel gelten (vgl. 2.1).

Checkliste

- Vorliegen eines Gutscheines
- Bemessungsgrundlage = Wert des Gutscheines ohne Abschlag
- Barauszahlung durch Arbeitgeber nicht möglich
- Sachzuwendung = steuerpflichtiger Arbeitslohn
- 44-€-Freigrenze beachten

2.6.19 Incentives nach § 37b EStG

In der Praxis wenden Arbeitgeber z. B. auch Reisen, Eintrittskarten, Veranstaltungen, elektronische Geräte an eigene Arbeitnehmer oder an fremde Dritte zu.

Der Gesetzgeber hat für diese Fälle die Möglichkeit geschaffen, dass der Arbeitgeber/Unternehmer als Zuwendender die Sachzuwendungen mit 30 % pauschal versteuert.

Die Übernahme der Steuer hat abgeltende Wirkung, d. h. der Empfänger der Sachzuwendung (der Arbeitnehmer oder der Geschäftspartner) muss keine Versteuerung mehr vornehmen.

Praxishinweis:

Die Übernahme der Steuer ist keine Verpflichtung. Vielmehr hat der Zuwendende hier ein Wahlrecht. Wird die Steuer nicht übernommen, so muss der Empfänger die Zuwendung versteuern. Bei Leistungen an eigene Arbeitnehmer erfolgt die Versteuerung dann in der Regel als Arbeitslohn, d. h. es müssen vom Arbeitgeber Lohnsteuer und Sozialversicherungsbeiträge einbehalten werden.

Das BMF hat mit Schreiben vom 19.05.2015 (BStBl. 2015 I, S. 468) das alte Anwendungsschreiben zu § 37b EStG vom 29.04.2008 aktualisiert.

2.6.19.1 Zuwendender

Zuwendender kann jede natürliche und juristische Person oder Personenvereinigung sein. Hierunter zählen auch juristische Personen des öffentlichen Rechts. Die Rechtsform ist gleichgültig.

2.6.19.2 Sachzuwendung

Unter die Pauschalierung der Steuer fallen nur Sachzuwendungen. Diese müssen betrieblich veranlasst sein. Darunter fallen nach § 37b Abs. 1 EStG aber auch Geschenke i. S. des § 4 Abs. 5 EStG, für die das Betriebsausgabenabzugsverbot gilt, weil die 35-€-Grenze überschritten ist. Private Geschenke fallen nicht unter den Anwendungsbereich.

2.6.19.3 Art der Zuwendung

Die Geschenke oder Zuwendungen müssen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung oder zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Dies ist bei Ersteren der Fall, wenn die Zuwendungen in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit einem zwischen den Vertragsparteien abgeschlossenen Vertragsverhältnis (sog. Grundgeschäft) stehen und zur ohnehin geschulde-

ten Leistung als zusätzliche Leistung hinzukommen. Zuwendungen zur Anbahnung eines Vertragsverhältnisses fallen nicht unter § 37b EStG.

„Zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfordert, dass die Zuwendung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Gehaltsumwandlungen und Gehaltsverzicht scheiden hier aus. Die aktuellen Urteile des BFH sehen dies mittlerweile anders. Die Finanzverwaltung hat die Urteile mit Schreiben vom 05.02.2020 als nicht anwendbar erklärt (siehe 2.8).

Aufmerksamkeiten i. S. d. R 19.6 Absatz 1 LStR, die dem Empfänger aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, sind keine Geschenke und gehören daher nicht zur Bemessungsgrundlage (Rz. 9c).

2.6.19.4 Steuerpflichtiger

Entscheidet sich der Zuwendende für die Versteuerung nach § 37b EStG, ist er Steuerpflichtiger. Dies gilt auch für ausländische Zuwendende und nichtsteuerpflichtige juristische Personen des öffentlichen Rechts. Diese werden spätestens mit der Anwendung des § 37b EStG zu Steuerpflichtigen.

2.6.19.5 Zuwendungsempfänger

Zuwendungsempfänger können eigene Arbeitnehmer (§ 37b Abs. 2 EStG) des Zuwendenden sowie Dritte (§ 37b Abs. 1 EStG) unabhängig von ihrer Rechtsform (z. B. AG, GmbH, Aufsichtsräte, Verwaltungsratsmitglieder, sonstige Organmitglieder von Vereinen und Verbänden, Geschäftspartner, deren Familienangehörige, Arbeitnehmer Dritter) sein.

2.6.19.6 Steuerpflichtige Zuwendungen nach § 37b EStG

Von der Pauschalierung der Steuer nach § 37b EStG werden nur solche Zuwendungen erfasst, die betrieblich veranlasst sind und die beim Empfänger zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen.

§ 37b EStG begründet keine eigenständige Einkunftsart.

Zunächst ist also zu prüfen, ob die Empfänger der Zuwendung steuerpflichtig in Deutschland sind. Dies ist nach § 1 EStG der Fall, wenn der Empfänger in Deutschland einen Wohnsitz, einen gewöhnlichen Aufenthalt oder einen Geschäftssitz hat.

Erhalten z. B. ausländische Arbeitnehmer oder Kunden mit einem alleinigen Wohnsitz im Ausland eine Zuwendung, so können diese mangels Steuerpflicht in Deutschland nicht besteuert werden. Der Arbeitgeber/Unternehmer ist aber verpflichtet, die Empfänger aufzuzeichnen (Rz. 13).

Kann die Steuerpflicht des Empfängers bejaht werden, so muss die Zuwendung als solche noch steuerpflichtig sein. Dazu muss diese unter eine der sieben Einkunftsarten nach § 2 EStG fallen. Diese sind:

- Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Arbeitslohn, § 19 EStG)
- Einkünfte aus gewerblicher Tätigkeit (§ 15 EStG)
- Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (§ 18 EStG)
- Einkünfte aus Kapitalvermögen (§ 21 EStG)
- Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft (§ 13 EStG)
- Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung (§ 20 EStG)
- Einkünfte aus sonstigen Einnahmen (§ 22 EStG)

Kann eine Zuwendung einer Einkunftsart nicht zugeordnet werden, so ist diese ebenfalls nicht steuerpflichtig. Eine Pauschalierung nach § 37b EStG ist in diesen Fällen ebenfalls nicht erforderlich. Allerdings muss der Zuwendende die Empfänger und Zuwendungen ebenfalls aufzeichnen, sodass die Finanzverwaltung dies ggf. nachprüfen kann.

2.6.19.7 Keine Anwendung von § 37b EStG

Die Pauschalierung ist nicht in allen Fällen von Sachzuwendungen anwendbar. Es gibt zahlreiche Ausnahmen:

- In den Fällen, in denen der Rabattdreibetrag in Höhe von 1.080 € nach § 8 Abs. 3 EStG in Anspruch genommen wird, ist es nicht zulässig, für einen darüber hinausgehenden Betrag die Steuer nach § 37b Abs. 2 EStG zu pauschalieren.
- Für sonstige Sachbezüge, die nach § 40 Abs. 1 EStG pauschaliert besteuert werden können, kann stattdessen auch die Pauschalierung nach § 37b EStG gewählt werden.
- Für Zuwendungen, die der Zuwendende selbst unter Anwendung des § 37b EStG erhalten hat, entfällt eine erneute pauschale Besteuerung nach § 37b EStG.

- Sachbezüge, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden, sowie steuerfreie Sachbezüge (z. B. auch Betriebsveranstaltungen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG) werden nicht von der Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG erfasst.

Praxishinweis:

Das überwiegende eigenbetriebliche Interesse ist in jedem Einzelfall zu entscheiden. Dieses liegt vor, wenn das Interesse des Arbeitgebers über das Interesse des Arbeitnehmers am Erhalt der Zuwendung hinausgeht. Indizwirkung hierbei haben die Weisung des Arbeitgebers und damit eine Verpflichtung des Arbeitnehmers und z. B. die Anrechnung der Arbeitszeit.

- Wird bei Sachzuwendungen die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG in Höhe von 44 € nicht überschritten, liegt kein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Bei der Prüfung der Freigrenze bleiben die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteile, die nach §§ 37b und 40 EStG pauschal versteuert werden, außer Ansatz.
- Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer, die als bloße Aufmerksamkeiten (R 19.6 LStR) anzusehen sind und deren jeweiliger Wert 60 € nicht übersteigt, gehören nicht zum Arbeitslohn und sind daher nicht in die Pauschalierung nach § 37b EStG einzubeziehen. Bei Überschreitung des Betrags von 60 € ist die Anwendung des § 37b EStG möglich. Dies gilt nach Tz 9c des BMF-Schreibens auch für Zuwendungen an Geschäftspartner zu besonderen persönlichen Anlässen (z. B. Hochzeit, Geburt eines Kindes oder Geburtstag).

2.6.19.8 Bewirtungen und Pauschalierung nach § 37b EStG

Die Teilnahme an einer geschäftlich veranlassten Bewirtung i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG ist nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einzubeziehen (vgl. hierzu 2.6.22).

Beispiel:

A lädt einen Geschäftspartner nach einem Kundengespräch zu einem gemeinsamen Essen ein. Die Kosten betragen pro Kopf 100 € brutto. Die Kosten übernimmt A. Da A nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG nur 70 % der Bewirtungsaufwendungen als Betriebsausgabe geltend machen kann, fällt die Bewirtung nicht in den Anwendungsbereich nach § 37b EStG.

Bewirtungsleistungen, die Teil einer Gesamtleistung sind (z. B. Bewirtung im Rahmen einer Incentive-Reise im Rahmen von Repräsentationsveranstaltungen, wie z. B. Einladung zu einem Golfturnier, zu einem Segeltörn oder zu einer Jagdgesellschaft) sind dagegen von der Besteuerung nach § 37b EStG erfasst.

Eine Incentive-Reise liegt vor, wenn die Veranstaltung mindestens eine Übernachtung umfasst.

Beispiel:

Ein Unternehmen lädt wichtige Geschäftspartner zu einer 4-tägigen Kurzreise nach Rom ein. Die Kosten betragen pro Person 1.000 €. Der Bewirtungsanteil beträgt dabei 200 €.

Die Reise ist eine Sachzuwendung in Form eines Incentives. Die Kosten pro Kopf von 1.000 € zählen insg. in die Bemessungsgrundlage. Die Bewirtungskosten sind nicht herauszurechnen. Die Besteuerung nach § 37b EStG mit 30 % ist möglich.

Mahlzeiten, die auf Veranlassung des Arbeitgebers anlässlich von Auswärtstätigkeiten an seine Arbeitnehmer abgegeben werden, können nach § 37b EStG pauschal besteuert werden, wenn der Wert der Mahlzeit 60 € übersteigt.

Praxishinweis:

Mahlzeiten bis 60 € pro Arbeitnehmer auf Auswärtstätigkeiten sind nach Reisekostengrundsätzen zu behandeln. Hier ist die an den Arbeitnehmer gezahlte Verpflegungspauschale um 20 % vom Tageshöchstsatz für ein Frühstück (in Deutschland somit 4,80 €) und jeweils 40 % vom Tageshöchstsatz für Mittag- und Abendessen (in Deutschland 9,60 €) zu kürzen.

2.6.19.9 Wahlrecht zur Pauschalierung

Der Zuwendende hat ein Wahlrecht zur Anwendung der Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG. Dieses ist einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Zuwendungen auszuüben. Bei Zuwendungen an Arbeitnehmer ist dabei immer die kalenderjahrbezogene Betrachtungsweise für das Wahlrecht maßgeblich.

Wurde sich für die Pauschalierung nach § 37b EStG entschieden, kann sie nach Ansicht der Finanzverwaltung nicht zurückgenommen werden.

Anders sieht dies die aktuelle Rechtsprechung: Nach einem Urteil des BFH vom 15.06.2016 zum Aktenzeichen VI R 54/15 können Pauschalierungswahlrechte nach § 37b Abs. 1 EStG (Dritte, Nichtarbeitnehmer) und § 37b Abs. 2 EStG (Arbeitnehmer) unabhängig voneinander wahrgenommen werden.

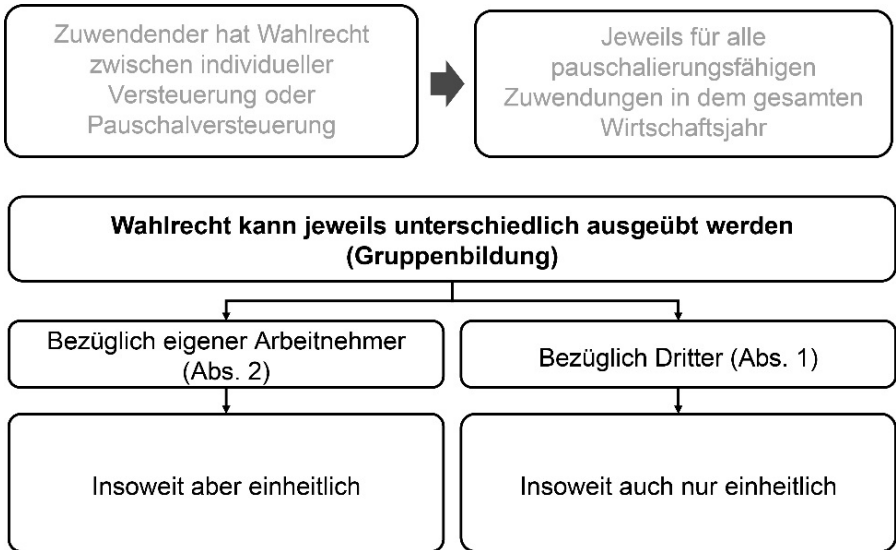
Aus dieser Trennung ergibt sich aber lediglich, dass innerhalb des jeweiligen Pauschalierungskreises einheitlich – also jeweils einheitlich für sämtliche Zuwendungen an Nichtarbeitnehmer einerseits und sämtliche Zuwendungen an Arbeitnehmer andererseits – zu pauschalieren ist.

Nach Ansicht der Richter sind die Pauschalierungswahlrechte widerruflich. Das ergibt sich zum einen aus dem Gesetzeswortlaut, denn Antrags- und Wahlrechte, die weder unwiderruflich ausgestaltet sind noch einer zeitlichen Begrenzung unterliegen, können anderweitig ausgeübt werden, solange der Steuerbescheid nicht bestandskräftig und die Feststellungsfrist noch nicht abgelaufen ist.

Der Widerruf führt dazu, dass die Zuwendungen rückwirkend in die Veranlagung der Zuwendungsempfänger als Einnahmen einzubeziehen sind. Aus diesem Grund ist nach der Rechtsprechung auch der Empfänger über den Widerruf zu informieren.

Das Wahlrecht kann für alle inländischen lohnsteuerlichen Betriebsstätten nach § 41 Abs. 2 EStG nur einheitlich ausgeübt werden.

Das Wahlrecht wird ausgeübt, indem die pauschale Einkommensteuer in der Lohnsteueranmeldung angemeldet und an das Finanzamt abgeführt wird. Einer Genehmigung seitens des Finanzamtes bedarf es nicht.



2.6.19.10 Wahlrecht bei Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer

Die Entscheidung über die Pauschalierung für eigene Arbeitnehmer soll spätestens bis zu der für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung gelten- den Frist (§ 41b Absatz 1 Satz 2 EStG, 28.02. des Folgejahres) getroffen werden.

Das Wahlrecht kann auch durch Änderung einer noch nicht materiell bestandskräftigen Lohnsteueranmeldung ausgeübt werden. Daher ist eine erstmalige Wahlrechtsausübung auch im Rahmen einer Außenprüfung möglich. Wurden Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer weder pauschal noch individuell besteuert, kann das Wahlrecht (erstmalig) auch noch im Rahmen einer Änderung einer noch nicht materiell bestandskräftigen Lohnsteueranmeldung ausgeübt werden. Wurden Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer dagegen bisher individuell besteuert, weil eine Pauschalierung zum maßgeblichen Wahlrechtszeitpunkt nicht vorgenommen worden ist, ist eine Pauschalierung nachträglich nach § 37b Absatz 2 EStG nicht mehr möglich.

Wurden Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer nach § 37b EStG bisher pauschal besteuert, ist die bisherige Ausübung des Wahlrechts für den Zuwendenden bindend. Eine nachträgliche individuelle Besteuerung der Sachzuwendungen ist nicht zulässig.

Erhalten Arbeitnehmer verbundener Unternehmen (nach §§ 15 ff. AktG oder § 271 HGB) Zuwendungen, so sind diese mind. mit dem sich aus § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG ergebenden Wert zu bemessen (Rabattgewährung an Konzernmitarbeiter). Diese können aber auch individuell besteuert werden, auch wenn der Zuwendende für die übrigen Zuwendungen die Pauschalierung nach § 37b Absatz 1 EStG anwendet. Bei diesen Zuwendungen wird es nicht beanstandet, wenn anstelle des Zuwendenden der Arbeitgeber des Zuwendungsempfängers die Pauschalierung gem. § 37b Abs. 1 EStG vornimmt.

Zuwendungen, die ein Arbeitnehmer von einem Dritten erhalten hat, können nicht vom eigenen Arbeitgeber nach § 37b EStG pauschal besteuert werden. Stattdessen kann Arbeitslohn von dritter Seite vorliegen, den der Arbeitgeber nach § 38 Abs. 1 Satz 3 EStG besteuern muss. Arbeitnehmer sind nach § 38 Absatz 4 Satz 3 EStG verpflichtet, ihrem Arbeitgeber die ihnen von Dritten gewährten Bezüge am Ende des Lohnzahlungszeitraumes anzuzeigen. Erhält der Arbeitnehmer erst im Nachhinein eine Mitteilung vom Zuwendenden über die Anwendung des § 37b EStG, kann bei bereits durchgeführter individueller Besteuerung eine Korrektur des Lohnsteuerabzugs vorgenommen werden, wenn die Änderung des Lohnsteuerabzugs beim Arbeitnehmer noch zulässig ist.

2.6.19.11 Wahlrecht bei Zuwendungen an Dritte

Die Entscheidung über die Pauschalierung für Dritte kann auch im laufenden Wirtschaftsjahr, spätestens in der letzten Lohnsteueranmeldung des Wirtschaftsjahres der Zuwendung getroffen werden.

Praxishinweis:

Nach Abs. 3 von 37b EStG ist der Zuwendungsempfänger über die Übernahme der Steuer im Wege der Pauschalierung zu informieren. Die Information kann für Arbeitnehmer am Schwarzen Brett oder im Intranet erfolgen. Für Dritte kann die Information schriftlich mit einem kleinen Hinweis erfolgen.

2.6.19.12 Streuwerbeartikel

Sachzuwendungen, deren Anschaffungs- oder Herstellungskosten 10 € nicht übersteigen, sind als Streuwerbeartikel anzusehen. Darunter fallen z. B. Kugelschreiber, Schlüsselbänder oder Kalender mit einem Werbeaufdruck oder Firmenlogo. Vereinfachend hat die Finanzverwaltung hier beschlossen, dass Streuwerbeartikel nicht in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer einzubeziehen sind.

Zu beachten sind aber Streuwerbeartikel, die an eigene Arbeitnehmer gegeben werden. Hierbei handelt es sich stets um Sachzuwendungen, die steuerpflichtig sind. Wird eine Pauschalierung der Steuer nach § 37b EStG vereinfachend nicht vorgenommen, so fließen die entsprechenden Zuwendungen aber in die 44-€-Freigrenze ein.

Die OFD Karlsruhe hat sich beziehend auf das BMF-Schreiben zur Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37 EStG vom 19.05.2015 zum Wahlrecht des Arbeitgebers bzgl. der Versteuerung von Streuwerbeartikeln in einer Verfügung vom 18.12.2015 geäußert. Im Ergebnis heißt es hier: Wendet der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Streuwerbeartikel zu, muss er diese entweder pauschalieren oder in die 44-€-Freigrenze miteinbeziehen. Sie bleiben nicht grundsätzlich steuerfrei.

Praxishinweis:

Die OFD Karlsruhe weist darauf hin, dass die Streuwerbeartikelregelung bei der regulären Lohnversteuerung keine entsprechende Anwendung findet. Hier werden, so die OFD, die nach § 8 Abs. 1 EStG zu bewertenden Sachbezüge an Arbeitnehmer nur dann von der Versteuerung ausgenommen, wenn diese insg. die 44-€-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG im Kalendermonat nicht überschreiten. Wird die Freigrenze durch mehrere ggf. auch geringwertige Sachzuwendungen überschritten, sind sämtliche Sachzuwendungen der regulären Lohnversteuerung zu unterwerfen.

2.6.19.13 Bemessungsgrundlage für § 37b EStG

Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 und 2 EStG sind alle Zuwendungen, die beim Empfänger zu steuerbaren und steuerpflichtigen Einkünften führen.

Daher sind Zuwendungen, die nicht der inländischen Besteuerung unterliegen, auszunehmen (z. B. an beschränkt und unbeschränkt steuerpflichtige Empfänger auszuscheiden, die nach den Bestimmungen eines Doppelbesteuerungsabkommens oder des Auslandstätigkeitserlasses nicht in Deutschland steuerpflichtig sind).

Werden Zuwendungen aus der Bemessungsgrundlage des § 37b EStG herausgerechnet, sind neben den Aufzeichnungen für den Betriebsausgabenabzug zusätzlich Aufzeichnungen zu führen, aus denen hervorgeht, dass diese beim Empfänger

nicht steuerbar und steuerpflichtig sind. Die Empfänger der Zuwendungen müssen auf Verlangen der Finanzbehörde genau benannt werden können (§ 160 AO).

Vereinfachend kann der steuerpflichtige Zuwendende einen Prozentsatz anwenden, der sich an den unternehmensspezifischen Gegebenheiten orientiert. Dieser ist anhand geeigneter Unterlagen oder Aufzeichnungen glaubhaft zu machen. Die Aufzeichnungen zur Steuerpflicht beim Empfänger kann dann unterbleiben. Es ist ausreichend, wenn auf die Aufzeichnungen, die über einen repräsentativen Zeitraum (mind. drei Monate) geführt werden, zurückgegriffen wird. Der so ermittelte Prozentsatz darf so lange angewandt werden, wie sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern.

