

Lohnsteuer-Info

November 2019

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung	1
1.	Abgrenzung „Barlohn“ vs. Sachbezug.....	1
2	Aus der Finanzverwaltung	2
1.	Geldwerter Vorteil: Mahlzeiten- und Unterkunftsgestellung im Rahmen der 24-Stunden-Pflege	2
2.	Bußgeldübernahme und Arbeitslohn.....	3
3	Aus der Rechtsprechung	4
1.	Aktuelle Entwicklungen bei Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3b EStG	4
2.	Überstundenvergütung und Anwendung der sog. Fünftelungsregelung	5
3.	Was heißt „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“?.....	6
4	Abkürzungsverzeichnis	7

1 Aus der Gesetzgebung

1. Abgrenzung „Barlohn“ vs. Sachbezug

Der Bundestag hat am 7. November 2019 das Gesetz zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften unter Berücksichtigung der Beschlussempfehlungen des Bundestag-Finanzausschusses¹ verabschiedet. Dieser Gesetzesbeschluss enthält auch eine wesentliche Neuerung bei der Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezug. Danach soll ab 2020 Folgendes gelten:

„²Zu den Einnahmen in Geld gehören auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. ³Satz 2 gilt nicht bei Gutscheinen und Geldkarten, die ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Absatz 1 Nr. 10 des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes erfüllen.“

Außerdem bleiben die nicht zu den Einnahmen in Geld gehörenden Gutscheine und Geldkarten nur dann außer Ansatz, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

¹ BT-Drs. 19/14873 v. 6.11.2019

Der Bundesrat muss diesem Gesetz noch zustimmen. Sofern diese Zustimmung erfolgt, müssen sämtliche Abrechnungspraktiken, insbesondere bei Gutscheingestellungen (z. B. bei Anwendung der sog. 44 EUR-Freigrenze oder anlassbezogenen Gutscheingestellungen), geprüft werden.

2 Aus der Finanzverwaltung

1. Geldwerter Vorteil: Mahlzeiten- und Unterkunftsgestellung im Rahmen der 24-Stunden-Pflege

Die Finanzverwaltung hat auf Bund-/Länderebene die Lohnsteuerliche Behandlung der Mahlzeiten- und Unterkunftsgestellung zugunsten von 24-Stunden-Pflegekräften abgestimmt. Danach gilt bundeseinheitlich Folgendes:²

1. Sachverhalt

Ein (inländischer) Pflegedienst bietet seinen Kunden eine 24-Stunden-Pflege an. Dabei betreut ein Arbeitnehmer des Pflegedienstes die Kundin bzw. den Kunden über einen längeren Zeitraum in dessen Häuslichkeit. Der Arbeitnehmer wohnt während dieser Zeit im Haushalt der Kundin bzw. des Kunden und erhält dort freie Unterkunft und Verpflegung. Es ist arbeitsvertraglich geregelt, dass der Arbeitnehmer in häuslicher Gemeinschaft (gemeinsames Wohnen und Wirtschaften) mit der zu pflegenden Person zu leben hat.

2. Rechtliche Würdigung

Einnahmen sind gem. § 8 Abs. 1 EStG grds. alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Stpfl. im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 7 EStG zufließen.

Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge), sind nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen.

Wird dem Arbeitnehmer während einer beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, ist diese Mahlzeit mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sozialversicherungsentgeltverordnung anzusetzen, wenn der Preis für die Mahlzeit 60 EUR nicht übersteigt.

² FinMin Mecklenburg-Vorpommern, Erlass v. 26.9.2019 – IV 301-S 2334-00000-2010/006-015, DB 2019, 2379

Praxishinweis

Nach Abstimmung der obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder gilt: In diesem Fall wird der Vorteil der freien Unterkunft und Verpflegung aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Pflegedienstes gewährt. Durch die Besonderheiten einer 24-Stunden-Pflege ist es aus Arbeitgebersicht zwingend erforderlich, dass der Arbeitnehmer gemeinsam mit der zu pflegenden Person wohnt und auch dort verpflegt wird.

Sofern Arbeitgeber bislang anders verfahren sind, dürfte eine Korrektur im laufenden Jahr noch zulässig sein. Jahre, für die eine Lohnsteuerbescheinigung bereits elektronisch übertragen wurde, dürften nicht änderbar sein. Es besteht allerdings im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung die Möglichkeit, bislang erfasste geldwerte Vorteile von der Besteuerung auszunehmen (Minderung des steuerpflichtigen Bruttoarbeitslohnes).

2. Bußgeldübernahme und Arbeitslohn

In letzter Zeit gab es Diskussionen zur lohnsteuerlichen Behandlung der arbeitgeberseitigen Übernahme von Bußgeldern. Die Finanzverwaltung hat in diesem Zusammenhang jüngst darauf hingewiesen, dass der BFH in seinem Urteil vom 14. November 2013³ entschieden habe, dass es sich um steuerpflichtigen Arbeitslohn handele, wenn eine Spedition die Bußgelder, die gegen ihre angestellten Fahrer wegen Verstößen gegen die Lenk- und Ruhezeiten verhängt würden, übernehme.