Die Zuwendungen sind mit den Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschl. Umsatzsteuer zu bewerten. In die Bemessungsgrundlage sind alle tatsächlich angefallenen Aufwendungen einzubeziehen, die der jeweiligen Zuwendung direkt zugeordnet werden können. Zu den Aufwendungen im Rahmen von Veranstaltungen gehören z. B. Aufwendungen für Musik, künstlerische und artistische Darbietungen und Aufwendungen für den äußeren Rahmen (z. B. Raummiete, Eventmanager).

Zuzahlungen des Zuwendungsempfängers mindern lediglich die Bemessungsgrundlage.

Wird ein Wirtschaftsgut zugewandt, das der Zuwendende selbst hergestellt hat, sind als Aufwendungen grundsätzlich die Herstellungskosten des Wirtschaftsguts (zzgl. der Umsatzsteuer) anzusetzen (z. B. Eintrittskarten für eine selbst ausgerichtete Veranstaltung). Der Zuwendende kann stattdessen den gemeinen Wert (z. B. den Kartenpreis) ansetzen, wenn dieser ohne Weiteres ermittelt werden kann.

2.6.19.14 Entstehung der Steuer nach § 37b EStG

Die Zuwendung ist im Zeitpunkt der Erlangung der wirtschaftlichen Verfügungsmacht zu erfassen. Das ist bei Geschenken der Zeitpunkt der Hingabe (z. B. Eintrittskarte) und bei Nutzungen der Zeitpunkt der Inanspruchnahme (z. B. bei der Einladung zu einer Veranstaltung der Zeitpunkt der Teilnahme).

Es wird aber nicht beanstandet, wenn die Pauschalierung nach § 37b EStG bereits in dem Wirtschaftsjahr vorgenommen wird, in dem der Aufwand zu berücksichtigen ist. Auf einen hiervon abweichenden Zeitpunkt der Bezahlung der Rechnung durch den Zuwendenden kann hingegen nicht abgestellt werden. Dies bedeutet, die Pauschalierung kann bereits bei Einkauf der Geschenke (unabhängig vom Zufluss beim Empfänger) vorgenommen werden.

2.6.19.15 Ausschluss der Pauschalierung

Die Pauschalierung ist ausgeschlossen, wenn die Zuwendung je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder die einzelne Zuwendung 10.000 € übersteigt (§ 37b Abs. 1 Satz 3 EStG). Dabei handelt es sich um die Bruttoaufwendungen, im ersten Fall um einen Höchstbetrag (z. B. drei Zuwendungen im Wert von jeweils 4.000 €; § 37b EStG ist nicht nur für die ersten beiden Zuwendungen anwendbar, sondern auch die Hälfte der Aufwendungen für die dritte Zuwendung muss in die Pauschalbesteuerung einbezogen werden). Bei dem zweiten Fall handelt es sich um eine Höchstgrenze (z. B. Zuwendung im Wert von 15.000 €; § 37b EStG ist auf diese Zuwendung nicht anwendbar).

2.6.19.16 Abzug als Betriebsausgabe

Mit Urteil des Bundesfinanzhofes vom 30.03.2017 zum Aktenzeichen IV R 13/14 haben die Richter geurteilt, dass die Übernahme der pauschalen Einkommensteuer nach § 37b EStG für ein Geschenk als weiteres Geschenk dem Betriebsausgabenabzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG zu unterwerfen ist. Voraussetzung ist, dass bereits der Wert des Geschenks selbst oder zusammen mit der übernommenen pauschalen Einkommensteuer den Betrag von 35 € übersteigt.

Die Richter bezogen somit in die 35-€-Grenze beim Betriebsausgabenabzug die übernommene Pauschalsteuer mit ein.

Die Finanzverwaltung hat nunmehr beschlossen, das Urteil des BFH vom 30.03.2017 zum Aktenzeichen IV R 13/14, mit dem dieser geurteilt hat, dass die pauschale Einkommensteuer auf Geschenke nach § 37b EStG dem Abzugsverbot unterliegt und damit in die 35-€-Grenze beim Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 EStG einzubeziehen ist, im Bundessteuerblatt zu veröffentlichen (BStBl II 2017, 892).

Allerdings wurde die Veröffentlichung mit einer Fußnote versehen. Diese lautet: „Die Finanzverwaltung wendet die Vereinfachungsregelung in Rdnr. 25 des BMF-Schreibens vom 19.05.2015 (BStBl I 2015, 468, Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG) weiter an.“

Dies bedeutet, dass die Finanzverwaltung weiterhin die Pauschalsteuer nach § 37b EStG nicht in die 35-€-Grenze nach § 4 Abs. 5 EStG miteinbezieht. Die 35-€-Grenze beim Betriebsausgabenabzug kann somit wie bisher ohne Pauschalsteuer berechnet werden.

Beispiel:

Großhändler A versendet an einen Kunden als Dankeschön für die langjährige Kundenbeziehung einen Bildband. Die Rechnung der Buchhandlung weist einen Verkaufspreis von 37 € aus, sie enthält den Zusatz: „Im Rechnungsbetrag sind 7 % Umsatzsteuer enthalten.“ A lässt das Buch in Geschenkpapier (Kosten: 1,50 €) einpacken, an Versandkosten fallen 4 € an.

Da A zum Vorsteuerabzug berechtigt ist, kann er die Wertgrenze wie folgt ermitteln:

Kaufpreis des Buches:	37,00 €
darin enthalten 7 % Umsatzsteuer	./ 2,43 €
Nettowert des Geschenkes:	34,57 €

A kann deshalb seine vollständigen Aufwendungen in Höhe von 40,07 € (34,57 € + 1,50 € + 4,00 €) als Betriebsausgabe geltend machen, die herausgerechnete Umsatzsteuer in Höhe von 2,43 € kann er als Vorsteuer abziehen. Übernimmt er für das Geschenk auch noch die Pauschalsteuer nach § 37b EStG, so ist die Pauschalsteuer ebenso eine Betriebsausgabe, die abziehbar ist.

Praxishinweis:

Bei der Prüfung der 35-€-Grenze bei Geschenken an Dritte für den Betriebsausgabenabzug nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist eine übernommene Pauschalsteuer nach § 37b EStG nicht einzubeziehen. Allerdings ist die Steuer nicht als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn die Ausgaben für Geschenke die 35-€-Grenze je Empfänger im Jahr überschreitet.

Checkliste

- Sachzuwendung
- An Arbeitnehmer oder Dritten
- Steuerpflichtig in Deutschland (bei Arbeitnehmer = keine Zuwendung im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse)

- Zusätzlich zum Arbeitslohn oder einer Gegenleistung
- Wahlrecht zur Pauschalierung der Einkommensteuer (jeweils nach Gruppe Arbeitnehmer oder Dritte; gilt dann aber für ein Kalenderjahr).
- Steuersatz 30 % zzgl. Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer
- Information an Zuwendungsempfänger über Pauschalierung
- Wenn keine Pauschalierung der Einkommensteuer = keine Information an Dritten notwendig; bei Arbeitnehmer = Arbeitslohnversteuerung

2.6.20 Jobtickets

Arbeitnehmer nutzen häufig den öffentlichen Nahverkehr, um zu ihrer ersten Tätigkeitsstätte zu gelangen. Hierzu gibt es je nach regionalem Nahverkehrsträger die Möglichkeit, sog. Jobtickets zu erwerben. Diese zeichnen sich dadurch aus, dass sie im Vergleich zum normalen Monats- oder Jahresticket günstiger sind.

Der Arbeitgeber kann die Kosten für das Monats- oder Jahresticket übernehmen. Seit 01.01.2019 gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr gezahlt werden, wieder eine Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG.

Das Gleiche gilt für die unentgeltliche oder verbilligte Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und nach § 9 Abs.1 Satz 3 Nr. 4a Satz 3 EStG sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr, die der Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Anspruch nehmen kann.

Begünstigt werden die Sachbezüge:

- in Form der unentgeltlichen oder verbilligten Zurverfügungstellung von Fahrausweisen,
- für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte,
- für Privatfahrten mit dem Personennahverkehr,

- als Zuschüsse des Arbeitgebers zum Erwerb von Fahrausweisen und Leistungen (Zuschüsse und Sachbezüge) Dritter, die mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis erbracht werden,
- als Zuwendungen, die mittelbar durch den Arbeitgeber gewährt wurden (z. B. durch Abschluss eines Rahmenabkommens).

Die Steuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen für die Nutzung eines Taxis ist ausgeschlossen. Außerdem gilt die Steuerfreiheit nicht für Arbeitgeberleistungen (Zuschüsse und Sachbezüge), die durch Umwandlung des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns finanziert werden, da nur zusätzliche Leistungen begünstigt werden.

Begünstigt sind somit nicht nur Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte, sondern auch Privatfahrten im Personennahverkehr. Fahrten im Personenfernverkehr sind nur steuerfrei, wenn diese für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte oder im Rahmen von Dienstreisen sowie im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung stattfinden.

Mit Schreiben vom 15.08.2019 hat die Finanzverwaltung in einem BMF-Schreiben die Neuregelung zum 01.01. erörtert. Zum Personenfernverkehr zählen alle Fernzüge der Deutschen Bahn, also ICE, IC oder EC und alle vergleichbaren ausländischen Hochgeschwindigkeitszüge. Alle anderen Bahnen, vor allem diejenigen, die den Stadt- oder Regionalverkehr absichern, zählen zum Personennahverkehr.

Zu den begünstigten Fahrberechtigungen zählen Einzelfahrscheine, Monats- oder Jahrestickets, Mehrfahrtenkarten oder auch die BahnCard 100.

Können mit der überlassenen Fahrberechtigung sowohl Nahverkehrs- als auch Fernverkehrsfahrten durchgeführt werden, so muss geprüft werden, ob die Einzelfahrscheine für die Strecke zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte teurer sind als die überlassene Fahrberechtigung, z. B. die BahnCard 100. Es ist somit für die Steuerfreiheit eine Amortisationsrechnung bei der Anschaffung durchzuführen. Zu vergleichen sind immer die Kosten der voraussichtlichen Einzelfahrscheine zu den Kosten der Fahrberechtigung.

Kommt es nach dieser Prognose nur zu einer teilweisen Amortisation, so liegt in der Überlassung der Fahrberechtigung zunächst einmal ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor. In der Folge können die ersparten Einzelfahrscheine über die Lohnabrechnung oder aber auch die Reisekosten zurückgerechnet werden. Maximal ist die Rückrechnung bis zur Höhe der Aufwendungen vorzunehmen.

Darf mit der Fahrberechtigung nur der Personennahverkehr genutzt werden, ist unerheblich, ob diese für Fahrten in der Freizeit oder im Urlaub oder zur ersten Tätigkeitsstätte genutzt werden.

Die Steuerfreiheit entsteht nur, wenn der Zuschuss oder die Fahrkarte zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Nach Ansicht der Finanzverwaltung liegt dieses Kriterium auch vor, wenn der Arbeitnehmer aus mehreren Mobilitätsangeboten wählt, z. B. Fahrrad, Jobticket oder Dienstwagen.

Die steuerfreien Leistungen des Arbeitgebers mindern die Entfernungspauschale nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 Satz 2 EStG, die als Werbungskosten vom Arbeitnehmer geltend gemacht werden. Die Aufwendungen des Arbeitgebers sind in der Jahreslohnsteuerbescheinigung Zeile 17 zu bescheinigen.

Der Mitarbeiter kann neben dem Jobticket zusätzlich noch einen Dienstwagen und ein Fahrrad überlassen bekommen.

Behandlung einer BahnCard

Bei der Überlassung einer BahnCard 100 durch den Arbeitgeber zur privaten Nutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte des Arbeitnehmers ist der Nutzungsvorteil bisher als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln. Bei Überlassung der BahnCard 100 für Dienstreisen liegt ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers und damit kein steuerbarer Arbeitslohn vor.

Von einer Überlassung der BahnCard 100 im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse (dann kein steuerbarer Arbeitslohn) kann aus Vereinfachungsgründen bereits dann ausgegangen werden, wenn nach einer Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit (z. B. nach Reiserichtlinie) ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, die Kosten der BahnCard erreichen oder übersteigen (prognostizierte Vollamortisation).

Durch die Wiedereinführung der Steuerbefreiung ergeben sich nunmehr auch eine andere Rechnungen für die Amortisation einer BahnCard 100. Der Arbeitgeber muss weiterhin für eine steuerbefreite Anschaffung der BahnCard 100 eine Prognose für die Amortisation der Kosten vornehmen. Allerdings können die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte, die nunmehr unter die neue Steuerbefreiung fallen, miteinbezogen werden.

Beispiel:

Anschaffung der BahnCard 100 für 4.395 €

Prognoserechnung des Arbeitgebers:

Kosten für dienstliche Reisen im Jahr von 1.500 €

Kosten für Fahrten zwischen Wohnung und 1. TS mit der Regionalbahn im Jahr von 1.400 €

Kosten für Fahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung (auch im Fernverkehr) im Jahr von 1.500 €

Prüfung der Kosten:

Dienstreisen sind steuerfrei nach § 3 Nr. 16 EStG.

Fahrten zur ersten TS sind steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG.

Fahrten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind steuerfrei nach § 3 Nr. 16 EStG.

Insgesamt: 4.300 € steuerfrei.

Damit liegt eine volle Amortisation vor. Der Arbeitnehmer kann nunmehr voll die BahnCard 100 zusätzlich für die Privatfahrten im Urlaub und Freizeit nutzen. Eine Versteuerung muss nicht erfolgen.

Tritt die prognostizierte Vollamortisation aus unvorhersehbaren Gründen (z. B. Krankheit) nicht ein, wird das überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers bei Hingabe der BahnCard hierdurch nicht berührt. Es ist keine Nachversteuerung vorzunehmen.

Erreichen die durch die Nutzung der überlassenen BahnCard 100 ersparten Fahrtkosten, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer anfallen würden, nach der Prognose zum Zeitpunkt der Hingabe der BahnCard deren Kosten voraussichtlich nicht vollständig (Prognose der Teilamortisation), liegt die Überlassung der BahnCard nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Die Überlassung der BahnCard stellt in diesem Fall zunächst in voller Höhe steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Die während der Gültigkeitsdauer der BahnCard durch deren Nutzung für dienstliche Fahrten ersparten Fahrtkosten können dann monatsweise oder auch am Ende

des Gültigkeitszeitraums als Korrekturbetrag den steuerpflichtigen Arbeitslohn mindern. Für die Höhe des Korrekturbetrags können aus Vereinfachungsgründen – anstelle einer quotalen Aufteilung (Nutzung zu dienstlichen Zwecken im Verhältnis zur Gesamtnutzung) – auch hier die ersparten Kosten für Einzelfahrscheine, die im Rahmen der Auswärtstätigkeit ohne Nutzung der BahnCard während deren Gültigkeitsdauer angefallen wären, begrenzt auf die Höhe der tatsächlichen Kosten der BahnCard, zugrunde gelegt werden.

Praxishinweis:

Arbeitgeber, die die Fahrkarten oder Zuschüsse im Wege der Gehaltsumwandlung zur Verfügung stellen, können nicht die Steuerbefreiung in Anspruch nehmen. Ab 01.01.2020 kann der Arbeitgeber Zuschüsse oder Tickets im Rahmen der Gehaltsumwandlung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 und 2 entweder mit 15 % oder 25 % pauschal lohnversteuern. Der Steuersatz hängt davon ab, ob der Arbeitgeber die Aufwendungen in der Jahreslohnsteuerbescheinigung bescheinigt oder nicht. Erfolgt keine Bescheinigung, so erfolgt auch keine Anrechnung auf die Entfernungspauschale. In diesen Fällen muss eine Versteuerung mit 25 % vorgenommen werden.

Die vom Arbeitgeber übernommenen Kosten müssen immer bei der Anwendung der Steuerfreiheit oder der 15%igen Pauschalversteuerung auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung eingetragen werden.

Checkliste

- Arbeitnehmer übernimmt Kosten für Jobticket an Arbeitnehmer oder zahlt Zuschuss.
- Monatliches Ticket, Jahresticket, einzelne Fahrscheine
- Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den Wert.
- Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 15 EStG
- Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG mit 15 % (bei Gehaltsumwandlung)
- Übernommene Kosten des Arbeitgebers für Jobticket in Jahreslohnsteuerbescheinigung eintragen

- Pauschalversteuerung nach § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG mit 25 % (zusätzlich oder als Gehaltsumwandlung) ohne Bescheinigung auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung

2.6.21 Kinderbetreuungszuschuss

Nach § 3 Nr. 33 EStG und R 3.33 LStR sind Arbeitgeberzuschüsse zu den Aufwendungen der Betreuung (einschl. Unterkunft und Verpflegung) von nichtschulpflichtigen Kindern steuer- und entsprechend auch sozialversicherungsfrei.

Ob ein Kind schulpflichtig ist, bestimmt sich nach dem jeweiligen landesrechtlichen Schulgesetz. In R 3.33 LStR ist geregelt, dass der Zuschuss steuerfrei vom Arbeitgeber bis zur Einschulung des Kindes gezahlt werden kann. Damit wird auch der Tatsache Rechnung getragen, dass in einigen Bundesländern erst im September die Einschulung stattfindet.

Der Arbeitgeber kann maximal die Höhe der Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Kinderbetreuung und die Mahlzeiten steuerfrei erstatten. Hierzu hat er sich entsprechende Belege über die Gebühren der Kindertageseinrichtung oder Tagesmutter vorzulegen. Diese sind vom Arbeitgeber im Original aufzubewahren.

Weitere Voraussetzung ist, dass die Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn an den Arbeitnehmer fließen müssen.

Der BFH hat mit Urteilen vom 19.09.2012 (BStBl. 2013 II, S. 395 und 398) seine Auffassung verschärft und entschieden, dass das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nur bei komplett freiwilligen Arbeitgeberleistungen erfüllt sei. Mit dieser sehr strengen Auffassung entzieht der BFH aber den Tatbeständen in §§ 3 Nr. 33, 40 und 37b EStG jegliche Grundlage. In der Praxis werden z. B. Zuschüsse zur Kinderbetreuung meist nur aufgrund einer Dienstvereinbarung oder zusätzlichen Vereinbarungen zum Arbeitsvertrag gewährt. Diese begründen dann auch zivilrechtliche Ansprüche, solange sie gelten.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung in R 3.33 LStR liegt die Voraussetzung jedoch vor, wenn der Arbeitgeber die Zuschüsse oder Zuwendungen leistet und diese als zusätzliche Leistung zum Arbeitslohn hinzukommen.

Aus diesem Grund hat die Finanzverwaltung die Urteile mit Schreiben vom 22.05.2013 (BStBl. 2013 I, S. 728) zwar für anwendbar erklärt, aber auch entschieden, dass es weiterhin ausreicht, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt.

Das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ ist nach Ansicht der Finanzverwaltung auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsver-

traglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zusätzliche zweckbestimmte Leistung hat. Dies kann auch aus schriftlichen individuellen Zusagen oder Betriebsvereinbarungen hervorgehen.

In seinen aktuellen Urteilen hat der BFH die Rechtsprechung von 2013 aufgegeben. Der Bundesfinanzhof hat am 01.08.2019 mit drei Urteilen zur Lohnsteuerpauschalierung und zu Steuerbefreiungen für erbrachte Leistungen des Arbeitgebers mit dem Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ geurteilt (Az: VI R 32/18, VI R 21/17, VI R 40/17).

Nunmehr geht der BFH davon aus, dass der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn „der Arbeitslohn ist, den der Arbeitgeber nur verwendungs- bzw. zweckgebunden leistet“.

Auf die Frage, ob der Arbeitnehmer auf den fraglichen Lohnbestandteil arbeitsrechtlich einen Anspruch hat, kommt es daher nicht mehr an. Ausdrücklich betont der BFH, dass Freiwilligkeit und Zusätzlichkeit einander nicht ausschließen. „Vielmehr kann auch zu einer Zahlung, auf die im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht, eine weitere ebenfalls arbeitsrechtlich geschuldete Leistung hinzutreten.“

Auch ein arbeitsvertraglich vereinbarter „Lohnformenwechsel“ (nicht zu verwechseln mit einer „Gehaltsumwandlung“) ist nach Ansicht des BFH nicht begünstigungsschädlich. „Setzen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herab, kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen (wie z. B. Kinderbetreuungskosten) steuerbegünstigt ausgleichen.“

Diese Auffassung wird von der Finanzverwaltung bisher nicht geteilt (R 3.33 Abs. 5 Satz 2 der Lohnsteuer-Richtlinien; BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 728).

Die Rechtsprechung unterteilt daher zwischen einer Anrechnung auf das Gehalt und einem Lohnformwechsel. Nur bei einem Lohnformwechsel liegt nach Ansicht der Rechtsprechung das Zusätzlichkeitskriterium vor. In diesen Fällen liegt zunächst eine wirksame Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vor, in der das zuvor vereinbarte Bruttogehalt abgemindert wird. Der Arbeitnehmer hat somit nur noch Anspruch auf ein gemindertes Bruttogehalt. In einem zweiten Schritt erhält der Arbeitnehmer nun Zuschüsse, die ggf. steuerbefreit sind. Die Rechtsprechung sieht dies als einen Wechsel der Lohnform an. Würden die Voraussetzungen wegfallen, hätte der Arbeitnehmer nur einen Anspruch auf das geminderte Bruttogehalt und nicht auf eine automatische Erhöhung. Insofern ist der Zuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt.

Bei einer Anrechnung hingegen hat der Arbeitnehmer immer Anspruch auf einen vereinbarten auszahlenden Betrag. Wie sich dieser zusammensetzt, ist gleichgültig. In diesen Fällen bestehen meist Automatismen, die das Bruttogehalt automatisch anheben, wenn der Zuschuss wegfällt. So bleibt der auszahlende Betrag immer gleich.

Die Rechtsprechung des BFH ist in erster Analyse positiv zu bewerten, da die Voraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ praxisgerechter ausgelegt wird. Mit Schreiben vom 5.2.2020 hat die Finanzverwaltung die Urteile für nicht anwendbar erklärt. Das Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ soll gesetzlich definiert werden. Bis dahin gilt: Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn liegt vor, wenn:

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Praxishinweis:

Arbeitgeber sollten die Aufwendungen des Arbeitnehmers mindestens einmal jährlich kontrollieren und sich aktuelle Belege bzw. Zahlungsdokumente vorlegen lassen. Der Arbeitnehmer sollte vom Arbeitgeber darauf hingewiesen werden, Änderungen bei der Höhe der Aufwendungen unverzüglich mitzuteilen. Die Originalunterlagen sind im Lohnkonto zu dokumentieren. Zahlt der Arbeitgeber nur einen Teil der Aufwendungen, sollte dies auf den Belegen kenntlich gemacht werden. Den verbliebenen Betrag kann der Arbeitnehmer in der Einkommensteuer geltend machen.

Zuschüsse des Arbeitgebers zu Betreuungsaufwendungen von eingeschulten Kindern, z. B. für die Hortbetreuung, bleiben steuerpflichtiger und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.

Checkliste

- Arbeitnehmer lässt nicht eingeschultes Kind betreuen.
- Arbeitnehmer hat Aufwendungen.

- Nachweis für Aufwendungen liegt vor.
- Erstattung des Arbeitgebers bis zur Höhe der Aufwendungen = steuer- und sozialversicherungsfrei
- Erstattung erfolgt zusätzlich zum ohnehin vereinbarten Arbeitslohn.
- Kind des Arbeitnehmers ist eingeschult und Kostenerstattung des Arbeitgebers = keine Steuerfreiheit, individuell zu versteuern und zu verbeitragen.

2.6.22 Mahlzeiten

In der arbeitstäglichen Praxis kommt es häufig vor, dass Arbeitnehmer vom Arbeitgeber Mahlzeiten gestellt oder die Kosten dafür erstattet bekommen.

Grundsätzlich zählen Aufwendungen für Verpflegung zu den Kosten der allgemeinen Lebensführung, die steuerlich keine Berücksichtigung finden (BMF vom 06.07.2010, BStBl. I 2010, S. 614 Rz. 4). Dies führt bei einer Erstattung der Kosten durch den Arbeitgeber in der Regel zu einem geldwerten Vorteil, der sowohl lohnsteuer- als auch sozialversicherungspflichtig ist. Es gibt jedoch steuerliche Besonderheiten zu beachten.

Bei der Erstattung von Bewirtungskosten oder bei einem kostenlosen Anbieten von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber kommt es für die lohnsteuerliche Beurteilung neben dem bewirteten Personenkreis vor allem auf den Anlass und den Ort der Bewirtung an. Zudem kann es von Interesse sein, ob andere Arbeitnehmer oder ein Dritter die Kosten übernimmt.

Mahlzeiten an Arbeitnehmer

Steuerpflichtig	Steuerfrei	Pauschalbesteuert
Mahlzeiten, die keine Arbeitsessen oder nicht anderweitig steuerfrei sind, Überschreiten der 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG	Getränke am Arbeitsplatz nach R 19.6 LStR	Kantinenmahlzeiten, bei denen der Arbeitnehmer nicht zumindest den Sachbezugswert selbst zahlt, § 40 Abs. 2 EStG, 25 %
Interne Besprechungen und Seminare (kein Vorliegen einer Auswärtstätigkeit)	Arbeitsessen: Mahlzeiten während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes nach R 19.6 LStR	Mahlzeiten, die nicht steuerfrei sind, für die nicht § 40 Abs. 2 EStG gilt und wenn der Arbeitgeber die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG wählt, Steuersatz 30 %
Mahlzeiten auf Auswärtstätigkeiten: Kürzung der Verpflegungspauschale oder Versteuerung des Sachbezugswertes (§ 9 Abs. 4a EStG)	Teilnahme an Bewirtungen von Geschäftspartner (intern oder extern) – Geschäftsfreundebewirtungen nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG	Betriebsveranstaltungen bei Aufwendungen, die 110 € pro Arbeitnehmer übersteigen, § 40 Abs. 2 EStG
	Mahlzeiten auf Betriebsveranstaltungen mit Aufwendungen für Sachzuwendungen bis zum 110-€-Freibetrag pro Arbeitnehmer für jeweils zwei Veranstaltungen im Jahr (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG)	

2.6.22.1 Definition einer Mahlzeit

Im Gesetz findet sich keine Definition einer Mahlzeit. Nach R 8.1 Abs. 7 LStR H 8.1 (7) gehören zu den Mahlzeiten alle Speisen und Lebensmittel, die üblicherweise der Ernährung dienen, einschl. der dazu üblichen Getränke. In Rz. 74 des BMF-Schreibens zum Reisekostenrecht vom 24.10.2014 (BStBl. 2014 I, S. 1412) findet sich ein weiterer entsprechender Hinweis. Danach kann auch ein Imbiss eine Mahlzeit sein, wenn die Dinge, die an den Arbeitnehmer gereicht werden, ein Frühstück, ein Mittag- oder Abendessen ersetzen.

Der Arbeitgeber muss folglich entscheiden, ob die Dinge, die er dem Arbeitnehmer erstattet oder zur Verfügung gestellt hat, eine Mahlzeit ersetzt haben.

Dies betrifft wiederum auch Mahlzeiten auf Flugreisen. Bei Flügen in der Businessclass auf der Kurzstrecke werden häufig z. B. ein Sandwich, Obst und Getränke gereicht. Dies wird nach der jetzigen Aussage als Mahlzeit gewertet. Ebenso sieht dies mit Speisen aus, die auf Langstrecken an die Reisenden ausgegeben werden.

Praxishinweis:

In der Economyclass hingegen werden bei zeitlich nicht so lang andauernden Flügen häufig ein Müsli- oder Schokoriegel, Chips und Getränke gereicht. Diese stellen nach dem BMF-Schreiben vom 19.05.2015 (abrufbar unter www.bundesfinanzministeriums.de) keine Mahlzeiten dar.

Grundsätzlich kommt es nicht auf die Einnahme der Mahlzeit an. Maßgeblich ist lediglich die Zurverfügungstellung der Mahlzeit. D. h. auch Mahlzeiten, die der Arbeitgeber bezahlt hat, aber vom Arbeitnehmer nicht gegessen werden, sind steuerlich zu würdigen.

Wann liegt ein Frühstück vor?

Mit Urteil vom 03.07.2019 zum Aktenzeichen VI R 36/17, veröffentlicht am 19.09.2019, hat der BFH beurteilt, wann ein Frühstück vorliegt.

Im Streitfall hatte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unbelegte Backwaren wie Brötchen und Rosinenbrot nebst Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb kostenlos bereitgestellt. Der Arbeitgeber versteuerte diese Brötchen nicht als Frühstück. Das Finanzamt sah dies als ein Frühstück und damit als Arbeitslohn an, der mit den amtlichen Sachbezugswerten zu versteuern sei. Die hiergegen gerichtete Klage hatte in erster Instanz Erfolg. Das Finanzgericht Münster gab dem Arbeitgeber Recht.

Der BFH hat ebenfalls das Vorliegen eines Frühstücks verneint.

Die kostenlose Überlassung der Backwaren und Heißgetränke im Streitzeitraum stellte zwar für die Arbeitnehmer einen Vorteil dar. Dieser war jedoch nach Auffassung der Richter keine Gegenleistung der Arbeitgeberin für die Zurverfügungstellung der Arbeitskraft durch die Arbeitnehmer.

Hierfür spricht, so die Richter, dass die Arbeitgeberin die Backwaren und Heißgetränke nur zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereitstellte. Sie wurden allen Arbeitnehmern ohne Unterschied gewährt. Der Verzehr fand in der Regel außerdem nicht während echter Pausen, sondern in der (bezahlten) Arbeitszeit statt. Die Arbeitnehmer sollten beim Verzehr der Backwaren und Heißgetränke in der Kantine zusammenkommen und sich über berufliche Angelegenheiten untereinander sowie mit der „Führungsetage“ austauschen.

Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern unbelegte Backwaren, wie Brötchen und Rosinenbrot, nebst Heißgetränken zum sofortigen Verzehr im Betrieb bereit, handelt es sich bei den zugewandten Vorteilen grundsätzlich nicht um Arbeitslohn, sondern um nicht steuerbare Aufmerksamkeiten, so die Richter weiter. Die Überlassung der Backwaren nebst Heißgetränk sind nach Ansicht der Richter Aufwendungen des Arbeitgebers zur Ausgestaltung des Arbeitsplatzes und zur Schaffung günstiger betrieblicher Arbeitsbedingungen. Denen kommt keine Entlohnungsfunktion zu. Vielmehr handelt es sich um nicht steuerbare Aufmerksamkeiten.

Bei den von der Arbeitgeberin zur Verfügung gestellten Backwaren und Heißgetränken handelte es sich insbesondere auch nicht um eine Mahlzeit, wie sie ein Frühstück, Mittagessen oder Abendessen gemäß § 2 Abs. 1 Satz 2 Nr. 1 bis Nr. 3 SvEV darstellt, die grundsätzlich zu Arbeitslohn führt und dann gemäß § 8 Abs. 2 Satz 6 EStG i. V. m. § 2 Abs. 1, Abs. 6 Satz 1 SvEV zu bewerten ist.

Für die Annahme eines (einfachen) Frühstücks muss jedenfalls ein Aufstrich oder Belag hinzutreten. Das Finanzgericht Münster hat insoweit zutreffend darauf erkannt, dass ein Heißgetränk mit unbelegten Backwaren kein Frühstück darstellt. Nach der Verkehrsanschauung muss für die Annahme eines (einfachen) Frühstücks jedenfalls ein Aufstrich oder Belag hinzutreten.

Dabei ist die Art der Brötchen ohne Bedeutung, so die Richter weiter. Es würde auch der Praktikabilität der Rechtsanwendung im Massenfallrecht der Lohnsteuer widersprechen, wollte man für die Anforderungen, die an ein Frühstück zu stellen sind, nach der Art der dargereichten Brötchen differenzieren.

Der Bundesfinanzhof stellt somit eindeutig klar, dass unbelegte Brötchen und ein Heißgetränk dazu keine Mahlzeit darstellen. Vielmehr liegt eine Aufmerksamkeit vor, die steuerfrei ist. Das Urteil muss zunächst noch im Bundessteuerblatt veröffentlicht werden, bevor es für alle Arbeitgeber und Finanzämter gilt.

2.6.22.2 Arbeitsessen

Grundsätzlich stellen Mahlzeiten an Arbeitnehmer während der Arbeitszeit einen geldwerten Vorteil dar, der steuer- und sozialversicherungspflichtig ist.

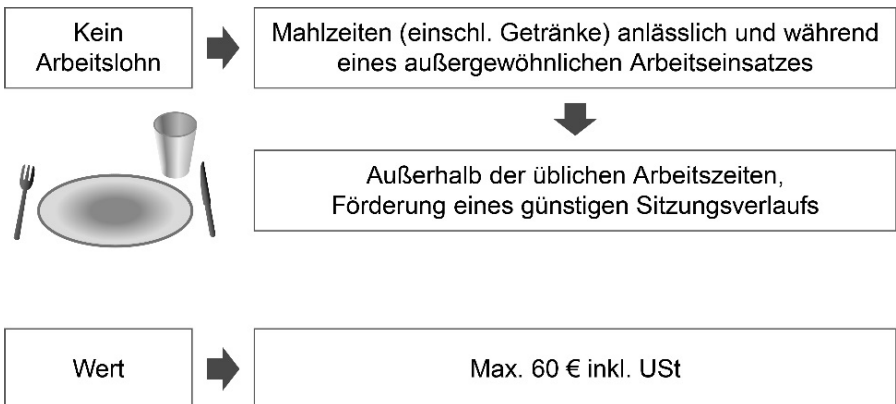
Handelt es sich allerdings um einen außergewöhnlichen Arbeitseinsatz, so erfolgen die Aufwendungen für die Mahlzeiten an Arbeitnehmer im ganz überwiegend betrieblichen Interesse und es liegt kein Arbeitslohn vor. Nach R 19.6 LStR liegt kein Arbeitslohn vor, wenn der Wert von maximal 60 € je Mahlzeit und Arbeitnehmer bei einem außergewöhnlichen Arbeitseinsatz nicht überschritten wird.

Ein außergewöhnlicher Arbeitseinsatz ist nach der Lohnsteuerrichtlinie eine außergewöhnliche Besprechung, z. B. außerhalb der üblichen Arbeitszeiten, wie z. B. eine Besprechung von 18.00 bis 22.00 Uhr bei einer üblichen Arbeitszeit von 08.00 bis 17.00 Uhr. Diese Besprechungen dürfen aber nicht regelmäßig, z. B. wöchentlich, stattfinden. Ein regelmäßiges Stattfinden spricht gegen einen außergewöhnlichen Arbeitseinsatz.

Auch kann ein Arbeitessen bzw. die Außergewöhnlichkeit angenommen werden, wenn Arbeitsabläufe durch längere Pausen (Einnahme von Mahlzeiten) nicht unterbrochen werden sollen oder der Gesprächsverlauf gefördert werden soll.

Beispiel:

Der Arbeitgeber führt eine wichtige außerordentliche ganztägige Projektbesprechung durch. Um die Beratungen und Zwischenergebnisse nicht durch die übliche 45-minütige Mittagspause zu unterbrechen, lässt der Arbeitgeber für eine kurze Mittagspause im Besprechungsraum Pizza und Getränke für 20 € je Teilnehmer bringen. Hierbei handelt es sich um ein Arbeitessen während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, das keinen Arbeitslohn darstellt.



Checklisten

- Vorliegen einer Mahlzeit an den Arbeitnehmer
- Zahlung oder Erstattung durch den Arbeitgeber
- Im Rahmen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes
(z. B. außergewöhnliche Besprechung)
- Wert der Mahlzeit maximal 60 € inkl. Umsatzsteuer je Arbeitnehmer
- Kein Arbeitslohn
- Bei Auswärtstätigkeit = Kürzung der Verpflegungspauschale erforderlich

- Bei Überschreiten der 60-€-Grenze
- Steuerpflichtiger Arbeitslohn (individuelle Versteuerung und Verbeitragung oder Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG möglich)

2.6.22.3 Teilnahme an Geschäftsfreundebewirtung

Gerade wenn Kundenbeziehungen gepflegt werden müssen, kommt es vor, dass Kunden oder Geschäftspartner zum Essen eingeladen werden. Hierbei werden z. B. aktuelle Verträge oder Projekte besprochen. In der Regel nehmen an diesen Bewirtungen und Gesprächen auch Arbeitnehmer teil. Diese erhalten dann ebenfalls eine unentgeltliche Mahlzeit.

Nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG liegt eine sog. Geschäftsfreundebewirtung vor, wenn Personen aus geschäftlichem Anlass bewirtet werden, also z. B. im Rahmen von Vertragsverhandlungen. Gem. R 4.3 Abs. 7 Einkommensteuerrichtlinie (EStR) liegt bei den teilnehmenden Arbeitnehmern kein Arbeitslohn vor. Vielmehr ist die Teilnahme der Arbeitnehmer für den Arbeitgeber von überwiegend betrieblichem Interesse. Zudem wird die Teilnahme der Arbeitnehmer an einem solchen Termin im Zweifel aufgrund einer Weisung des Arbeitgebers (Erfüllung der vereinbarten arbeitsrechtlichen Tätigkeit) erfolgen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A lädt bei einem Kundengespräch zum anschließenden Essen ein. Pro Teilnehmer beträgt die Mahlzeit inkl. Getränken und Umsatzsteuer 80 €.

Die Mahlzeit an den Arbeitnehmer liegt im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Es liegt kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil bzw. Arbeitslohn vor.

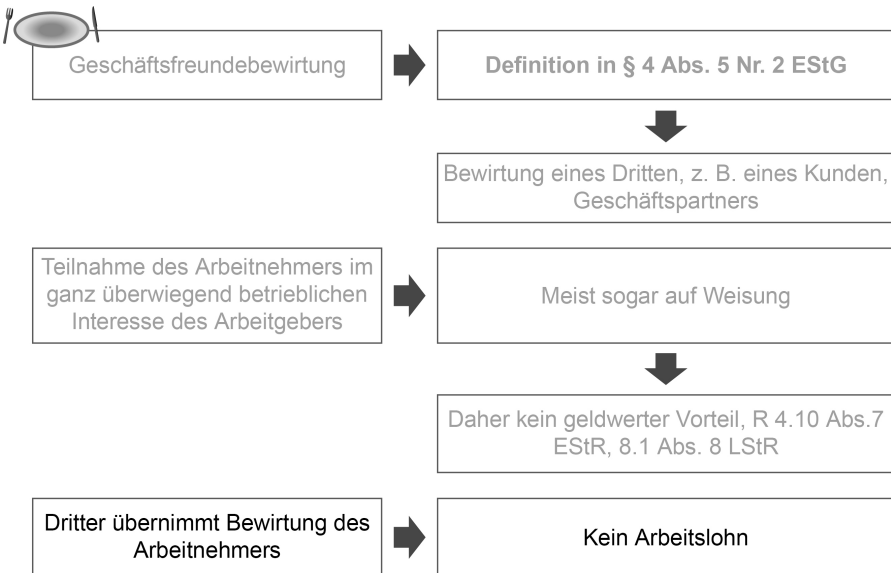
Besondere Beachtung sollten aber Bewirtungen erhalten, die z. B. an Wochenenden, Feiertagen oder zu persönlichen Anlässen des Arbeitnehmers stattfinden. Hier vermutet die Finanzverwaltung zunächst einen privaten Anlass. Kein Arbeitslohn liegt aber nur vor, wenn die Bewirtung aus einem beruflichen bzw. betrieblichen Anlass erfolgte. Dies kann natürlich auch an einem Wochenende erfolgen, muss aber in jedem Fall besonders dokumentiert werden.

Die Mitnahme von Ehegatten oder Lebenspartnern ist ebenfalls ein Indiz dafür, dass ein privater Anlass für die Bewirtung vorliegt. Auch hier kann es aber einen guten betrieblichen Grund geben. Es kommt vor, dass der Geschäftspartner seinen Ehegatten oder Lebenspartner mitbringt. In einem solchen Fall kann es wichtig sein, dass bei den geschäftlichen Gesprächen der Ehegatte bzw. Lebenspartner ebenfalls einen Gesprächspartner hat. Aus diesem Grund kann es notwendig sein, dass der Arbeitnehmer nicht allein zum Gespräch bzw. Essen erscheint. Auch dies sollte dokumentiert und begründet sein.

Für den Betriebsausgabenabzug ist ein ausgefüllter und unterschriebener Bewirtungsbeleg erforderlich, auf dem der Anlass und die Teilnehmer zu bezeichnen sind. Der Anlass sollte etwas näher erläutert werden. Lediglich „Gespräch“ oder „Beratung“ reicht nicht aus. Ein Hinweis auf den Gesprächsgegenstand sollte enthalten sein, z. B. „Vertrag vom ...“, „Projekt vom .../Projektnummer ...“. § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG sieht nur einen Betriebsausgabenabzug von 70 % vor.

Checkliste

- Bewirtung von Geschäftspartnern und Dritten
- Teilnahme eines Arbeitnehmers
- Arbeitgeber bezahlt Rechnung insg.
- Kein Arbeitslohn beim Arbeitnehmer (Zuwendung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse)
- Bei Auswärtstätigkeit = Kürzung der Verpflegungspauschale erforderlich
- Bewirtungsbeleg nach § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG erforderlich (Angabe von Anlass und Teilnehmer(n); vom Einladenden unterschrieben)
- Betriebsausgabenabzug zu 70 %



2.6.22.4 Mahlzeiten des Arbeitnehmers bei Auswärtstätigkeiten

Mahlzeiten an Arbeitnehmer, die vom Arbeitgeber im Rahmen der auswärtigen Tätigkeit veranlasst und zur Verfügung gestellt wurden, müssen ebenfalls steuerlich berücksichtigt werden.

Vom Arbeitgeber veranlasst sind Mahlzeiten nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG, die

- einen Wert von 60 € pro Mahlzeit nicht übersteigen,
- mit einer Rechnung auf Namen des Arbeitgebers oder einer Kleinbetragsrechnung nach UStG ausgestellt
- und über dienst- oder arbeitsrechtliche Regelungen durch den Arbeitgeber abgerechnet bzw. erstattet werden.

In dem Wert von 60 € sind Getränke und Umsatzsteuer miteinzubeziehen. 60 € gelten pro Arbeitnehmer und je Mahlzeit. Als Mahlzeiten werden Frühstück, Mittagessen und Abendessen betrachtet. Für eine Vollverpflegung können je Arbeitnehmer daher insg. maximal 180 € am Tag aufgewendet werden. Eine Verrechnung der Beträge untereinander darf allerdings nicht erfolgen (z. B. Frühstück kostet nur 30 €, die restlichen 30 € können nicht auf das Mittagessen übertragen werden).

Auf die Angabe des Namens und der Anschrift des Arbeitgebers auf der Rechnung kann nach dem BMF-Schreiben aus Vereinfachungsgründen verzichtet werden, wenn es sich um eine sog. Kleinbetragsrechnung im Sinne von § 33 UStDV handelt. Danach brauchen Rechnungen bis zu einem Betrag von 250 € nicht die Adresse des Rechnungsempfängers zu enthalten. Dies gilt auch im Rahmen der Reisekostenabrechnungen.