Praxishinweis

Diese Auffassung des BFH wendet die Finanzverwaltung weiterhin an, selbst dann, wenn es sich um Bußgelder in geringer Höhe handelt.⁴

Zahlungen seien dann kein Arbeitslohn, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen würden. Ein solches ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse sei zu bejahen, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen der Zuwendung zu schließen sei, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck im Vordergrund stehe. In diesem Fall des „ganz überwiegend“ eigenbetrieblichen Interesses könne ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden.

Zu solchen notwendigen Begleiterscheinungen betriebsfunktionaler Zielsetzungen zählten gegen die Rechtsordnung verstoßende, mit Bußgeldern belegte rechtswidrige Weisungen des Arbeitgebers nicht. Ungeachtet der Frage, ob der

³ BFH-Urt. v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl II 2014, 278

⁴ OFD Frankfurt am Main, Vfg. v. 7.6.2019 – S 2332 A-094-St 222, DStR 2019, 2028

Arbeitgeber ein solches rechtswidriges Verhalten angewiesen habe und anweisen dürfe, könne jedenfalls auf einem solchen rechtswidrigen Tun der Betrieb auch nicht teilweise gründen. Beachtliche betriebsfunktionale Gründe könnten daher insoweit nicht vorliegen.

Praxishinweis

Der bisherigen Auffassung des BFH und der Finanzverwaltung ist das FG Düsseldorf mit Urteil vom 4. November 2016⁵ entgegengetreten. Danach führe die Zahlung der gegenüber einem Paketzustelldienst als Halter der Fahrzeuge festgesetzten Verwarnungsgelder wegen Falschparkens seiner Arbeitnehmer bei der Zustellung der Pakete bei diesen nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, da sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolge. Hierzu ist weiterhin ein Revisionsverfahren unter beim BFH anhängig. Einspruchsverfahren, die sich auf dieses Verfahren stützen, ruhen insoweit kraft Gesetzes⁶; Aussetzung der Vollziehung gewährt die Finanzverwaltung jedoch nicht.

Vor dem Hintergrund der aktuelleren BFH-Entscheidungen ist nicht auszuschließen, dass sich die bisherige Rechtsprechung des BFH erneut ändert. Verfährt der Arbeitgeber gegenwärtig abweichend von der Verwaltungsauffassung und bleibt der BFH bei seiner bisherigen Erfassung als Arbeitslohn, löst dies auch nachträgliche sozialversicherungsrechtliche Folgen aus.

3 Aus der Rechtsprechung

1. Aktuelle Entwicklungen bei Anwendung der Steuerfreiheit nach § 3b EStG

Nach Maßgabe von § 3b EStG werden bestimmte Zuschläge für die Sonntags-, Feiertags- oder Nacharbeit steuerfrei und damit auch sozialversicherungsfrei gestellt.

Strittig ist, ob im Zusammenhang mit Hin- und Rückfahrten zu auswärts stattfindenden Terminen an Profisportler bzw. Betreuer geleistete Zahlungen als steuerfreie Zuschläge behandelt werden können.

Entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung hat das FG Düsseldorf⁷ entschieden, dass die neben dem Grundlohn für Sonntags-, Feiertags- und Nacharbeit gezahlten Zuschläge auch insoweit steuerfrei bleiben könnten, soweit sie auf die „passive“ Fahrzeit entfielen. Die Steuerfreiheit nach § 3b Abs. 1 1.HS EStG beziehe sich auf die „tatsächlich geleisteten“ Zuschläge.

⁵ FG Düsseldorf, Urt. v. 4.11.2016 – 1 K 2470/14 L, EFG 2017, 315, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 1/17

⁶ § 363 Abs. 2 Satz 2 AO

⁷ FG Düsseldorf, Urt. v. 11.7.2019 – 14 K 1653/17 L, EFG 2019, 1662, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 28/19

Nach der bisherigen Anweisung des BZSt können jedoch die Zuschläge nach § 3b EStG für Beförderungszeiten nur insoweit steuerfrei geleistet werden, als diese mit belastenden Tätigkeiten (z. B. Traineransprache oder Einzelgesprächen mit dem Trainer) verbunden sind und hierüber geeignete Aufzeichnungen geführt werden.

Praxishinweis

Das FG Düsseldorf hat diese einschränkende Auslegung abgelehnt. In dem beim BFH anhängigen Revisionsverfahren⁸ wird zu klären sein, ob auch für die reine Fahrzeit ohne belastende Tätigkeit eine steuerfreie Erstattung nach § 3b EStG zulässig ist. Arbeitgebern ist gegenwärtig anzuraten, weiterhin Aufzeichnungen zu führen. Es bleibt aber zu hoffen, dass diese einschränkende (und nicht nachvollziehbare) Auslegung der Finanzverwaltung durch die Rechtsprechung aufgehoben wird.