Praxishinweis:

Hat der Arbeitgeber die Rechnung für die Mahlzeiten der Arbeitnehmer nicht erstattet bzw. nicht übernommen, sondern ein Dritter, z. B. ein Tochterunternehmen oder ein Kunde, liegt keine Arbeitgeberveranlassung vor. In diesem Fall hat der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer keine lohnsteuerrelevante Mahlzeit gestellt.

Vom Arbeitgeber veranlasst ist auch eine Mahlzeit, die er einem Dritten (z. B. Caterer oder Seminarveranstalter) in Auftrag gegeben hat. Hier bestimmt der Arbeitgeber dann in der Regel Ort und Tag der Mahlzeitengestellung. Auch hier muss aber die Rechnung auf den Arbeitgeber lauten, wenn es sich nicht um eine Kleinbetragsrechnung handelt.

Praxishinweis:

Mahlzeiten mit einem Wert über 60 € gelten grundsätzlich als Belohnungssessen und sind somit ein geldwerter Vorteil. Sie sind mit dem tatsächlichen Wert anzusetzen und entweder individuell oder nach § 37b EStG pauschal zu versteuern.

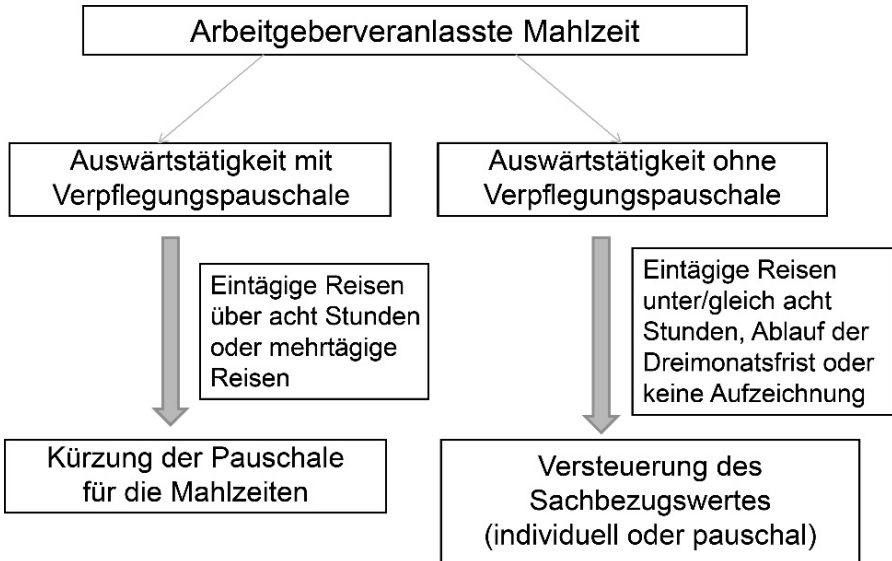
Praxishinweis:

Um Diskussionen mit der Finanzverwaltung zu vermeiden, sollten Arbeitgeber zukünftig darauf achten, dass die Mahlzeiten nicht in einem Gesamtpreis enthalten, sondern separat ausgewiesen sind. Zumindest sollten die Werte der Mahlzeiten bei einer Tagungspauschale erkennbar sein.

Auch Mahlzeiten, die im Flugzeug, Schiff oder Zug an Reisende ausgegeben werden und im Beförderungspreis mit enthalten sind, gehören zu arbeitgeberveranlassenen Mahlzeiten, wenn der Arbeitgeber den Beförderungspreis bezahlt. Hier genügt es sogar, wenn die Mahlzeit nicht offen im Rechnungsbeleg enthalten ist. Es ist

ausreichend, wenn aufgrund des Reisetarifes feststeht, dass Mahlzeiten unentgeltlich angeboten werden.

Die steuerliche Behandlung der Mahlzeiten unterscheidet sich bei Dienstreisen unter acht Stunden und bei Dienstreisen über acht Stunden Abwesenheit bzw. mehrtägigen Dienstreisen.



Mahlzeiten auf Dienstreisen über acht Stunden

Bei Auswärtstätigkeiten mit einer Abwesenheitszeit von mehr als acht Stunden und mehrtägigen Dienstreisen kommt es bei der steuerlichen Abrechnung der Mahlzeit darauf an, ob der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer steuerfreie Verpflegungspauschalen zahlt oder nicht.

Der Arbeitgeber darf ab einer Abwesenheit von mehr als acht Stunden eintägig ab 2020 14 € steuerfrei an den Arbeitnehmer zahlen. Ist der Arbeitnehmer mehrtägig unterwegs, kann er steuerfrei 14 € für den Anreise- und den Abreisetag erhalten. Zudem dürfen für die Tage mit 24 Stunden Abwesenheit 28 € steuerfrei gezahlt werden (§ 9 Abs. 4a EStG).

Zahlt der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale und stellt gleichzeitig eine Mahlzeit zur Verfügung, so hat der Arbeitgeber die Verpflegungspauschale bei der Auszahlung zu kürzen.

Die Kürzung beträgt aktuell für ein

- Frühstück 20 % von 28 € (Tageshöchstsatz) = 5,60 €,
- Mittag- und Abendessen je 40 % von 28 € (Tageshöchstsatz) = 11,20 €.²²

Entscheidet sich der Arbeitgeber dafür, keine Verpflegungspauschalen zu zahlen, dem Arbeitnehmer aber von ihm veranlasste Mahlzeiten unter den o. g. Voraussetzungen zur Verfügung zu stellen, muss der Arbeitgeber keine Kürzung oder keine weitere Versteuerung vornehmen.

Insb. die Sachbezugswerte kommen dann gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG auch nicht zur Anwendung (so auch Rz. 66 des BMF-Schreibens vom 24.10.2014).

Der Arbeitnehmer kann die Verpflegungspauschalen in diesen Fällen beim Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung geltend machen. Jedoch werden diese nach § 9 Abs. 4a Satz 8 EStG gekürzt (für ein Frühstück aktuell um 5,60 € und für ein Mittag- und/oder Abendessen um je 11,20 €).

Die Kürzungsbeträge gelten für Mahlzeiten in Deutschland. Für Mahlzeiten im Ausland ist statt des Tageshöchstsatzes von 28 € der Tageshöchstsatz des Auslands anzusetzen. Die geltenden Pauschalen für das Ausland hat das BMF mit Schreiben vom 15.11.2019 veröffentlicht (abrufbar über die Internetseite des BMF). Für die Anwendung der Auslandspauschalen ist maßgeblich, wo der Arbeitnehmer tätig wurde. Hierbei sind ebenfalls die Mindestabwesenheiten zu beachten. Allerdings muss der Arbeitnehmer nicht die gesamte Zeit im Ausland tätig geworden sein. Für die Auslandspauschale ist nur relevant, dass er überhaupt im Rahmen seiner auswärtigen Tätigkeit im Ausland tätig wurde.

²² Bis einschließlich 31.12.2019 galten 24 € und somit 4,80 € und 9,60 €.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A ist auf einer dreitägigen Dienstreise. Der Arbeitgeber hat für A in einem Hotel zwei Übernachtungen mit Frühstück sowie am Zwischentag ein Mittag- und Abendessen gebucht und bezahlt. Der Arbeitgeber zahlt keine Verpflegungspauschalen und hat somit keinen geldwerten Vorteil für die Mahlzeiten zu versteuern. In der Jahreslohnsteuerbescheinigung muss der Buchstabe „M“ eingetragen werden.

A kann für die Auswärtstätigkeit folgende Verpflegungspauschalen im Rahmen seiner privaten Einkommensteuererklärung als Werbungskosten geltend machen:

Anreisetag	Verpflegungspauschale	14,00 €
Zwischentag	Verpflegungspauschale	28,00 €
Kürzung, da volle Verpflegung		28,00 €
Abreisetag	Verpflegungspauschale	14,00 €
Kürzung	Frühstück	5,60 €
Verbleiben insg.		22,40 €

Insg. kann A somit 22,40 € Verpflegungspauschale für diese Reise als Werbungskosten geltend machen.

Der Nachweis der erhaltenen Mahlzeiten wird durch die Reisekostenabrechnungen erfolgen. Arbeitgeber sind nicht verpflichtet, weitere detaillierte Bescheinigungen zum Zweck der Vorlage beim Finanzamt auszustellen (Rz. 90 des BMF-Schreibens vom 24.10.2014).

Die Kürzung der Verpflegungspauschale erfolgt grundsätzlich nur tagesbezogen und bis maximal auf 0 €. Ein Übertrag für nicht mögliche Kürzungen, weil nur 14 € als Pauschale in Betracht kommen und z. B. ein Mittag- und Abendessen vom Arbeitgeber gezahlt werden, ist nicht vom Gesetzgeber vorgeschrieben.

Die Kürzung muss auch erfolgen, wenn der Arbeitnehmer auf einer auswärtigen Tätigkeit an einer sog. Geschäftsfreundebewirtung i. S. von § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG

oder an einem Arbeitsessen im Rahmen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes nach R 19.6 LStR teilnimmt.

Maßgeblich ist jeweils nur, dass der Arbeitgeber die Mahlzeiten nach den o. g. Voraussetzungen veranlasst und bezahlt hat. Dem Arbeitnehmer sind auch in diesen Fällen keine Aufwendungen entstanden.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A ist auf einer 2-tägigen Dienstreise und erhält am Abreisetag ein Frühstück im Hotel. Am Anreisetag nimmt er an einem Abendessen mit einem Kunden für je 55 € teil. Der Arbeitgeber übernimmt die Kosten für Hotel, Mahlzeiten und Verpflegungspauschalen.

Anreisetag	Verpflegungspauschale	14,00 €
Kürzung	Abendessen	11,20 €
Verbleiben		2,80 €
Abreisetag	Verpflegungspauschale	14,00 €
Kürzung	Frühstück	5,60 €
Verbleiben		8,40 €
Steuerfreie Erstattung		11,20 €

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A muss seinen Arbeitgeber B zu einem auswärtigen Termin mit anschließendem Essen zusammen mit einem Kunden begleiten, das B zahlt. Pro Teilnehmer beträgt die Mahlzeit inkl. Getränken und USt 80 €. Die Dauer der Abwesenheit von A beträgt mehr als acht Stunden. B erstattet für eintägige Dienstreisen 14 € als Verpflegungspauschale.

Verpflegungspauschale	14 €
Kürzung um	11,20 €
Steuerfrei	2,80 €

Praxishinweis:

In der Praxis werden häufig die Belege für die Bewirtung von Geschäftspartnern nicht gleichzeitig mit der Erstellung der Reisekostenabrechnung (Hotelbelege) zusammen bearbeitet. Häufig handelt es sich hier im Unternehmen auch um unterschiedliche Zuständigkeiten. Die Erfassung dieser Mahlzeiten auf auswärtigen Tätigkeiten muss dennoch sichergestellt werden, da ansonsten keine Kürzung der steuerfreien Verpflegungspauschale erfolgt. Innerhalb des Unternehmens muss daher für eine Kommunikation der beteiligten abrechnenden Personen gesorgt werden. Möglich wäre auch, eine Abfrage beim Arbeitnehmer im Rahmen der Reisekostenabrechnung einzuführen.

Bezahlt ein Dritter die Mahlzeiten eines Arbeitnehmers, z. B. ein Kunde oder Geschäftspartner, so liegt keine arbeitgeberveranlasste Mahlzeit vor. In diesem Fall kommt es auch zu keiner Kürzung der Pauschalen. Die vom Dritten bezahlte Mahlzeit muss somit i. d. R. auch nicht weiter aufgezeichnet werden.

Mahlzeiten auf Dienstreisen unter bzw. bis acht Stunden

In der Praxis kommt es auch vor, dass bei auswärtigen Tätigkeiten unter acht bzw. von genau acht Stunden Mahlzeiten vom Arbeitgeber veranlasst werden (z. B. auf Fortbildungsveranstaltungen innerhalb des Ortes).

Da hier mangels ausreichender Abwesenheitszeit keine steuerfreien Verpflegungspauschalen gezahlt werden dürfen, entfällt auch die Kürzung. Für die zur Verfügung

gestellte Mahlzeit muss gem. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG der jeweils gültige Sachbezugswert angesetzt werden.

Dieser kann entweder individuell im Rahmen der Lohnabrechnung oder mit der neu geschaffenen Pauschalbesteuerung mit 25 % versteuert werden (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG).

Beispiel:

Der Arbeitnehmer A nimmt an einer 5-stündigen auswärtigen Seminarveranstaltung teil. Der Arbeitgeber hat für A das Seminar gebucht. In dem Beitrag ist auch ein Mittagessen enthalten. A ist unter acht Stunden auswärts tätig. Eine Verpflegungspauschale darf der Arbeitgeber nicht zahlen. Er kann jetzt den Sachbezugswert für ein Mittagessen individuell über die Lohnabrechnung oder pauschal mit 25 % besteuern.

Die individuelle oder pauschale Besteuerung der Sachbezugswerte muss neben den Dienstreisen unter bzw. bis acht Stunden angewandt werden, wenn der Arbeitgeber die Abwesenheitszeiten seiner Arbeitnehmer auf Dienstreisen nicht aufzeichnet oder Mahlzeiten nach Ablauf der Dreimonatsfrist gestellt werden – also in allen Fällen, in denen keine Verpflegungspauschale gezahlt werden darf, aber Mahlzeiten an den Arbeitnehmer gestellt werden.

Das BMF-Schreiben vom 24.10.2014 lässt es zu, dass der Sachbezugswert von anderen zu zahlenden Reisekosten an den Arbeitnehmer (z. B. Fahrtkosten) abgezogen werden kann.

Hinweis:

Der Arbeitnehmer A ist beruflich auswärts unterwegs und bekommt vom Arbeitgeber B ein Mittagessen gestellt. Die Abwesenheitszeit beträgt jedoch nur sieben Stunden. B darf keine Verpflegungspauschale von 14 € steuerfrei zahlen. Das Mittagessen muss daher mit dem Sachbezugswert von 3,40 € (im Jahr 2020) bewertet und versteuert werden. A hat zusätzlich noch Fahrtkosten in Höhe von 15 €. Der Sachbezugswert kann von den 15 € abgezogen werden.

Dokumentation

Stellt der Arbeitgeber während einer Dienstreise Mahlzeiten an den Arbeitnehmer zur Verfügung, muss er auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung den Großbuchsta-

ben „M“ eintragen (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, Rz. 90). Die Eintragung muss erfolgen, auch wenn die Mahlzeit versteuert oder gekürzt wird. Es kommt nicht auf die Anzahl der Mahlzeiten im Jahr an. Es ist eine Mahlzeit im Jahr ausreichend. Nicht eingetragen werden Mahlzeiten über 60 € und solche, die im Rahmen der Geschäftsfreundebewirtung bezahlt werden. Die Eintragung ist seit 2019 für die Jahreslohnsteuerbescheinigung 2019 verpflichtend.

Nach § 41b Abs. 1 Satz 2 Nr. 10 EStG ist der Arbeitgeber seit 01.01.2004 verpflichtet, steuerfreie Verpflegungspauschalen bei einer Auswärtstätigkeit sowie steuerfreie Vergütungen bei einer doppelten Haushaltsführung nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG in die Lohnsteuerbescheinigung einzutragen (unter Nr. 20 des Ausdrucks der Lohnsteuerbescheinigung). Dies hat in der Praxis ebenfalls zu Problemen geführt, weil die Reisekostenabrechnungen häufig organisatorisch von der Lohnbuchhaltung getrennt sind.

Die Finanzverwaltung hat deshalb eine Ausnahmeregelung zur gesetzlichen Pflicht zur Eintragung steuerfreier Reisekosten in die Lohnsteuerbescheinigung im BMF-Schreiben vom 27.01.2004, BStBl. 2004 I, S. 173, Textziffer III.7, erlassen. Danach sind steuerfreie Reisekosten (§ 3 Nr. 13 oder 16 EStG) nur dann zu bescheinigen, wenn sie im Lohnkonto aufgezeichnet werden und damit auch Gegenstand der Lohn- und Gehaltsabrechnung des jeweiligen Arbeitnehmers sind. Die Lohnsteuerbescheinigung kann in diesen Fällen ohne größeren zusätzlichen Aufwand um die steuerfreien Reisekostenbeträge erweitert werden.

Keine Bescheinigungspflicht in der Lohnsteuerbescheinigung besteht damit, wenn die Reisekostenvergütungen getrennt von der Lohn- und Gehaltsabrechnung aufgezeichnet werden.

Fallen Arbeitgeber nicht unter den Anwendungsbereich des BMF-Schreibens vom 27.01.2004, ist es erforderlich, dass das Betriebsstättenfinanzamt die gesonderte Aufzeichnung der steuerfreien Reisekostenerstattungen außerhalb des Lohnkontos zugelassen hat (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 Satz 2 LStDV). Grundsätzlich muss der Arbeitgeber die Aufzeichnungsmöglichkeit außerhalb des Lohnkontos schriftlich beantragen und das Betriebsstättenfinanzamt diesem Verfahren ausdrücklich zustimmen. Aus Vereinfachungsgründen gilt eine stillschweigende Zustimmung der Finanzverwaltung zu diesen Aufzeichnungserleichterungen des Arbeitgebers auch ohne ausdrückliche Antragstellung des Arbeitgebers als erteilt, wenn bereits vor 2004 (Inkrafttreten der Bescheinigungspflicht am 01.01.2004) die steuerfreien Lohnteile außerhalb des Lohnkontos aufgezeichnet wurden.

2.6.22.5 Belohnungssessen

Steuerpflichtiger Arbeitslohn liegt immer dann vor, wenn es sich um ein Belohnungssessen handelt. Die Abgrenzung zum Arbeitsessen ist nicht ganz einfach.

Ein Belohnungssessen ist in der Regel anzunehmen, wenn allein die Bewirtung und die Belohnung des Arbeitnehmers der Anlass ist und die dienstlich zu besprechenden Angelegenheiten im Hintergrund stehen. Handelt es sich um ein Belohnungssessen, kann die Freigrenze in Höhe von monatlich 44 € angesetzt werden. Erst wenn dieser Wert überschritten wird, ist der gesamte Wert des Essens zu versteuern (individuell oder pauschal nach § 37b EStG).

2.6.23 Parkraumüberlassung an Arbeitnehmer

Viele Arbeitnehmer kommen mit dem eigenen Auto zur Arbeit. Arbeitgeber überlassen nicht selten ihren Arbeitnehmern daher Parkplätze, entweder kostenfrei oder zu einem verbilligten Preis.

Stellt der Arbeitgeber für das Abstellen von Fahrzeugen der Arbeitnehmer während der Arbeitszeit Parkplätze unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung, so handelt es sich um Leistungen in Form von Sachzuwendungen, die der Arbeitgeber im ganz überwiegend betrieblichen Interesse erbringt.

Leistungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gehören nicht zum Arbeitslohn und sind somit nicht zu versteuern.

Das gilt auch dann, wenn der Arbeitgeber die Parkplätze von einem Dritten anmietet und sie seinen Arbeitnehmern unentgeltlich oder verbilligt überlässt.

Das Finanzgericht Köln hat mit Urteil vom 15.03.2006 zum Aktenzeichen Az. 11 K 5680/04 bei der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Parkplätzen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer grundsätzlich steuerpflichtigen Arbeitslohn angenommen. Eine Ausnahme sollte aber wegen der arbeitsvertraglichen Fürsorgepflicht bei der Parkplatzgestaltung an behinderte Arbeitnehmer gelten.

Die Finanzverwaltung hat aufgrund dieses Urteils beschlossen, dass vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung gestellte Parkplätze generell **nicht** zum Arbeitslohn zählen und damit nicht zu besteuern sind.

Beispiel:

Der Arbeitgeber mietet für seine Arbeitnehmer in einer öffentlich zugänglichen Parkgarage Stellplätze für deren private Pkw an. Die Stellplätze stehen den Arbeitnehmern ständig zur Verfügung. Der übliche Preis für einen solchen Stellplatz beträgt monatlich 70 €. Die Arbeitnehmer brauchen keine Zahlung an den Arbeitgeber zu erbringen. Der sich für den einzelnen Arbeitnehmer aus der Parkplatzgestaltung ergebende Vorteil ist steuer- und sozialversicherungsfrei.

Mietet der Arbeitnehmer hingegen den Parkplatz selbst an und ersetzt der Arbeitgeber dagegen dem Arbeitnehmer unmittelbar die Parkgebühren, liegt immer steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer mietet den Tiefgaragenplatz selbst an und der Arbeitgeber erstattet ihm den Betrag von 70 € monatlich. Bei der Erstattung des Arbeitgebers handelt es sich um steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn. Eine Pauschalbesteuerung mit 15 % kommt nicht in Betracht, weil die Parkgebühren durch die Entfernungspauschale abgegolten sind und nicht gesondert als Werbungskosten geltend gemacht werden können.

Achtung:

Parkgebühren, die vom Arbeitgeber als Reisenebenkosten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten erstattet werden, sind grundsätzlich lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei.

2.6.24 Rabatte an eigene Mitarbeiter

Arbeitnehmer dürfen die Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber anbietet, herstellt bzw. vertreibt, verbilligt oder vergünstigt erhalten. Hierfür hat der Gesetzgeber in § 8 Abs. 3 EStG einen Rabattpflichtbetrag eingeräumt.

Dieser beträgt 1.080 € im Jahr pro Arbeitnehmer. Nur darüberliegende Rabatte des eigenen Arbeitgebers müssen lohnversteuert werden und unterliegen der Sozialversicherungspflicht.

Voraussetzung ist, dass die Ware oder Dienstleistung vom Arbeitgeber nicht nur für Arbeitnehmer hergestellt bzw. ihnen angeboten werden, sondern in erster Linie für Dritte.

Für die Ermittlung der Rabatte muss aber die Ware bzw. Dienstleistung, die an den Arbeitnehmer abgegeben wird, bewertet werden. Hierfür gilt ebenfalls wieder der Endpreis am Abgabeort inkl. eines 4%igen Abschlags nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG oder der Marktpreis. Der Arbeitgeber hat auch hier ein Wahlrecht, welchen Wert er zugrunde legt.

Beispiel:

Ein Küchen- und Haushaltsgerätehersteller verkauft seinem Arbeitnehmer im Januar Küchengeräte und im August Küchenmöbel zu einem Preis von je 4.000 €. Der durch Preisauszeichnung angegebene Endpreis beträgt jeweils 6.000 €. Das Unternehmen gewährt auf diese Produkte durchschnittlich 10 % Rabatt.

Ein anderes Unternehmen bietet die Küchenmöbel in seiner Werbung für 4.000 € an. Der Arbeitgeber ermittelt die geldwerten Vorteile unter Anwendung der Rabattregelung. Der Arbeitnehmer beantragt bei seiner Einkommensteueranmeldung, den geldwerten Vorteil nach den allgemeinen Bewertungsregeln anzusetzen und legt einen Ausdruck des günstigsten Angebots vor.

Lösung Lohnsteuerabzugsverfahren:

Endpreis im Sinne der Rabattregelung nach § 8 Abs. 3 EStG ist der am Ende von den Verkaufsverhandlungen durchschnittlich angebotene Preis des Arbeitgebers am Abgabeort in Höhe von jeweils 5.400 € (6.000 € abzgl. durchschnittlichem Rabatt von 10 %).

Geldwerter Vorteil für Küchengeräte: Endpreis 5.400 €, abzüglich Preisabschlag in Höhe von 4 % (216 €), verbleiben 5.184 €, abzüglich vom Arbeitnehmer bezahlten 4.000 € verbleibt ein geldwerter Vorteil von 1.184 €, abzüglich Rabattfreibetrag von 1.080 € verbleibt ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von 104 €.

Geldwerter Vorteil für Küchenmöbel: Endpreis 5.400 €, abzüglich Preisabschlag in Höhe von 4 % (216 €), verbleiben 5.184 €, abzüglich vom Arbeitnehmer bezahlten 4.000 € verbleibt ein geldwerter Vorteil von 1.184 €. Da der Rabattfreibetrag schon aufgebraucht wurde, verbleibt ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von 1.184 €.

Lösung Einkommensteuer-Veranlagungsverfahren:

Bei seiner Einkommensteuerveranlagung wird der Arbeitnehmer den geldwerten Vorteil aus dem Kauf der Küchenmöbel nach den allgemeinen Bewertungsregeln ermitteln. Endpreis nach den allgemeinen Bewertungsregeln des § 8 Abs. 2 EStG ist der nachgewiesene günstigste Marktpreis in Höhe von 4.000 €. Dieser Endpreis kann nicht durch weitere Abschläge vermindert werden, sodass sich nach Anrechnung des vom Arbeitnehmer gezahlten Betrags von 4.000 € an den Arbeitgeber ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil von 0 € ergibt (gegenüber 1.184 € im Lohnsteuerabzugsverfahren). Das Finanzamt vermindert den zu versteuernden Bruttoarbeitslohn um die Differenz von 1.184 €. Für die Küchengeräte erfolgt keine Korrektur, da hier für den Arbeitnehmer der Rabattfreibetrag angewandt wurde.

Checkliste

- Arbeitnehmer erhält Rabatt
- für Waren oder Dienstleistungen,
- die der Arbeitgeber für Dritte herstellt, vertreibt oder erbringt.

- Rabattpflichtbetrag von 1.080 € jährlich je Arbeitnehmer
- Bewertung mit Endpreis (abzgl. 4 %) oder Marktpreis

2.6.25 Rabatte von dritter Seite

Handelt der Arbeitgeber für seine Mitarbeiter bei einem anderen Unternehmen Rabatte aus, liegt ebenfalls ein steuerpflichtiger und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn vor.

Der BFH hat in seiner aktuellen Rechtsprechung festgestellt, dass nicht jeder dem Arbeitgeber bekannte Rabatt von Dritten für Arbeitnehmer zur Lohnsteuerpflicht führt. Vielmehr ist Arbeitslohn nur gegeben, wenn der Dritte die entsprechenden Preisvorteile nur gewährt hat, um den Arbeitnehmern eine Entlohnung für die Tätigkeit zu gewähren.²³

In den entschiedenen Fällen hat das rabattgewährende Unternehmen die Rabatte den Arbeitnehmern nur gewährt, weil es seine Kundenzahlen und damit auch Umsatzzahlen vergrößern wollte. In keinerlei Hinsicht bestand hier die Absicht, den Arbeitnehmern durch den Preisvorteil eine Entlohnung für ihre Tätigkeit zukommen zu lassen. Das rabattgewährende Unternehmen verfolgte somit nur eigene Interessen. Auch hatte der Arbeitgeber keinerlei Interesse, seinen Mitarbeitern durch die möglichen Rabatte Vorteile zukommen zu lassen.

Voraussetzung für die Verpflichtung des Lohnsteuerabzuges durch den Arbeitgeber für Zuwendungen von Dritten ist daher dessen Kenntnis darüber. Ausreichend ist aber auch, wenn der Arbeitgeber erkennen kann, dass Vergütungen von einem Dritten an eigene Arbeitnehmer erbracht werden. Von der Kenntnis bzw. dem Erkennen ist auszugehen, wenn der Arbeitgeber an der Zuwendung an den Arbeitnehmer mitgewirkt hat.

Das BMF hat diese Urteile im Bundessteuerblatt veröffentlicht und zugleich mit einem BMF-Schreiben vom 20.01.2015 (BStBl. 2015 I, S. 143) die steuerliche Behandlung von Rabatten noch einmal erörtert und das Schreiben aus dem Jahr 1993 aufgehoben.

Preisvorteile, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, sind Arbeitslohn, wenn sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und wenn sie im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen.

23 BFH vom 18.10.2012, Az. VI R 64/11 und vom 10.04.2014, Az. VI R 62/11, BStBl. 2015 II, S. 184 ff.

Hat der Dritte, der den Rabatt einräumt, ein überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse, schließt dies die Annahme von Arbeitslohn dagegen in der Regel aus. Dies ist der Fall, wenn das Unternehmen, das den Rabatt gewährt, damit seinen Kundenstamm und demzufolge seinen Umsatz steigern möchte. Arbeitslohn liegt auch dann nicht vor, wenn und soweit der Preisvorteil auch üblicherweise im normalen Geschäftsverkehr eingeräumt wird (z. B. Mengenrabatte).

Hat der Arbeitgeber an der Verschaffung dieser Preisvorteile aktiv mitgewirkt, so nimmt die Finanzverwaltung steuerpflichtigen Arbeitslohn an.

Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne liegt vor, wenn

- aus dem Handeln des Arbeitgebers ein Anspruch des Arbeitnehmers auf den Preisvorteil entstanden ist oder
- der Arbeitgeber für den Dritten Verpflichtungen übernommen hat, z. B. Inkassotätigkeit oder Haftung.

Einer aktiven Mitwirkung des Arbeitgebers in diesem Sinne steht nach dem BMF-Schreiben gleich, wenn

- zwischen dem Arbeitgeber und dem Dritten eine enge wirtschaftliche oder tatsächliche Verflechtung oder enge Beziehung sonstiger Art besteht, z. B. ein Organschaftsverhältnis, oder
- dem Arbeitnehmer Preisvorteile von einem Unternehmen eingeräumt werden, dessen Arbeitnehmer ihrerseits Preisvorteile vom Arbeitgeber erhalten.

Gegen eine Mitwirkung des Arbeitgebers in Organschafts- bzw. Verbundverhältnissen haben sich aktuell Finanzgerichte entschieden. Die Gerichte haben hier eine Mitwirkung des Arbeitgebers und damit eine Lohnsteuerpflicht des Rabattes verneint (z. B. FG Hamburg vom 29.11.2017, Az.: 1 K 111/16, FG Köln vom 11.10.2018, Az.: 7 K 2053/17).

Eine aktive Mitwirkung des Arbeitgebers an der Verschaffung von Preisvorteilen ist nach der Finanzverwaltung nicht anzunehmen, wenn sich seine Beteiligung darauf beschränkt,

- Angebote Dritter in seinem Betrieb, z. B. am „Schwarzen Brett“, im betriebseigenen Intranet oder in einem Personalhandbuch bekannt zu machen oder
- Angebote Dritter an die Arbeitnehmer seines Betriebs und evtl. damit verbundene Störungen des Betriebsablaufs zu dulden oder
- die Betriebszugehörigkeit der Arbeitnehmer zu bescheinigen oder

- Räumlichkeiten für Treffen der Arbeitnehmer mit Ansprechpartnern des Dritten zur Verfügung zu stellen.

An einer Mitwirkung des Arbeitgebers fehlt es auch, wenn bei der Verschaffung von Preisvorteilen allein eine vom Arbeitgeber unabhängige Selbsthilfeeinrichtung der Arbeitnehmer mitwirkt.

Praxishinweis:

Die Mitwirkung des Betriebsrats oder Personalrats an der Verschaffung von Preisvorteilen durch Dritte ist für die steuerliche Beurteilung dieser Vorteile dem Arbeitgeber nicht zuzurechnen und führt allein nicht zur Annahme von Arbeitslohn.

Liegt Arbeitslohn vor, so ist der Rabatt des Dritten als Arbeitslohn von dritter Seite zu behandeln (§ 38 Abs. 1 Satz 3 EStG).

2.6.26 Sachprämien bei Kundenbindungsprogrammen

Sachprämien, die der Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen von Unternehmen unentgeltlich erhält, die diese zum Zweck der Kundenbindung im allgemeinen Geschäftsverkehr in einem jedermann zugänglichen planmäßigen Verfahren gewähren, sind steuerfrei.

Voraussetzung ist, dass der Wert der Prämien 1.080 € im Kalenderjahr nicht übersteigt. Hierunter fallen z. B. Bonusflüge (Miles & More), wenn Arbeitnehmer die Ansprüche durch Flüge anlässlich von Dienstreisen erworben haben.

Zu beachten ist hier die Pauschalierungsvorschrift des § 37a EStG. Nach dieser Vorschrift können die Unternehmen, die Sachprämien gewähren, eine pauschale Steuer für den steuerpflichtigen Teil der Sachprämien entrichten. Bei sonstigen Sachprämien, die unter den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 38 EStG fallen, muss der Arbeitgeber prüfen, ob der Freibetrag von 1.080 € überschritten ist und eine Versteuerung vorgenommen werden muss.

2.6.27 Studiengebühren und Sprachkurse

Unter bestimmten Voraussetzungen können Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren lohnsteuerfrei übernehmen.

Das BMF hat zur lohnsteuerlichen Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium durch den Arbeitgeber Stellung genommen. In diesem Schreiben werden die Voraussetzungen geklärt, unter denen die Finanzverwaltung ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt und keinen steuerrechtlichen Vorteil mit Arbeitslohncharakter annimmt (BMF-Schreiben vom 13.04.2012, BStBl. 2012 I, S. 531). Das BMF unterscheidet insoweit zwischen Ausbildungsdienstverhältnissen und beruflicher Fort- und Weiterbildungsleistung.

Ausbildungsdienstverhältnis

Ist der Arbeitgeber Schuldner der Studiengebühren, wird ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt und steuerrechtlich kein Vorteil mit Arbeitslohncharakter angenommen. Ist der Arbeitnehmer Schuldner der Studiengebühren und übernimmt der Arbeitgeber die Studiengebühren, wird ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt, wenn

- sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet und
- der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage zurückfordern kann, sofern der Arbeitnehmer das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach dem Studienabschluss verlässt.

Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung

Ein berufsbegleitendes Studium kann als berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung des Arbeitgebers i. S. v. R 19.7 LStR anzusehen sein, wenn es die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb erhöhen soll. Ist dies der Fall, führt die Übernahme von Studiengebühren für dieses Studium durch den Arbeitgeber nicht zu Arbeitslohn. Ist der Arbeitnehmer Schuldner der Studiengebühren, ist nur insoweit die Annahme eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers möglich, wie der Arbeitgeber vorab die Übernahme der zukünftig entstehenden Studiengebühren schriftlich zugesagt hat. Für die Annahme eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses ist es nicht erforderlich, dass der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer zurückfordern kann.

Sprachkurse

Im BMF-Schreiben vom 04.07.2017 behandelt die Finanzverwaltung die Frage, ob Arbeitgeberleistungen für Deutschkurse zur beruflichen Integration von Flüchtlingen zu Arbeitslohn führen.

Danach führen berufliche Fort- oder Weiterbildungsleistungen des Arbeitgebers nicht zu Arbeitslohn, wenn diese Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt werden.

Bei Flüchtlingen und anderen Arbeitnehmern, deren Muttersprache nicht Deutsch ist, sind Bildungsmaßnahmen zum Erwerb oder zur Verbesserung der deutschen Sprache dem ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers zuzuordnen, wenn der Arbeitgeber die Sprachkenntnisse in dem für den Arbeitnehmer vorgesehenen Aufgabengebiet verlangt.

Arbeitslohn kann bei solchen Bildungsmaßnahmen nur dann vorliegen, wenn konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Maßnahme vorliegen.

Darüber hinaus weist das BMF darauf hin, dass außerhalb der Arbeitgeberförderung Beschäftigte mit Migrationshintergrund kostenlose berufsbezogene Deutschkurse aus der Regelförderung des Bundes in Anspruch nehmen können. Voraussetzung für die Teilnahme sind vorhandene Sprachkenntnisse auf dem Niveau B1(GER) oder ein beendeter Integrationskurs.

Praxishinweis:

Weitere Informationen und Ansprechpartner für Arbeitgeber finden sich beim Bundesamt für Migration und Flüchtlinge (BAMF): Berufsbezogene Sprachförderung gem. §45a AufenthG.

2.6.28 Umzugskosten

Die Umzugskostenerstattung durch den Arbeitgeber ist bis zur Höhe der Beträge lohnsteuerfrei möglich, die als Werbungskosten anerkannt werden können. Umzugskostenvergütungen können nur dann steuerfrei an den Arbeitnehmer gezahlt werden, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist (§ 3 Nr. 16 EStG).

Ein beruflicher Anlass liegt regelmäßig dann vor,

- wenn durch den Umzug die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheblich verkürzt wird,
- wenn der Umzug im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt wird oder
- wenn er aus Anlass der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird oder
- wenn er das Beziehen oder die Aufgabe der Zweitwohnung bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung betrifft.

Zur Höhe der steuerfreien Erstattung von Umzugskosten vgl. auch Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und Auslandsumzugskostenverordnung in der jeweils geltenden Fassung. Zu den Umzugskosten gehören insb. Reisekosten, Mietentschädigungen, Maklergebühren und sonstige mit dem Umzug zusammenhängende Kosten.

Die anzusetzenden Umzugspauschalen veröffentlicht das BMF regelmäßig in einem BMF-Schreiben.

2.6.29 Unfallversicherung

Ausgaben des Arbeitgebers für eine Reiseunfallversicherung des Arbeitnehmers gehören zu den steuerfreien Reisenebenkosten, wenn sie ausschließlich das Unfallrisiko bei einer beruflichen Auswärtstätigkeit außerhalb einer ersten Tätigkeitsstätte abdecken.

Die Unfallversicherung kann als Einzelversicherung oder als Sammelversicherung für eine einmalige Reise eines Arbeitnehmers oder mehrerer Arbeitnehmer und auch als Dauerunfallversicherung wegen häufiger Auswärtstätigkeiten des Arbeitnehmers abgeschlossen werden.

Tagegelder für einen Krankenhausaufenthalt, die aufgrund einer solchen Versicherung an den Arbeitgeber geleistet und von diesem an die Arbeitnehmer weitergeleitet werden, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn, soweit sie nicht als Ersatz für steuerfreie Entschädigungen geleistet werden (z. B. als Ersatz für Schmerzensgeld oder als Ersatz für vom Arbeitnehmer infolge des Unfalls selbst bezahlte Krankheitskosten).

Zahlt der Arbeitgeber Prämien für seine Arbeitnehmer zu einer Gesamtunfallversicherung, durch die auch das Risiko nichtberuflicher Unfälle abgedeckt wird, ist für die Steuerpflicht der Beiträge zu unterscheiden, wer die Rechte aus dem Versicherungsvertrag ausüben kann.

Versicherungsleistung steht Arbeitgeber zu

Die Beitragsleistung des Arbeitgebers ist dann kein steuerpflichtiger Arbeitslohn, wenn bei einer Unfallversicherung die Ausübung der Rechte aus dem Versicherungsvertrag ausschließlich dem Arbeitgeber zustehen. Der Arbeitnehmer darf also keinen unmittelbaren Rechtsanspruch auf die Versicherungsleistung haben. Die Versicherungsleistung wird vom Versicherer mit befreiender Wirkung an den Arbeitgeber gezahlt. In diesem Fall kann der Arbeitnehmer lediglich im Innenverhältnis die Auskehrung der Versicherungsleistung vom Arbeitgeber verlangen.

Arbeitslohn liegt erst zum Zeitpunkt der Leistungsgewährung der Versicherung/des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer in Höhe der auf den Versicherungsschutz entfallenden Zahlungen vor.

Erhält der Arbeitnehmer Leistungen aus einer Unfallversicherung, führen die bis dahin entrichteten, auf seinen Versicherungsschutz entfallenden Beiträge im Zeitpunkt der Auszahlung oder Weiterleitung der Leistung an den Arbeitnehmer zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Die Höhe ist allerdings begrenzt auf die dem Arbeitnehmer ausgezahlte Versicherungsleistung.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat für seine Arbeitnehmer vor zehn Jahren eine Unfallversicherung für Unfälle im privaten Bereich abgeschlossen. Die Beiträge sind nicht als Arbeitslohn besteuert worden, da die Arbeitnehmer keinen eigenen Rechtsanspruch gegenüber der Versicherung haben. Im Jahr 2020 erhält ein Arbeitnehmer aufgrund eines Unfalls im privaten Bereich eine Versicherungsleistung von 10.000 €. Die für diesen Arbeitnehmer auf den Versicherungsschutz entfallenden Beiträge betragen 800 €.

Der Arbeitnehmer hat die auf seinen Versicherungsschutz entfallenden Beiträge von 800 € als Arbeitslohn zu versteuern. Es kann die ermäßigte Besteuerung nach der sog. Fünftelregelung nach § 34 EStG in Anspruch genommen werden.

Beispiel:

Die Unfallversicherung besteht bereits seit 30 Jahren und die auf diesen Versicherungsschutz entfallenden Beiträge betragen 12.000 €. Steuerpflichtiger Arbeitslohn liegt in Höhe der Beiträge (12.000 €), begrenzt auf die an den Arbeitnehmer ausgezahlte Versicherungsleistung (10.000 €), vor.

Praxishinweis:

Eine Pauschalbesteuerung des zu versteuernden Betrags mit 20 % nach § 40b Abs. 3 EStG scheidet aus, da die 100-€-Grenze nicht entsprechend der Dauer des Dienstverhältnisses vervielfältigt wird. Auch eine Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG mit 30 % kommt nicht in Betracht, da kein Sachlohn, sondern Barlohn vorliegt.

Versicherungsleistung steht Arbeitnehmer zu

Dagegen gehören die Beiträge zu einer Unfallversicherung in Form von Barlohn zum Arbeitslohn, wenn der Arbeitnehmer selbst den Versicherungsanspruch unmittelbar gegenüber dem Versicherungsunternehmen geltend machen kann. Dies ist immer dann der Fall, wenn der Versicherer (das Versicherungsunternehmen) die Versicherungsleistung in jedem Fall an den Arbeitnehmer als versicherte Person auszahlt.

Die Unterscheidung gilt unabhängig davon, ob es sich um eine Einzelunfallversicherung oder eine Gruppenunfallversicherung handelt. Beiträge zu Gruppenunfallversicherungen sind ggf. nach der Zahl der versicherten Arbeitnehmer auf diese aufzuteilen (§ 2 Abs. 2 Nr. 3 Satz 3 LStDV).

Beispiel:

Der Arbeitgeber schließt für seine Arbeitnehmer eine Gruppenunfallversicherung ab. Die Versicherungsleistung kann nur vom Arbeitnehmer als Versicherungsnehmer geltend gemacht werden. Die Versicherungsleistung wird in jedem Fall an den Arbeitnehmer als versicherte Person ausgezahlt. Die Beiträge des Arbeitgebers gehören zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Stellen die Beiträge des Arbeitgebers zu einer Gesamtunfallversicherung im Grundsatz gegenwärtig zufließenden steuerpflichtigen Arbeitslohn dar und deckt der Bei-

trag das Unfallrisiko sowohl im beruflichen als auch im privaten Bereich ab, ist der Beitrag auf beide Risiken aufzuteilen.

Für die Aufteilung sind die Angaben des Versicherungsunternehmens darüber maßgebend, welcher Anteil des Gesamtbeitrags das berufliche Unfallrisiko abdeckt. Fehlen derartige Angaben, kann der Gesamtbeitrag mit jeweils 50 % auf den beruflichen und privaten Bereich aufgeteilt werden.

Der berufliche Anteil ist aber noch einmal aufzuteilen: 40 % des Versicherungsbeitrages gelten für Unfälle auf berufliche Auswärtstätigkeiten (steuerfrei) und 60 % des Versicherungsbeitrages gelten für andere Berufsunfälle (steuerpflichtig).

Praxishinweis:

Im Ergebnis bedeutet dies, dass der Beitrag für eine Gesamtunfallversicherung zu 80 % lohnsteuerpflichtig ist (50 % privater Anteil + 60 % des hälftigen beruflichen Anteils).

Beispiel:

Der Gesamtbeitrag für die Gruppenunfallversicherung, die sowohl das Risiko für berufliche als auch für private Unfälle abdeckt, beträgt jährlich 5.000 € für 100 Arbeitnehmer. Vom Gesamtbeitrag sind 20 % steuerfrei, weil hiermit das Risiko für Unfälle auf beruflichen Auswärtstätigkeiten abgedeckt wird. 80 % von 5.000 € = 4.000 € gehören als Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer zum steuerpflichtigen Arbeitslohn. Auf jeden Arbeitnehmer entfällt somit ein steuerpflichtiger Beitragsanteil von 400 €.

Die Lohnsteuer kann nach § 40b Abs. 3 pauschal mit 20 % erhoben werden, wenn folgende Voraussetzungen erfüllt sind:

- Vorliegen einer Gruppenunfallversicherung,
- der Teil der Gesamtprämie (ohne Versicherungsteuer), der auf einen Arbeitnehmer entfällt, darf 100 € im Kalenderjahr nicht übersteigen (= Freigrenze).

Bei einer Pauschalierung der Lohnsteuer mit 20 % sind die Beiträge zu einer Gruppenunfallversicherung sozialversicherungsfrei.

Praxishinweis:

Ergibt sich ein höherer Durchschnittsbetrag, ist keine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 20 % möglich. Der auf den Arbeitnehmer entfallende Betrag ist dann als sonstiger Bezug zu besteuern.

Die 44-€-Freigrenze ist auf Beiträge des Arbeitgebers zu einer Gruppenunfallversicherung für seine Arbeitnehmer nicht anwendbar (R 8.1 Abs. 3 Satz 4 LStR).

Praxishinweis:

Der Arbeitnehmer kann die individuell versteuerten Versicherungsbeiträge in seiner Einkommensteuererklärung entweder als Werbungskosten oder als Sonderausgaben geltend machen.

Krankenhaustagegelder und andere Leistungen, die aufgrund besteuelter Versicherungsbeiträge von der Versicherung an den Arbeitnehmer ausgezahlt werden, stellen keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn dar.

Ausnahmsweise handelt es sich bei Versicherungsleistungen, die aufgrund besteuelter Versicherungsbeiträge an den Arbeitnehmer ausgezahlt werden, um steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn

- es sich um Entschädigungen für entgangene oder entgehende Einnahmen handelt,
- der Unfall im beruflichen Bereich eingetreten ist und
- die Beiträge ganz oder teilweise Werbungskosten oder steuerfreie Vergütungen für Reisenebenkosten waren.

Beispiel:

Die vom Arbeitgeber gezahlten Beiträge zu einer Unfallversicherung sind in Höhe von 80 % als Arbeitslohn besteuert worden. Der Arbeitnehmer hat einen Unfall auf einer beruflichen Fahrt und ist unter Fortzahlung des Arbeitslohns sechs Wochen krank. Im Anschluss ist er weitere zwölf Wochen ohne Entgeltfortzahlung zu Hause. Von der Unfallversicherung erhält er eine Verdienstausfallentschädigung in Höhe von 7.000 € ausgezahlt. Es handelt sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn, der nach der sog. Fünftelregelung ermäßigt besteuert werden kann (§ 34 Abs. 2 Nr. 2 i. V. m. Abs. 1 EStG).

Checkliste

- Arbeitgeber zahlt Beiträge für Unfallversicherung
- nur für dienstlichen Bereich.
- Beiträge sind steuerfrei
- auch für privaten Bereich.
- Unterscheidung: Arbeitgeber steht Versicherungsleistung zu oder Arbeitnehmer steht Versicherungsleistung zu.
- Arbeitgeber steht Versicherungsleistung zu = Beiträge steuerfrei, Auszahlung der Leistung an Arbeitnehmer = steuerpflichtiger Arbeitslohn (maximal in Höhe der gezahlten Beiträge).
- Arbeitnehmer steht Versicherungsleistung zu = Beiträge steuerpflichtig, Beiträge aufzuteilen, Pauschalbesteuerung nach § 40b Abs. 3 EStG ist möglich.

2.6.30 Verlängerung von Dienstreisen

Bis zum Jahr 2010 gab es Probleme, wenn Arbeitnehmer eine Auswärtstätigkeit mit einem (Kurz-)Urlaub kombiniert haben. Das Finanzamt hat alle Reisekosten, die nicht zu 100 % dem betrieblichen Bereich, also der auswärtigen Tätigkeit, zugeordnet werden konnten, nicht anerkannt. Begründet wurde dies mit dem Aufteilungsverbot von privaten Kosten der Lebensführung nach § 12 EStG. Anerkannt wurden nur die Kosten, die zu 100 % betrieblich veranlasst waren, wie z. B. die Seminargebühr oder Teilnahmegebühr für eine betriebliche Veranstaltung. Die Steuerfreiheit für die Übernahme der Fahrtkosten, Flugaufwendungen oder Hotelrechnungen wurde von der Finanzverwaltung abgelehnt.

Die BFH-Richter haben dann im Jahr 2010 eine Aufteilung in einen beruflichen und privaten Anteil zugelassen.²⁴

Seitdem dürfen lohnsteuerlich auch auswärtige Tätigkeiten mit einem privaten Urlaub kombiniert werden. Der gesamte Betrag, der für die Aufwendungen entstanden ist, muss daher nicht mehr lohnversteuert, sondern aufgeteilt werden.

24 BFH-Beschluss vom 21.09.2009, GrS 1/06.

Die Finanzverwaltung hat mit einem BMF-Schreiben auf diese Entscheidung reagiert (BMF-Schreiben vom 06.07.2010, BStBl. 2010 I, S. 614). Aufwendungen für Auswärtstätigkeiten, die so gut wie ausschließlich betrieblich veranlasst sind, dürfen zu 100 % als Betriebsausgaben abgezogen werden und auch steuerfrei bleiben. Aufwendungen einer gemischten Reise dürfen aufgeteilt werden.

Die Aufteilung gemischt veranlasster Aufwendungen hat nach einem an objektiven Kriterien orientierten Maßstab der Veranlassungsbeiträge zu erfolgen (z. B. Zeitanteile). Ist eine verlässliche Aufteilung nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich, erfolgt die Aufteilung im Wege der Schätzung. Fehlt es an einer geeigneten Schätzungsgrundlage oder sind die Veranlassungsbeiträge nicht trennbar, gelten die Aufwendungen als insg. privat veranlasst und sind voll steuerpflichtig.

Nicht abziehbar oder steuerpflichtig bleiben Aufwendungen nach § 12 EStG. Danach sind Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen vollständig vom Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug und somit auch von der steuerfreien Erstattung ausgeschlossen und demzufolge nicht in einen abziehbaren und nichtabziehbaren Teil aufzuteilen. Kosten der Lebensführung sind insb. Aufwendungen für

- Wohnung,
- Ernährung,
- Kleidung,
- persönliche Bedürfnisse des täglichen Lebens, z. B. Erhaltung der Gesundheit, Pflege, Hygieneartikel,
- Zeitung,
- Rundfunk.

Nicht von § 12 Nr. 1 EStG erfasste Aufwendungen, die nicht eindeutig zugeordnet werden können, aber einen nachgewiesenen abgrenzbaren betrieblichen oder beruflichen Anteil enthalten, sind nach dem jeweiligen Veranlassungsanteil in abziehbare/steuerfreie und nichtabziehbare/steuerpflichtige Aufwendungen aufzuteilen.

Hierbei hat die Finanzverwaltung in dem o. g. BMF-Schreiben eine Bagatellgrenze eingeführt. Bei einer untergeordneten betrieblichen/beruflichen Mitveranlassung sind die Aufwendungen in vollem Umfang nicht als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar bzw. die gesamten Aufwendungen des Arbeitnehmers, soweit sie vom Arbeitgeber übernommen werden, voll lohnsteuerpflichtig. Die Grenze wurde auf 10 % festgesetzt.

Ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasste Aufwendungen können für sich genommen als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden bzw. an den Arbeitnehmer steuerfrei erstattet werden.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer nimmt während seiner 14-tägigen Urlaubsreise an einem eintägigen Fachseminar teil.

Die Aufwendungen für die Urlaubsreise sind nichtabziehbar bzw. auch nicht steuerfrei durch den Arbeitgeber zu erstatten. Die Aufwendungen, die unmittelbar mit dem Fachseminar zusammenhängen (z. B. Seminargebühren, Fahrtkosten vom Urlaubsort zum Tagungsort, ggf. Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen), sind als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar und können in diesem Fall auch vom Arbeitgeber steuerfrei erstattet werden.

Bei einer untergeordneten privaten Mitveranlassung sind die Aufwendungen in vollem Umfang als Betriebsausgaben/Werbungskosten abziehbar. Im Gegenzug kann der Arbeitgeber die Kosten auch in voller Höhe an den Arbeitnehmer steuerfrei erstatten. Untergeordnet ist die private Mitveranlassung, wenn der Anteil unter 10 % liegt.

Praxishinweis:

Eine besondere Regelung gibt es für die An- und Abreisekosten: Liegt der Auswärtstätigkeit ein eindeutiger unmittelbarer betrieblicher/beruflicher Anlass zugrunde (z. B. ein Arbeitnehmer nimmt aufgrund einer Weisung bzw. Genehmigung seines Arbeitgebers eine Auswärtstätigkeit wahr), den der Arbeitnehmer mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet, sind die Kosten für die Hin- und Abreise in jedem Fall als steuerfreier Reisekostenersatz erstattungsfähig.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer macht eine zweiwöchige Dienstreise in die USA und schließt einen einwöchigen Urlaub an. Der Arbeitgeber zahlt Hin- und Rückflug.

Hotelkosten und Verpflegungsmehraufwand: Für die zwei Wochen Dienstreise ist die Erstattung vom Arbeitgeber steuerfrei.

Flugkosten: keine Aufteilung notwendig. Die Erstattung ist in vollem Umfang steuerfrei, wenn durch den späteren Rückflug keine höheren Kosten entstanden sind; anderenfalls ist die Differenz steuerpflichtig.

Nach wie vor ist es erforderlich, die berufliche Veranlassung der Aufwendungen im Einzelnen umfassend darzulegen. Das gilt auch dafür, ob ein Teil der Aufwendungen als beruflich veranlasst eingestuft werden kann.

Der betrieblich/beruflich und privat veranlasste Teil der Aufwendungen kann z. B. nach Zeitanteilen ermittelt werden.

Nimmt ein Arbeitnehmer auf eine berufliche Auswärtstätigkeit seinen Ehepartner oder Familienangehörige mit, sind die Kosten, die der Arbeitgeber erstattet, aufzuteilen. Steuerfrei sind die Kosten, die für den Arbeitnehmer anfallen, z. B. Hotel- und Flugkosten. Die Kosten, die durch die Mitnahme der Familienangehörigen verursacht werden, sind privat veranlasst und daher steuerpflichtig, wenn der Arbeitgeber auch diese erstattet. Kostet ein Doppelzimmer genauso viel wie ein Einzelzimmer, ist eine Aufteilung der Kosten nach Köpfen nicht notwendig.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer besucht einen Fachkongress in London. Er reist Samstagfrüh an. Die Veranstaltung findet ganztägig von Dienstag bis Donnerstag statt. Am Sonntagabend reist er nach Hause zurück. Die Tage zwischen Anreise, Kongress und Abreise sind privat. Da Reisen nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH entgegen der bisherigen Rechtsprechung nicht mehr in jedem Fall als Einheit zu betrachten sind, sind die Kosten für zwei Übernachtungen (von Dienstag bis Donnerstag) sowie die Kongressgebühren ausschließlich dem betrieblichen Bereich zuzuordnen und daher lohnsteuerfrei zu erstatten.

Die Flugkosten sind ebenfalls beruflich veranlasst, weil davon auszugehen ist, dass der Arbeitnehmer auf Weisung bzw. Genehmigung gereist ist.

Die Hotelübernachtungen für die restlichen Tage sind privat. Übernimmt der Arbeitgeber diese Kosten, sind diese lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn. Sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist das Verhältnis der betrieblichen und privaten Zeiteile der Reise (betrieblich veranlasst sind 3/9). Ein Abzug der Verpflegungskosten ist nur in Höhe der Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen für die betrieblich veranlassten Tage zulässig.

Checkliste

- Arbeitnehmer verlängert beruflich bedingte Auswärtstätigkeit aus privatem Anlass.
- An- und Abreisekosten verteuern sich nicht durch privaten Aufenthalt.
- An- und Abreisekosten steuerfrei
- Hotelkosten für privaten Aufenthalt = steuerpflichtiger Arbeitslohn (individuelle Versteuerung und Verbeitragung oder Pauschalbesteuerung)

2.6.31 Werkzeuggeld

Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen, die dem Arbeitnehmer gehören, sind steuerfrei (§ 3 Nr. 30 EStG). Die Arbeitgeberleistungen dürfen aber die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigen.

2.6.32 Zukunftssicherungsleistungen

Arbeitgeber übernehmen oft z. B. Beiträge zu einer privaten Pflegezusatzversicherung und Krankentagegeldversicherung, Kranken- oder Zahnzusatzversicherungen zugunsten des Arbeitnehmers.

Nach R 8.1 Abs. 3 Satz 4 LStR und BMF-Schreiben vom 10.10.2013 (BStBl. I 2013, 1301) sind Beiträge des Arbeitgebers für sog. Zukunftssicherungsleistungen nicht als Sachlohn zu behandeln und damit nicht in die 44-€-Freigrenze einzubeziehen. Diese Beiträge sind als Barlohn zu behandeln und daher stets steuer- und sozialversicherungspflichtig.

Praxishinweis:

Die Nichtanwendung der 44-€-Freigrenze gilt auch für Zuwendungen im Rahmen von betrieblicher Kranken- und Pflegeversicherung in Form einer vom Arbeitgeber finanzierten Gesundheitskarte, durch die Zusatzleistungen, z. B. Chefarztbehandlung oder Einzelzimmer, in Anspruch genommen werden können. Auch hier liegt Barlohn vor.

Der BFH hat mit Urteilen vom 07.06.2018 zu den Aktenzeichen VI R 13/16 und vom 04.07.2018 zum Aktenzeichen VI R 16/17, die am 12.09. vom BFH veröffentlicht wurden, zur Abgrenzung von Bar- und Sachlohn bei Krankenversicherungsbeiträgen, die der Arbeitgeber übernimmt, geurteilt.

Sachverhalt: Im Fall VI R 13/16 schloss der Arbeitgeber des Arbeitnehmers als Versicherungsnehmer für die Mitarbeiter des Unternehmens bei zwei Versicherungen (Gruppen-)Zusatzkrankenversicherungen für Vorsorgeuntersuchungen, stationäre Zusatzleistungen sowie Zahnersatz ab. Der Arbeitgeber zahlte die Beiträge direkt an die Versicherung. Die für den Versicherungsschutz des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber gezahlten monatlichen Beträge blieben unter der 44-€-Freigrenze i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG.

In der Sache VI R 16/17 informierte die Arbeitgeberin in einem „Mitarbeiteraushang“ ihre Arbeitnehmer darüber, ihnen zukünftig eine Zusatzkrankenversicherung über eine private Krankenversicherungsgesellschaft anbieten zu können. Mitarbeiter nahmen das Angebot an und schlossen unmittelbar mit der Versicherungsgesellschaft private Zusatzkrankenversicherungsverträge ab. Die Versicherungsbeiträge wurden von den Mitarbeitern direkt an die Versicherungsgesellschaft überwiesen. Hierfür erhielten sie monatliche Zuschüsse von der Arbeitgeberin auf ihr Gehalts-

konto ausgezahlt, die regelmäßig unter der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG blieben. Die Arbeitgeberin versteuerte die Beiträge nicht.

Im Urteil zum Aktenzeichen VI R 13/16 entschieden die Richter des BFH, dass bei Zahlung der Beiträge durch den Arbeitgeber direkt an die Versicherung Sachlohn vorliegt und somit die 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG anwendbar ist.

Die Frage, ob Bar- oder Sachlohn vorliegt, ist für die 44-€-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG erheblich. Danach sind Sachbezüge bis 44 € im Kalendermonat steuerfrei. Für die Abgrenzung von Bar- und Sachlohn ist der auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen zu ermittelnde Rechtsgrund des Zuflusses entscheidend.

Die Gewährung von Krankenversicherungsschutz ist nach Auffassung der Richter in Höhe der gezahlten Arbeitgeberbeiträge Sachlohn, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags ausschließlich Versicherungsschutz, nicht aber eine Geldzahlung verlangen kann. Im vorliegenden Fall bestand nach Auffassung der Richter nur ein Anspruch der Arbeitnehmer auf eine Krankenversicherungsleistung. Hingegen hatten die Arbeitnehmer gegenüber der Arbeitgeberin keinen Anspruch auf eine Geldleistung.

Demgegenüber wendet der Arbeitgeber Geld und keine Sache zu, wenn er einen Zuschuss unter der Bedingung zahlt, dass der Arbeitnehmer mit einem vom ihm benannten Unternehmen einen Versicherungsvertrag schließt.

Im Verfahren zum Aktenzeichen VI R 16/17 hingegen nahmen die Richter für die gezahlten Zuschüsse an die Arbeitnehmer Barlohn an. Ein Sachbezug liege nur vor, wenn auch ein arbeitsrechtliches Versprechen erfüllt wird, das auf Gewährung von Sachlohn gerichtet ist. Die Arbeitgeberin hatte ihren Arbeitnehmern letztlich nur den Kontakt zu dem Versicherungsunternehmen vermittelt und bei Vertragsschluss einen Geldzuschuss versprochen. Damit hatte sie ihren Arbeitnehmern – anders als im Fall VI R 13/16 – keinen Versicherungsschutz zugesagt.

Praxishinweis:

Die differenzierende Betrachtung des BFH verdeutlicht die für die Arbeitgeber bestehende Gestaltungsfreiheit. Entscheidet sich der Arbeitgeber dafür, seinen Arbeitnehmern unmittelbar Versicherungsschutz zu gewähren, liegt begünstigter Sachlohn vor. Allerdings führt jegliche Überschreitung der 44-€-Freigrenze zum vollständigen Entfallen der Steuerfreiheit. Die Urteile sind im Bundessteuerblatt ohne weitere ergänzende Erörterungen veröffentlicht und somit allgemein anwendbar. Die Aussagen der LStR und des BMF-Schreibens aus 2013 sind damit überholt.

2.7 Gehaltsumwandlung

Häufig stehen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vor der Frage, ob nicht durch die Umwandlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn in eine steuerfreie oder zumindest pauschal besteuerte Sonderzuwendung Steuern und Sozialversicherungsbeiträge gespart werden könnten.

Von einer Gehaltsumwandlung wird gesprochen, wenn in einer Vereinbarung mit dem Arbeitnehmer der individuell zu besteuern Arbeitslohn herabgesetzt und stattdessen eine steuerfreie oder pauschalierungsfähige Sachzuwendung gewährt wird oder der Arbeitnehmer von seinem Bruttogehalt Teile z. B. in eine Altersversorgung finanziert.

Für pauschal mit 20 % besteuerte Beiträge zu einer Direktversicherung, Pensionskasse oder Gruppenunfallversicherung ist sie ausdrücklich in R 40b.1 Abs. 5 LStR zugelassen und der Arbeitnehmer hat bis zu 4 % der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung (West) sogar einen Rechtsanspruch auf die Umwandlung von Barlohn in Beiträge zu einer betrieblichen Altersversorgung.

Es ergeben sich für Gehaltsumwandlungen drei Möglichkeiten:

- Umwandlung von Barlohn in einen Sachbezug,
- Umwandlung von Barlohn in später zufließenden Versorgungslohn,
- Umwandlung von steuerpflichtigem Barlohn in steuerfreien oder zumindest pauschal besteuerten Lohn.

Der Bundesfinanzhof hat bereits 1997 (BStBl. II, S. 667) die Umwandlung von Barlohn in einen Sachbezug ausdrücklich zugelassen.

Beispiel:

Einem Arbeitnehmer wird ein Firmenwagen auch zur privaten Nutzung – ohne Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte – überlassen (Bruttolistenpreis 50.000 €). Im Gegenzug „verzichtet“ der Arbeitnehmer (Monatsgehalt 5.000 €) auf 600 € monatlich. Das Gehalt mindert sich auf 4.400 €. Hinzu kommen der steuerpflichtige geldwerte Vorteil nach der sog. 1 %-Regelung, also 500 €. Es besteht somit ein steuer- und sozialversicherungspflichtiges Bruttogehalt von 4.900 €. Voraussetzung ist hier aber zwingend, dass das Fahrzeug dem Arbeitgeber wirtschaftlich zugerechnet wird.

Dies gilt im Übrigen auch für alle anderen Dinge, die per Gehaltsumwandlung dem Arbeitnehmer zugewandt werden (z. B. Telefone, Smartphones, Tablets, Fahrräder).

Das Ersetzen von Barlohn durch Sachlohn ist steuerlich folglich nur dann interessant, wenn das vom Arbeitnehmer an den Arbeitgeber für den Sachbezug zu entrichtende Entgelt höher ist als die steuerliche Bewertung des Sachbezugs. Dies ist z. B. auch bei der Ausgabe von Essensmarken und beim sog. Restaurantscheck der Fall.

2.8 Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Zahlreiche Tatbestände für die Pauschalierung bzw. die Steuerfreiheit fordern, dass die steuerfreien Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen. Hierunter fallen z. B. Kinderbetreuungszuschüsse (vgl. 2.6.21), Steuerfreie Arbeitgeberleistungen zur Gesundheitsförderung (vgl. 2.6.17), Sachzuwendungen nach § 37b EStG (v. 2.6.19) und Fahrtkostenzuschüsse (vgl. 2.6.15).

Das bedeutet, die vereinbarten und gewährten Benefits müssen zu dem Arbeitslohn hinzukommen, den der Arbeitgeber (ohnehin) schuldet. Unerheblich ist, dass die Leistung seinerseits auf einer arbeitsvertraglichen oder anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage erbracht wird und somit ein Anspruch auf diese begünstigte Leistung besteht. Eine Gehaltsumwandlung ist in diesen Fällen aber ausgeschlossen.

Der Bundesfinanzhof hat in seiner Rechtsprechung (Urteil vom 19.09.2012, BStBl. 2013 II, S. 395 und S. 398) darauf hingewiesen, dass die Voraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nur bei freiwilligen Arbeitgeber-

leistungen erfüllt sei. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn sei der arbeitsrechtlich geschuldete. „Zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen würden daher nur durch freiwillige Leistungen des Arbeitgebers erbracht.

Die Finanzverwaltung ist dieser Rechtsprechung nicht in vollem Umfang gefolgt. Kommt die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzu, den der Arbeitgeber schuldet, ist die Voraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat.

Daher sind nur Gehaltsumwandlungen sowie eine Anrechnung der zweckbestimmten Leistung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn für die Steuerfreiheit oder Pauschalbesteuerung einer eigentlich begünstigten Arbeitgeberleistung schädlich (R 3.33 Abs. 5 Sätze 1 und 2 LStR).

In den Fällen, in denen der Gesetzgeber „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ fordert, ist somit nach Auffassung der Finanzverwaltung eine Gehaltsumwandlung ausgeschlossen.

Der Bundesfinanzhof hat am 01.08.2019 mit drei Urteilen zu Lohnsteuerpauschalierung und Steuerbefreiungen für erbrachte Leistungen des Arbeitgebers mit dem Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ geurteilt (Az: VI R 32/18, VI R 21/17, VI R 40/17). Dabei hat er seine bisherige Rechtsprechung aufgegeben. Auf die Frage, ob der Arbeitnehmer auf den fraglichen Lohnbestandteil arbeitsrechtlich einen Anspruch hat, kommt es demnach nicht mehr an.

Die Rechtsprechung unterteilt daher zwischen einer Anrechnung auf das Gehalt und einem Lohnformwechsel. Nur bei einem Lohnformwechsel liegt nach Ansicht der Rechtsprechung das Zusätzlichkeitskriterium vor. In diesen Fällen liegt zunächst eine wirksame Vereinbarung zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer vor, in der das zuvor vereinbarte Bruttogehalt abgemindert wird. Der Arbeitnehmer hat somit nur noch Anspruch auf ein gemindertes Bruttogehalt. In einem zweiten Schritt erhält der Arbeitnehmer nun Zuschüsse, die ggf. steuerbefreit sind. Die Rechtsprechung sieht dies als einen Wechsel der Lohnform an. Würden die Voraussetzungen wegfallen, hätte der Arbeitnehmer nur einen Anspruch auf das geminderte Bruttogehalt und nicht auf eine automatische Erhöhung. Insofern ist der Zuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt. In Fällen, bei denen eine automatische Erhöhung des Bruttolohnes vereinbart ist, wenn die Voraussetzungen für den Zuschuss wegfallen, liegt nach dem Urteil keine zusätzliche Leistung vor.

Die Urteile werden nicht im Bundessteuerblatt veröffentlicht und sind daher noch nicht allgemein anwendbar.²⁵ Die Finanzverwaltung will das Kriterium gesetzlich definieren und hat im Schreiben vom 5.2.2020 bekannt gegeben, dass Leistungen des Arbeitgebers nur dann "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erbracht sind, wenn:

- Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht

wird.

Die für eine Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit erforderliche zusätzliche Leistung des Arbeitgebers liegt somit vor, wenn z. B. der Kindergartenzuschuss unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung des Arbeitgebers (z. B. ein freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld) erbracht wird. Dabei ist es unschädlich, wenn die übrigen Arbeitnehmer die freiwillige Sonderzahlung in voller Höhe erhalten.

Praxishinweis:

Ist in Arbeitsverträgen eine Klausel enthalten, wonach sich der Arbeitgeber vorbehält, die zugesagten steuerfreien oder pauschal zu steuernden Leistungen unter bestimmten Voraussetzungen zu kürzen oder einzustellen und der Arbeitnehmer dann die Möglichkeit hat, anstelle der bisher zugesagten Leistungen eine Erhöhung seiner laufenden Bezüge zu verlangen, liegt eine Rückfallklausel vor. Hier ist das Merkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ nicht erfüllt, sondern ebenfalls von einer für die Steuerfreiheit bzw. Pauschalbesteuerung schädlichen Gehaltsumwandlung auszugehen.

Wird versucht, anstelle einer nicht möglichen Gehaltsumwandlung eine Änderungskündigung zu vereinbaren, um die gewünschte Steuerfreiheit oder Pauschalierungsmöglichkeit der angebotenen Leistung zu erreichen, geht die Finanzverwaltung bisher auch in diesem Fall von einer einvernehmlichen Änderung des Arbeitsvertrags aus und nimmt steuerpflichtigen Arbeitslohn an.

25 BMF-Schreiben vom 05.02.2020.

Die Gehaltsumwandlung wird bisher nicht anerkannt, wenn der Arbeitnehmer in Erwartung der angebotenen Leistung die Änderungskündigung akzeptiert und dabei auf die Einhaltung der Kündigungsfrist und anderer arbeitsrechtlicher Voraussetzungen verzichtet. Bei einer Änderungskündigung muss die Herabsetzung des Arbeitslohns in der Regel mit der betrieblichen Notwendigkeit dieser Maßnahme und nicht mit der Gewährung künftiger Leistungen begründet werden.

Praxishinweis:

Das Umwandlungsverbot gilt für die Umwandlung sowohl von laufendem Barlohn als auch von einmaligen Bezügen, auf die der Arbeitnehmer einen tarifvertraglich abgesicherten Anspruch hat. Ist dagegen ein arbeitsrechtlicher Anspruch auf eine freiwillige Sonderzahlung (z. B. das Weihnachtsgeld) noch nicht entstanden, so kann diese Sonderzahlung im Grundsatz in eine steuerfreie oder pauschalierungsfähige Leistung umgewandelt werden.

2.9 Übersicht der Sachzuwendungen nach Besteuerung

Unter die steuerfreien Sachzuwendungen fallen u. a.:

- Aufmerksamkeiten zu besonderen persönlichen Anlässen bis 60 € inkl. Umsatzsteuer
- Sachzuwendungen im Rahmen der 44-€-Freigrenze
- typische Berufskleidung
- Werkzeuggeld
- Parkplätze für den Arbeitnehmer
- Fortbildungen
- Studiengebühren
- Kinderbetreuungszuschüsse für nichteingeschulte Kinder bis zur Höhe der Aufwendungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Gutscheine im Rahmen der 44-€-Freigrenze zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Jobtickets zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Rabatte an eigene Mitarbeiter bis zu einem Betrag von 1.080 € jährlich

- Maßnahmen der Gesundheitsförderung bis zu einem Betrag von 600 € jährlich pro Mitarbeiter zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn
- Aufwendungen für Betreuung von nahen Angehörigen bis zu einem Betrag von 600 € jährlich pro Mitarbeiter
- Beratungsdienstleistungen (R 19.3 LStR)
- Betriebsveranstaltungen (Freibetrag von 110 € je anwesenden Arbeitnehmer für zwei Veranstaltungen im Jahr)
- Aufladen von Elektro- oder Hybridfahrzeugen an Ladestationen des Arbeitgebers
- Nutzung von dienstlichen Computern und Telefonen
- BahnCard-Nutzung bei Vollamortisation
- Rabatte von dritter Seite (soweit der Arbeitgeber nicht mitgewirkt hat)
- Reisekosten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten
- Arbeitsessen im Rahmen eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes bis maximal 60 € je Mahlzeit
- Teilnahme an Geschäftsfreundebewirtungen
- Mahlzeiten im Rahmen von Auswärtstätigkeiten, die von einer Verpflegungspauschale gekürzt werden
- Überlassung von Fahrrädern zur privaten Nutzung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Unter die steuerpflichtigen (nicht pauschalbesteuerten) Sachzuwendungen fallen u. a.:

- Dienstwagen zur privaten Nutzung
- Fahrräder zur privaten Nutzung im Rahmen der Gehaltsumwandlung
- Fahrräder, die als Elektrofahrzeuge gelten
- Zukunftssicherungsleistungen
- Erstattung von Parkgebühren (soweit nicht im Rahmen von Auswärtstätigkeiten angefallen)
- Belohnungssessen (soweit nicht innerhalb der 44-€-Freigrenze)
- Zinsvorteile aus Arbeitgeberdarlehen außerhalb der 44-€-Freigrenze

- Beiträge für Fitnessstudios oder für Vereine (soweit die 44-€-Freigrenze nicht greift)

Unter die pauschalbesteuerten Sachzuwendungen fallen u. a.:

- Fahrtkostenzuschuss oder Jobtickets im Rahmen der Gehaltsumwandlung (15 % oder 25 %)
- Betriebsveranstaltungen, bei denen der Freibetrag nicht gilt oder überschritten ist (25 %)
- kostenlose oder verbilligte Kantinenmahlzeiten (25 %)
- Erholungsbeihilfen (25 %)
- kostenlose oder verbilligte Überlassung von PCs (25 %)
- erhöhte Verpflegungspauschalen (25 %)
- Incentives (30 %)
- Unfallversicherung (15 %, 20 %)
- Mahlzeiten während Auswärtstätigkeiten, die nicht im Rahmen der Verpflegungspauschale gekürzt werden können (25 %)
- Zuschüsse für die Anschaffung von Tankladestationen beim Arbeitnehmer (25 %)
- Tickets zur Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel (15 % oder 25 %)

3 Umsatzsteuer bei Sachzuwendungen

3.1 Allgemeines: unentgeltliche Sachzuwendungen und sonstige Leistungen an Arbeitnehmer

Nach § 3 Abs. 1 b Satz 1 Nr. 2 UStG sind unentgeltliche Sachzuwendungen des Arbeitgebers an Arbeitnehmer für dessen privaten Bedarf eine Lieferung gegen Entgelt und diese Leistungen sind daher umsatzsteuerbar.

Aufmerksamkeiten und Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers sind nicht umsatzsteuerbar und daher ausgenommen. Diese Sachzuwendungen an Arbeitnehmer sind nur umsatzsteuerpflichtig, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten des unentgeltlich übergebenen Gegenstandes mit Umsatzsteuer belastet waren und der Unternehmer hinsichtlich dieser Steuer entweder zum vollen oder zumindest teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt war.

Sobald der Gegenstand dem Arbeitnehmer im Rahmen einer Sachzuwendung für dessen privaten Bedarf zugewendet werden soll, besteht kein direkter und unmittelbarer Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Unternehmens. Der Vorsteuerabzug beim Wareneinkauf und die Umsatzbesteuerung der Sachzuwendung muss nicht vorgenommen werden.²⁶

Beispiel:

Der Arbeitgeber erwirbt einen Fernseher zum Preis von 1.000 € zzgl. 190 € Umsatzsteuer, um diesen dem Arbeitnehmer zu Weihnachten zu schenken.

Weil der Arbeitgeber bereits beim Einkauf die Absicht hat, dem Arbeitnehmer eine unentgeltliche Sachzuwendung für dessen privaten Bedarf zu schenken, steht der Einkauf nicht im direkten und unmittelbaren Zusammenhang mit der wirtschaftlichen Gesamttätigkeit des Arbeitgebers. Der Vorsteuerabzug und die Umsatzbesteuerung der unentgeltlichen Sachzuwendung entfallen.

Eine Umsatzbesteuerung unentgeltlicher Sachzuwendungen vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer kommt nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG nur dann in Betracht, wenn die Verwendung für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers im Zeitpunkt des Wareneinkaufs noch nicht feststeht.

²⁶ BFH-Urteil vom 09.12.2010, BStBl. 2012 II, S. 53.

Beispiel:

Der Arbeitgeber wendet seinem Arbeitnehmer aus dem Warenbestand zu Weihnachten einen Fernseher zu, den er für 2.000 € zzgl. 380 € Umsatzsteuer eingekauft hat.

Der Arbeitgeber ist beim Einkauf zum Vorsteuerabzug berechtigt, weil die Absicht bestand, diesen für seine wirtschaftliche Tätigkeit zu verwenden. Die spätere unentgeltliche Sachzuwendung an den Arbeitnehmer unterliegt der Umsatzbesteuerung nach § 3 Abs. 1b Satz 1 Nr. 2 UStG.

Der Arbeitgeber wendet dem Arbeitnehmer aber nicht nur Sachen, sondern auch Dienstleistungen zu, z. B. die Nutzung von Firmen-Pkw. Dies sind sonstige Leistungen. Nach § 3 Abs. 9 a Nr. 1 UStG werden unentgeltliche sonstige Leistungen an Arbeitnehmer den sonstigen Leistungen gegen Entgelt gleichgestellt und sind ebenfalls umsatzsteuerbar.

Beispiel:

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer einen normalerweise im Unternehmen genutzten Hänger (Erwerb mit Vorsteuerabzug) für einen privat veranlassenen Umzug des Arbeitnehmers zur Verfügung.

Die Überlassung des Hängers für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers unterliegt nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzbesteuerung.

3.2 Entgeltliche Leistungen

Aufmerksamkeiten und Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers sind von der Besteuerung ausgenommen. Sonstige Leistungen, für die der Arbeitnehmer kein besonders berechnetes Entgelt aufwendet, die aber aus Sicht des Arbeitgebers Teil der Entlohnung für die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers sind, stellen umsatzsteuerrechtlich einen steuerbaren und steuerpflichtigen Leistungsaustausch im Rahmen eines sog. tauschähnlichen Umsatzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 12 UStG) dar.

Beispiel:

Dem Arbeitnehmer wird ein Pkw überlassen, der auch privat genutzt werden darf. Die Firmenwagenüberlassung ist im Anstellungsvertrag geregelt.

Es handelt sich um einen steuerpflichtigen Leistungsaustausch im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 i. V. m. § 3 Abs. 12 UStG).

3.3 Bemessungsgrundlage

Unterliegen die unentgeltlichen Sachzuwendungen der Umsatzbesteuerung, richtet sich die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage nach § 10 Abs. 4 UStG.

Die Bemessungsgrundlage für die Sachzuwendungen an Arbeitnehmer ist der Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für den Gegenstand oder einen gleichartigen Gegenstand im Zeitpunkt der Sachzuwendung. Liegt ein Einkaufspreis nicht vor (z. B. bei im Unternehmen selbst produzierten Gegenständen, die anderweitig nicht am Markt angeboten werden), setzt der Arbeitgeber die Selbstkosten als Bemessungsgrundlage an.

Zur Bemessungsgrundlage für die sonstigen Leistungen zählen die entstandenen Ausgaben, jedoch nur insoweit, als sie den Unternehmer zum vollen oder zumindest teilweisen Vorsteuerabzug berechtigt haben.

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind bei unentgeltlich gewährten Sachbezügen, die der Umsatzbesteuerung unterliegen, im Regelfall die beim Arbeitgeber entstandenen Aufwendungen ohne USt. Ein anteiliger Unternehmerlohn gehört nicht dazu. In vielen Fällen kann als umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage die lohnsteuerliche angesetzt werden (Abschnitt 1.8 Abs. 8 Satz 2 UStAE).

Die lohnsteuerliche Bemessungsgrundlage ist grundsätzlich inkl. Umsatzsteuer. Aus den Bruttowerten ist zur Ermittlung der Bemessungsgrundlage die Umsatzsteuer herauszurechnen. Hierbei gelten folgende Prozentsätze:

- bei einem Umsatzsteuersatz von 19 % mit $19/119$,
- bei einem Umsatzsteuersatz von 7 % mit $7/107$.

3.4 Einzelfälle

3.4.1 Jobtickets, BahnCard und Umsatzsteuer

Wird dem Arbeitgeber vom Arbeitnehmer eine Fahrkarte vorgelegt, die dieser zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte erworben hat und erstattet der Arbeitgeber die Aufwendungen steuerfrei, gilt kein Vorsteuerabzug. Gleiches gilt beim Kauf von Jobtickets durch den Arbeitgeber selbst und anschließender Weitergabe an den Arbeitnehmer.

Nach Abschnitt 15.5 Abs. 1 Sätze 2 und 3 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses gilt folgende Regelung:

„Stellt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Fahrausweise für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung, sind die von den Arbeitnehmern in Anspruch genommenen Beförderungsleistungen nicht als Umsätze für das Unternehmen anzusehen. Die dafür vom Arbeitgeber beschafften Fahrausweise berechtigen ihn daher nicht zur Vornahme des Vorsteuerabzugs.“

Die auf die einzelnen Arbeitnehmer ausgestellten Jobtickets werden nicht für das Unternehmen des Arbeitgebers erworben. Das Verkaufsunternehmen erbringt seine Beförderungsleistungen ausschließlich gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber selbst erhält von dem Beförderungsunternehmer keine Leistung. Damit scheidet ein Vorsteuerabzug aus.

Sowohl beim Kauf von Jobtickets als auch beim Ersatz der Fahrkarte kann der Arbeitgeber also keinen Vorsteuerabzug in Anspruch nehmen.

Die Überlassung der BahnCard zur rein beruflichen Nutzung durch die Arbeitnehmer ist eine unternehmerische Veranlassung des Leistungsbezugs für den Arbeitgeber. Die Verwendungsabsicht ist dem unternehmerischen Bereich des Arbeitgebers zuzuordnen. Der Vorsteuerabzug ist möglich.

Dies gilt auch für die Überlassung zur beruflichen und privaten Nutzung, sofern die Gesamtersparnis erreicht wird und so eine allgemein betriebliche Veranlassung gegeben ist. Es ist insoweit unschädlich, dass über die betrieblichen Zwecke des Unternehmers hinaus auch der private Bedarf der Arbeitnehmer anteilig befriedigt wird.

Kein Vorsteuerabzug ist gegeben, wenn die Gewährung der BahnCard zur reinen Privatnutzung durch die Arbeitnehmer erfolgt. In dieser Fallgestaltung wird es stets an der unternehmerischen Veranlassung des Arbeitgebers im Zeitpunkt des Leis-

tungsbezugs mangeln. Die Inanspruchnahme der Leistung erfolgt ausschließlich für die privaten Zwecke des Personals und betrifft infolgedessen den außerunternehmerischen Bereich des Arbeitgebers. Der Vorsteuerabzug ist von vornherein zu versagen.

Die BahnCard stellt keinen Fahrausweis i. S. des § 34 UStDV dar. Für Zwecke des Vorsteuerabzugs ist erforderlich, dass der Arbeitgeber eine ordnungsgemäße Rechnung nach § 14 UStG erhält. Kleinbetragsrechnungen werden durch die Deutsche Bahn AG bei Erwerb der BahnCard regelmäßig nicht ausgestellt. Nach § 14 Abs. 4 Satz 1 Nr. 1 UStG ist der Arbeitgeber zwingend als Leistungsempfänger mit vollständigem Namen und vollständiger Anschrift in der Rechnung anzugeben. Die Rechnungen lauten häufig auf die berechtigten Arbeitnehmer, obgleich der Bezug durch den Arbeitgeber beabsichtigt war. Insoweit sind Rechnungskorrekturen bei der Deutsche Bahn AG anzustreben, um die Vorsteuerabzugsberechtigung zu erhalten.

3.4.2 Aufmerksamkeiten und Zuwendungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse

Bloße Aufmerksamkeiten sind nicht umsatzsteuerbar. Leistungen, die ganz überwiegend durch das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, sind ebenfalls keine steuerbaren Leistungen.

Keine steuerbaren Umsätze sind also Aufmerksamkeiten und Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers. Nach Abschnitt 1.8 Absätze 3 und 4 UStAE zählen zu den Aufmerksamkeiten und Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers

- Leistungen zur Verbesserung der Arbeitsbedingungen, z. B. die Bereitstellung von Aufenthalts- und Erholungsräumen, von betriebseigenen Dusch-, Bade- und Sportanlagen sowie von Betriebskindergärten,
- die vom Arbeitgeber übernommenen Kosten einer Vorsorgeuntersuchung des Arbeitnehmers,²⁷
- betriebliche Fort- und Weiterbildungsleistungen,
- Schaffung und Förderung der Rahmenbedingungen für die Teilnahme an einem Verkaufswettbewerb,
- die zur Verfügungstellung von Parkplätzen auf dem Betriebsgelände,

27 BFH-Urteil vom 17.09.1982, BStBl. 1983 II, S. 39.

- die Überlassung von Arbeitsmitteln zur beruflichen Nutzung einschl. der Arbeitskleidung, wenn es sich um typische Berufskleidung, insb. um Arbeitsschutzkleidung, handelt,
- Aufmerksamkeiten (Sachgeschenke) bis zu einem Wert von 60 €, die dem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden,
- Getränke und Genussmittel, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern zum Verzehr im Betrieb unentgeltlich überlässt,
- Speisen, die der Arbeitgeber den Arbeitnehmern anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes, z. B. während einer außergewöhnlichen betrieblichen Besprechung oder Sitzung, im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs unentgeltlich überlässt und deren Wert 60 € nicht überschreitet,
- Zuwendungen im Rahmen von üblichen Betriebsveranstaltungen (vgl. im Einzelnen unter Betriebsveranstaltungen),
- Gestellung von Übernachtungsmöglichkeiten in gemieteten Zimmern, wenn der Arbeitnehmer an weit von seinem Heimatort entfernten Tätigkeitsstellen eingesetzt wird,
- die Sammelbeförderung von Arbeitnehmern, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt.

Bei Aufmerksamkeiten und Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse bleibt der Vorsteuerabzug erhalten. Für den Vorsteuerabzug der Höhe nach ist auf die Gesamttätigkeit des Unternehmens abzustellen, also ob der Arbeitgeber voll oder nur anteilig berechtigt ist, die Vorsteuer zu ziehen.

3.4.3 Dienstwagen an Arbeitnehmer

Die Überlassung von Firmenwagen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer zur privaten Nutzung ist eine entgeltliche Leistung im Sinne der Umsatzsteuer. Voraussetzung ist, dass sie im Arbeitsvertrag geregelt ist oder auf mündlichen Abreden beruht oder auf sonstige Umstände des Arbeitsverhältnisses (z. B. faktische betriebliche Übung) zurückzuführen ist.

Der Arbeitnehmer erhält den Dienstwagen zur privaten Nutzung als Gegenleistung für seine Arbeitsleistung. Die Belohnung besteht in der Privatnutzung des Firmenwagens.

Der Arbeitgeber kann die Vorsteuerbeträge aus den Anschaffungskosten und den Unterhaltskosten des Fahrzeugs geltend machen. Die spätere Veräußerung oder Entnahme des Fahrzeugs unterliegt ebenfalls der Umsatzsteuer.

Da die Überlassung des Dienstwagens zu privaten Zwecken ein umsatzsteuerpflichtiger Sachbezug ist, muss die Bemessungsgrundlage ermittelt werden.

Für die Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage bei der Überlassung von Firmenwagen für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und Familienheimfahrten hat die Finanzverwaltung ein BMF-Schreiben vom 05.06.2014 (BStBl. 2014 I, S. 896) veröffentlicht.

Für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage können die lohnsteuerlichen Werte (nach der Pauschal- oder Fahrtenbuchmethode) zugrunde gelegt werden. Die Minderung des Bruttolistenpreises bei Elektro- oder Hybridfahrzeugen gilt nicht im Rahmen der Umsatzsteuer. Insofern ist hier immer der volle Bruttolistenpreis anzusetzen.

Die lohnsteuerlichen Werte sind ebenfalls Bruttowerte. Daher ist die Umsatzsteuer mit 19/119 herauszurechnen.

Praxishinweis:

Von den ermittelten Werten nach der Pauschalmethode (1 % und 0,03 %- oder 0,002 %) darf ein Abschlag von 20 % für Kfz-Kosten ohne Vorsteuer nicht vorgenommen werden.

Zahlt der Arbeitnehmer für die Überlassung des Dienstwagens und die private Nutzung eine pauschale oder eine kilometerbezogene Vergütung, mindert dies, wie bei der Lohnsteuer, die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage für die Fahrzeugüberlassung nicht. Die Zuzahlungen des Arbeitnehmers stellen auch keine umsatzsteuerlichen Einnahmen dar.

Beispiel:

Der Mitarbeiter erhält einen Firmenwagen zu einem Bruttolistenpreis von 50.000 €, der auch privat genutzt werden darf. Der geldwerte Vorteil wird nach der 1 %-Regelung ermittelt und beträgt monatlich 500 €. Der Arbeitnehmer zahlt für die Privatfahrten monatlich eine Pauschale in Höhe von 100 €.

Als geldwerter Vorteil sind lohnsteuerlich 400 € anzusetzen.

Für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist die einfache Entfernung (hier 30 km) anzusetzen und mit 0,03 % von 50.000 zu multiplizieren (= 450 €).

Insg. ist ein lohnsteuerlicher geldwerter Vorteil von 850 € zu beachten.

Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beträgt 950 € brutto. Es ist die Zuzahlung des Arbeitnehmers in Höhe von 100 € nicht zu kürzen. Hier ist die Umsatzsteuer bei einem Steuersatz von 19 % mit $19/119$ herauszurechnen. Dies sind 151,68 €. Als Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer verbleiben monatlich 798,32 €.

Rechnet der Arbeitgeber den geldwerten Vorteil mittels eines Fahrtenbuches ab, ist dieser Wert auch für die Ermittlung der abzuführenden Umsatzsteuer maßgeblich. Allerdings ist die Umsatzsteuer außer Betracht zu lassen. Nur die Nettogesamtkosten sind maßgeblich. Aus den Gesamtkosten dürfen die nicht mit Vorsteuern belasteten Kosten nicht herausgerechnet werden. Die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie die Heimfahrten aus Anlass einer doppelten Haushaltsführung werden umsatzsteuerlich den Privatfahrten des Arbeitnehmers zugerechnet.

Von einer unentgeltlichen Überlassung von Pkw an Arbeitnehmer kann ausgegangen werden, wenn die vereinbarte private Nutzung des Fahrzeuges so gering ist, dass sie als Belohnung keine wirtschaftliche Rolle spielt. Zudem muss eine weitergehende private Nutzungsmöglichkeit ausgeschlossen sein.

Dies ist dann der Fall, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug aus besonderem Anlass oder zu einem besonderen Zweck nur gelegentlich (von Fall zu Fall) an nicht mehr als fünf Kalendertagen im Kalendermonat für private Zwecke überlassen wird.

Praxishinweis:

Bei Elektro- und Hybridelektrofahrzeugen darf für die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage keine pauschale Kürzung um die Aufwendungen für das Batteriesystem oder Minderung des Bruttolistenpreises vorgenommen werden. Diese Kürzung gilt nur für die Lohnsteuer.

3.4.3.1 Fahrräder und Umsatzsteuer

Unterliegt das Elektrofahrrad der Kennzeichen- und Versicherungspflicht, liegt ein Kraftfahrzeug vor. Es gelten die Ausführungen aus der vorangegangenen Tz.

Liegt ein Fahrrad vor, das kein Kraftfahrzeug ist, ist die vereinfachte Methode zur Ermittlung der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage anhand der lohnsteuerlichen Ermittlung nicht möglich. Die Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist nach den allgemeinen Grundsätzen der Betrag der Ausgaben. Diese Auffassung hat die Finanzverwaltung bisher in keinem BMF-Schreiben niedergelegt. Im UStVA finden sich auch keine expliziten Regelungen.

3.4.4 Mahlzeiten an Arbeitnehmer und Umsatzsteuer

Bei Abgabe von Kantinenmahlzeiten an eigene Arbeitnehmer ist entscheidend, wer die Kantine betreibt.

3.4.4.1 Abgabe von Mahlzeiten in unternehmenseigenen Kantinen

Betreibt der Arbeitgeber die Kantine selbst, können vereinfachend als Bemessungsgrundlage für die Bewertung die amtlichen Sachbezugswerte für Mahlzeiten herangezogen werden. Bei einer unentgeltlichen Abgabe der Mahlzeiten an den Arbeitnehmer ist aus dem Sachbezugswert die Umsatzsteuer mit 19/119 herauszurechnen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält in der Betriebskantine ein kostenloses Mittagessen. Der amtliche Sachbezugswert für eine Mahlzeit liegt bei 3,40 €.

Dieser Betrag ist als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer maßgebend. Allerdings handelt es sich um einen Bruttowert; die darin enthaltene Umsatzsteuer ist bei einem Steuersatz von 19 % mit $19/119$ herauszurechnen.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer erhält in der Betriebskantine ein Mittagessen, für das er 3,50 € bezahlen muss. Der amtliche Sachbezugswert für eine Mahlzeit liegt bei 3,40 €, der Arbeitnehmer zahlt für das Essen 3,50 €.

Obwohl lohnsteuerlich kein geldwerter Vorteil entsteht, ist die Abgabe des Mittagessens umsatzsteuerpflichtig.

Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer ist der vom Arbeitnehmer tatsächlich gezahlte Betrag von 3,50 €. Dieser Wert ist ein Bruttowert; die darin enthaltene Umsatzsteuer ist bei einem Steuersatz von 19 % mit $19/119$ herauszurechnen ($19/119$ von 3,50 €).

Soweit unterschiedliche Mahlzeiten zu unterschiedlichen Preisen verbilligt an Arbeitnehmer abgegeben werden, kann bei der umsatzsteuerlichen Bemessungsgrundlage von dem für lohnsteuerliche Zwecke gebildeten Durchschnittswert ausgegangen werden.

3.4.4.2 Abgabe von Mahlzeiten anlässlich von beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten

Werden dem Arbeitnehmer bei einer Auswärtstätigkeit vom Arbeitgeber übliche Mahlzeiten bis 60 € je Frühstück, Mittag- oder Abendessen gewährt, so müssen seit dem 01.01.2014 die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen

- um 20 % für ein Frühstück und
- um jeweils 40 % für ein Mittag- und Abendessen

von der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden höchsten Tagespauschale (§ 9 Abs. 4a Satz 8 EStG) gekürzt werden.

Bei Auswärtstätigkeiten im Inland muss die jeweils zustehende Verpflegungspauschale um 5,60 € für ein Frühstück (= 20 % von 28 €) und jeweils 11,20 € für ein Mittag- und Abendessen (= jeweils 40 % von 28 €) gekürzt werden.

Eine lohnsteuerliche Versteuerung von Mahlzeiten auf Auswärtstätigkeiten mit dem Sachbezugswert wird nur noch dann vorgenommen, wenn der Arbeitnehmer steuerlich keinen Anspruch auf eine Verpflegungspauschale hat (z. B. weil die Abwesenheitszeit nicht mehr als acht Stunden beträgt oder der Dreimonatszeitraum abgelaufen ist; § 8 Abs. 2 Sätze 8 und 9 EStG).

Beispiel:

Im Rahmen einer Auswärtstätigkeit wird dem Arbeitnehmer ein unentgeltliches Mittagessen gewährt. Er ist zehn Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend.

Für das Mittagessen ist lohnsteuerlich kein geldwerter Vorteil zu versteuern. Dem Arbeitnehmer kann vom Arbeitgeber wegen der mehr als achtstündigen Abwesenheitszeit folgende Verpflegungspauschale steuerfrei gezahlt werden:

Pauschbetrag	14,00 €
Kürzungsbetrag Mittagessen	40 % von 28 € = 11,20 €
Steuerfreie Verpflegungspauschale	2,80 €

Es handelt sich nicht um eine umsatzsteuerliche Sachzuwendung.

Beispiel:

Der Arbeitgeber führt im Kalenderjahr eine eintägige Fortbildungsveranstaltung für seine Arbeitnehmer mit einer Abwesenheitszeit von zehn Stunden durch. Die Arbeitnehmer erhalten vom Arbeitgeber ein Mittag- und ein Abendessen im Wert von jeweils rund 20 €.

Für das Mittag- und das Abendessen ist lohnsteuerlich kein geldwerter Vorteil zu versteuern. Dem Arbeitnehmer kann wegen der mehr als achtstündigen Abwesenheitszeit folgende Verpflegungspauschale steuerfrei gezahlt werden:

Pauschbetrag		14,00 €
Kürzungsbetrag Mittagessen	40 % von 28 € =	11,20 €
Kürzungsbetrag Abendessen	40 % von 28 € =	11,20 €
Summe		22,40 €
Steuerfreie Verpflegungspauschale		= 0 €

Es handelt sich nicht um eine umsatzsteuerliche Sachzuwendung.

Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für die Mahlzeiten der Arbeitnehmer auf Auswärtstätigkeiten, kann der Arbeitgeber den Vorsteuerabzug aus den entstandenen Verpflegungskosten in Anspruch nehmen. Voraussetzung ist, dass die Aufwendungen durch Rechnungen mit gesondertem Ausweis der Umsatzsteuer auf den Namen des Unternehmers oder durch Kleinbetragsrechnungen im Sinne des § 33 UStDV (Rechnungen bis 250 €) belegt sind.

Stichwortverzeichnis

1 %-Regelung.....	30, 76, 77, 78, 80, 81, 87, 88, 91, 97, 98, 101, 111, 188, 201
44-€-Freigrenze	16, 18, 23, 25, 28, 29, 30, 33, 34, 37, 38, 41, 42, 48, 62, 128, 129, 138, 179, 185, 186, 187, 191, 192, 193
Arbeitgeberdarlehen	29, 33, 34, 35, 36, 37, 38, 192
Arbeitsentgelt.....	13, 14, 15, 16, 19, 21, 67, 68, 77, 78
Arbeitsessen.....	153, 154, 162, 166, 192, 199
Arbeitslohn.....	7, 9, 10, 11, 12, 13, 14, 16, 20, 22, 23, 28, 29, 30, 31, 33, 34, 35, 41, 42, 45, 47, 48, 49, 51, 52, 57, 61, 63, 68, 70, 71, 77, 81, 82, 84, 100, 101, 102, 103, 107, 108, 109, 110, 111, 116, 118, 120, 121, 125, 126, 128, 129, 130, 131, 132, 133, 137, 142, 143, 144, 145, 146, 147, 148, 149, 150, 152, 153, 154, 155, 156, 166, 167, 169, 170, 171, 172, 173, 174, 175, 176, 177, 178, 179, 180, 184, 187, 188, 189, 190, 191, 192
Arbeitsmittel.....	10, 199
Aufmerksamkeiten	13, 41, 42, 66, 131, 133, 152, 191, 194, 195, 198, 199
Aufzeichnungsverpflichtung.....	30
Auslagenpauschalen	119
Außergewöhnlicher Arbeitseinsatz	s. Arbeitsessen
BahnCard	26, 44, 45, 46, 47, 48, 143, 144, 145, 146, 192, 197, 198
Barlohn ..	12, 22, 23, 24, 25, 29, 57, 84, 114, 116, 128, 177, 185, 186, 187, 188, 191
Begleitpersonen	52, 53, 54, 62, 63, 64, 65, 71
Beitragsverfahrensverordnung	18
Belohnungessen	29, 158, 166, 192
Beratungsdienstleistungen	49, 192
Berufskleidung.....	26, 49, 50, 191, 199
Betreuung.....	50, 51, 53, 147, 192
Betreuungskosten.....	26, 148
Betriebsausflug.....	55, 56, 59, 60, 65, 66
Betriebsausgabe.....	44, 89, 101, 133, 140, 141, 181, 182

Betriebsausgabenabzug	44, 64, 65, 130, 138, 140, 141, 156, 181
Betriebsveranstaltungen	22, 25, 26, 52, 53, 55, 56, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 64, 65, 68, 133, 192, 193, 199
Bewertung von Sachzuwendungen.....	30, 31
Bewirtungsaufwendungen.....	133
Bewirtungskosten.....	65, 134, 150
Bildschirmarbeitsbrille	10
Bruttolistenpreis	76, 77, 78, 80, 86, 87, 88, 89, 90, 92, 94, 96, 98, 99, 104, 112, 188, 200, 201, 202
Bußgelder	84, 101, 102, 103
Computer- und Telefonnutzung	71, 192
Darlehensvertrag.....	33
Dienstwagen.....	22, 30, 32, 73, 74, 76, 77, 78, 79, 80, 82, 83, 92, 93, 94, 95, 96, 97, 98, 99, 105, 108, 118, 119, 123, 144, 192, 199, 200
Doppelte Haushaltsführung.....	95, 106, 143, 145, 165, 175, 201
Einmalige Zuzahlung.....	100
Einzelbewertung	31, 93, 94, 104, 117
Elektro- und Hybridfahrzeuge	76, 86, 88, 97, 104, 105, 118, 192, 200, 202
Elektrofahrrad	105, 106, 107, 108, 109, 110, 115, 117, 202
Endpreis.....	16, 18, 30, 31, 32, 35, 36, 38, 39, 100, 116, 117, 168, 169, 170
Entgeltliche Leistungen	195, 199
Entgeltunterlagen.....	18, 19, 21
Erholungsbeihilfe.....	27, 120, 121, 193
Erste Tätigkeitsstätte.....	45, 46, 55, 73, 81, 82, 89, 90, 91, 92, 94, 95, 96, 99, 100, 104, 106, 107, 108, 109, 111, 112, 121, 122, 123, 124, 142, 143, 144, 175, 188, 197, 200, 201, 204
Fahrräder ...	26, 27, 105, 106, 107, 108, 109, 110, 111, 115, 117, 119, 188, 192, 202

Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	73, 81, 82, 91, 92, 94, 96, 99, 100, 106, 107, 108, 109, 122, 123, 142, 144, 145, 197, 200, 201
Fahrtenbuch	26, 75, 78, 81, 83, 84, 89, 96, 97, 99, 104, 200, 201
Fahrtkostenzuschuss	27, 105, 121, 122, 123, 124, 188, 193
Fitnessstudio	25, 29, 48, 126, 193
Fort- oder Weiterbildungskosten	125
Freibeträge	17, 25, 31, 51, 52, 54, 57, 58, 59, 60, 61, 62, 63, 65, 68, 126, 127, 172, 192, 193
Freigrenzen	25, 28, 29, 30, 31, 65, 70, 116, 120, 133, 138, 166, 178, 186
Frühstück	134, 151, 152, 153, 157, 160, 161, 162, 203, 204
Geburtstag	10, 41, 42, 44, 133
Gehaltsumwandlung	51, 84, 108, 109, 110, 111, 112, 114, 115, 116, 121, 123, 124, 131, 146, 147, 148, 187, 188, 189, 190, 191, 192, 193
Genussmittel	42, 43, 199
Gesamtkosten	71, 84, 89, 95, 96, 98, 99, 104, 105, 201
Geschäftsfreundebewirtung	155, 161, 165, 192
Geschenke	29, 41, 44, 54, 56, 57, 130, 131, 139, 140, 141, 199
Gesundheitsförderung	26, 125, 126, 127, 188, 192
Getränke	42, 43, 54, 57, 71, 151, 152, 153, 154, 155, 157, 163, 199
Golfclub	48
Gruppenunfallversicherung	177, 178, 179, 187
Gutschein	22, 23, 24, 29, 30, 31, 32, 34, 57, 128, 129, 191
Handy	72
Hochzeit	41, 42, 44, 133
Incentives	22, 37, 129, 134, 193
Individuelle Nutzungswertermittlung	75, 84, 96
Jobticket	34, 45, 108, 123, 142, 144, 146, 191, 193, 197
Jubiläum	10, 59, 60

Jubiläumsfeier	52
Kantinenmahlzeiten.....	27, 32, 193, 202
Kinderbetreuungszuschüsse	26, 147, 188, 191
Krafftahrtkosten.....	83
Kreditkarten.....	23, 129
Kundenbindungsprogramme	172
Ladesäulen	118
Laufende Zuzahlungen	79
Leasingverträge	72, 91, 107, 111, 112, 114, 115
Lions Club	48
Lohnkonto	16, 17, 18, 26, 29, 30, 36, 39, 51, 70, 85, 119, 122, 126, 127, 149, 165
Mahlzeit.....	57, 134, 147, 150, 151, 152, 153, 154, 155, 157, 158, 159, 160, 161, 162, 163, 164, 165, 192, 193, 202, 203, 204, 205
Mahlzeiten des Arbeitnehmers bei Auswärtstätigkeiten	157
Marktpreis	17, 30, 32, 39, 168, 169, 170
Marktüblicher Zinssatz	35, 37, 38
Maßstabszinssatz	35, 36, 37, 38, 40
Mitgliedsbescheinigungen.....	19
Nutzungsverbot.....	74, 75
Obstkörbe	43
Offenstehen	58, 61
Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn	23, 28, 29, 31, 51, 107, 108, 109, 110, 111, 118, 120, 121, 125, 130, 131, 142, 143, 144, 146, 147, 148, 149, 188, 189, 190, 191, 192
Parkplätze	118, 119, 166, 167, 191, 198
Pauschale Nutzungswertermittlung.....	76, 97
Pauschalierung der Lohnsteuer	27, 30, 60, 61, 67, 71, 119, 124, 178, 179
Pedelecs	106
Poolfahrzeuge.....	74, 97, 98

Privatnutzung.....	75, 76, 78, 81, 82, 96, 98, 197, 199
Rabatte.....	76, 113, 114, 117, 167, 168, 169, 170, 171, 172, 191, 192
Rabattfreibetrag.....	18, 39, 40, 107, 132, 167, 169, 170
Rechtsnachfolger.....	9, 11
Reisekosten.....	8, 26, 46, 47, 54, 55, 57, 71, 107, 143, 164, 165, 175, 180, 192
Sachbezugswerte.....	16, 30, 31, 152, 160, 164, 202, 203, 204
Sachlohn.....	12, 22, 23, 24, 25, 28, 29, 114, 116, 128, 129, 177, 185, 186, 187, 188
Selbst getragene Kraftstoffkosten.....	80, 84, 86
Sommerfest.....	53, 60, 69
Sozialversicherung.....	7, 9, 13, 18, 24, 31, 67, 69, 120
Sozialversicherungsentgeltverordnung.....	14
Sportmöglichkeiten.....	29
Sprachkurse.....	125, 172, 174
Streuerbeartikel.....	137, 138
Studiengebühren.....	16, 20, 172, 173, 191
Tennisplatz.....	29
Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern.....	115
Überwiegend eigenbetriebliches Interesse.....	12, 30, 45, 48, 103, 126, 133, 141, 144, 145, 156, 166, 171, 173, 175, 194, 195, 198, 199
Umsatzsteuer bei Sachzuwendungen.....	194
Umsatzsteuerliche Behandlung.....	65, 105
Umzugskostenerstattung.....	174
Unfallkosten.....	98, 99
Unfallversicherung.....	19, 21, 84, 175, 176, 177, 179, 180, 193
Urlaubsgeld.....	120
Verkaufspreis.....	76, 100, 141
Veruntreute Beträge.....	11
Weihnachten.....	41, 194, 195

Weihnachtsfeier	52, 54, 57, 60, 63
Werkzeuggeld	184, 191
Wertguthaben	15, 18, 19
Zinsvorteile.....	33, 34, 35, 36, 37, 38, 39, 40, 41, 192
Zukunftssicherungsleistungen.....	185, 192
Zusatzversicherung.....	185
Zuwendungsempfänger	44, 118, 131, 135, 137, 139, 142
Zuzahlungen beim Dienstwagen.....	79, 82
Zweckgebundene Zahlungen.....	22, 25, 32, 48



ISBN-NR. 978-3-946883-18-0