2. Überstundenvergütung und Anwendung der sog. Fünftelungsregelung

Strittig ist oftmals, ob die im Rahmen eines Aufhebungsvertrags vereinbarte Überstundenvergütung für zurückliegende Jahre zu außerordentlichen Einkünften führen können⁹ und folglich die sog. Fünftelungsregelung anwendbar ist. Das FG Münster¹⁰ hat mit Urteil vom 23. Mai 2019 hierzu Folgendes entschieden:

- Auf eine Überstundenvergütung, die aufgrund eines Aufhebungsvertrages für mehrere zurückliegende Jahre in einer Summe ausbezahlt wird, ist der ermäßigte Steuersatz für außerordentliche Einkünfte (sog. "Fünftel-Regelung") anwendbar. Eine Überstundenvergütung kann steuerlich nicht anders behandelt werden als eine Nachzahlung von Lohn für die reguläre Arbeitsleistung.
- Die Vergütung war dem Steuerpflichtigen im Entscheidungsfall auch, was nach dem Zweck der ermäßigten Besteuerung erforderlich ist, "zusammengeballt" zugeflossen, denn die Überstundenvergütung wurde in einer Summe im VZ 2016 ausgezahlt.

Praxishinweis

Der BFH wird in dem anhängigen Revisionsverfahren zur Anwendbarkeit der sog. Fünftelungsregelung zu entscheiden haben. Um Arbeitgeberhaftungen zu verhindern, sollte vor Abrechnungsdurchführung eine Anrufungsauskunft eingeholt werden. Alternativ besteht die Möglichkeit, die sog. Fünftelungsregelung im Rahmen der Einkommensteuer-Erklärung zu beantragen.

⁸ Az. des BFH: VI R 28/19

⁹ § 34 Abs. 1, Abs. 2 Nr. 4 EStG

¹⁰ FG Münster, Urt. v. 23.5.2019 – 3 K 1007/18 E, EFG 2019, 1199, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 23/19

3. Was heißt „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“?

Eine Vielzahl von Steuerbefreiungen bzw. –begünstigungen (z. B. Lohnsteuerpauschalierungen) werden vom Gesetzgeber nur dann zugelassen, wenn die Arbeitgeberleistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird. Mit der Auslegung dieses Tatbestandes hat sich der BFH in mehreren Revisionsverfahren befasst und – abweichend von seiner bisherigen Auffassung – entschieden, dass es hierbei nicht darauf ankomme, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch habe oder nicht.¹¹

Bedeutsam ist aber, dass eine verwendungs- und zweckbezogene Zusatzleistung selbst dann vorliegen kann, wenn sie aus einem Lohnformwechsel stammt.

Beispiel

Der Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag Anspruch auf einen Bruttoarbeitslohn von monatlich 2.500 EUR. Er vereinbart mit seinem Arbeitgeber im Dezember 2019, den Arbeitslohn ab Januar 2020 auf monatlich 2.400 EUR herabzusetzen und als Ausgleich einen steuerfreien Kindergartenzuschuss in Höhe von monatlich 100 EUR zu erhalten. Die Entgeltumwandlung ist arbeitsrechtlich wirksam.

Der Kindergartenzuschuss ist nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung¹² nicht steuerfrei. Die Leistung des Arbeitgebers wird nach Auffassung der Finanzverwaltung nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, sondern durch eine schädliche Entgeltumwandlung erbracht. Der Bruttoarbeitslohn beträgt nach bisheriger Auffassung der Finanzverwaltung weiterhin monatlich 2.500 EUR – auch ab Januar 2020.

Allerdings hat der BFH mit Urteilen vom 1. August 2019¹³ entschieden, dass zusätzlicher Arbeitslohn vorliegt, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Entgegen der bisherigen BFH-Rechtsprechung kommt es nicht mehr darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Als ohnehin geschuldeter Arbeitslohn ist nur derjenige Lohn zu werten, der verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbracht wird. Für das Vorliegen von zusätzlichem Arbeitslohn kommt es nicht darauf an, ob der lohnsteuerlich begünstigte Arbeitslohn aus einem arbeitsvertraglich vereinbarten Lohnformwechsel stammt.¹⁴

¹¹ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18 – VI R 21/17 – VI R 40/17

¹² R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR 2015 und BMF-Schr. v. 22.5.2013, BStBl I 2013, 728

¹³ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, juris – VI R 21/17, juris – VI R 40/17, juris

¹⁴ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, juris Rz. 22; a.A. R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR 2015 und BMF-Schr. v. 22.5.2013, BStBl I 2013, 728

Praxishinweis

Die Finanzverwaltung ist bislang hingegen der Auffassung, dass eine Entgeltumwandlung nicht zu einer Zusatzleistung führen kann. Es bleibt abzuwarten, wie sie – oder eventuell der Gesetzgeber – auf diese Entscheidungen reagieren wird.

Auch bleibt abzuwarten, wie die Sozialversicherungsträger auf diese „ungeliebte“ Rechtsprechung reagieren werden. Namhafte Vertreter der Sozialversicherung haben bereits darauf hingewiesen, dass sich die Sozialversicherungsträger nicht unmittelbar an diese steuerliche Rechtsprechung gebunden finden.

4 Abkürzungsverzeichnis

AEO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EstDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EstG	Einkommensteuergesetz
EstR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
sFinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung