

# Lohnsteuer-Info

Februar 2020

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

## In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung .....	1
1.	Grundrentengesetz und lohnsteuerliche Änderungen .....	1
1.1.	Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn .....	1
1.2.	Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung.....	2
2	Aus der Finanzverwaltung .....	3
1.	Diensträder und geldwerter Vorteil.....	3
2.	Vergünstigte Wohnungsüberlassung: Beitragspflicht trotz Steuerfreiheit.....	5
3	Aus der Rechtsprechung .....	6
1.	Werbezuschuss als Arbeitslohn .....	6
4	Abkürzungsverzeichnis.....	9

## 1 Aus der Gesetzgebung

### 1. Grundrentengesetz und lohnsteuerliche Änderungen

#### 1.1. Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Der BFH hat mit Urteilen v. 1.8.2019<sup>1</sup> eine für zahlreiche Steuerbefreiungs- und Pauschalierungsvorschriften bedeutsame „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ im Falle bestimmter Lohnformwechsel bejaht.

Der BFH verneint, dass bestimmte Steuervergünstigungen für Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung (je nach arbeitsvertraglicher Ausgestaltung) durch die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ausgeschlossen werden. Voraussetzung sei nur, dass der verwendungsfreie Arbeitslohn zugunsten verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt wird (Lohnformwechsel). Ansonsten liege eine begünstigungsschädliche Anrechnung oder Verrechnung vor.<sup>2</sup>

Tarifgebundener verwendungsfreier Arbeitslohn kann somit nicht zugunsten bestimmter anderer steuerbegünstigter verwendungs- oder zweckgebundener

---

<sup>1</sup> BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BFH/NV 2019, 1401, VI R 21/17, BFH/NV 2019, 1339, VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341

<sup>2</sup> BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BFH/NV 2019, 1401 Rdnr. 30

Leistungen herabgesetzt oder zugunsten dieser umgewandelt werden, da der tarifliche Arbeitslohn nach Wegfall der steuerbegünstigten Leistungen wiederauflebt.<sup>3</sup>

Die BFH-Entscheidungen weichen grundlegend von der bisherigen Verwaltungsauffassung ab.<sup>4</sup> Dieser „unliebsamen“ BFH-Rechtsprechung soll durch ein Nichtanwendungsgesetz der Boden entzogen werden. Der vorliegende Referentenentwurf eines Grundrentengesetzes (kurz: GruReG) sieht in § 8 Abs. 4 EStG-E eine gesetzliche Definition der Zusatzleistungen vor. § 8 Abs. 4 EStG-E bestimmt Folgendes:

Arbeitgeberleistungen werden danach nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

1. der Wert der Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird.

#### **Praxishinweis**

Die Gesetzesänderung soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten. D. h. auf die günstigere BFH-Rechtsprechung kann sich der Berater in Abwehrberatungsfällen nur für Lohnzahlungs-Zeiträume davor berufen.

Die Finanzverwaltung wendet allerdings die neue BFH-Rechtsprechung über die entschiedenen Einzelfälle hinaus auch vor der Gesetzesverabschiedung nicht an.<sup>5</sup> Eine Durchsetzung ist allenfalls in einem finanzgerichtlichen Verfahren möglich.

## **1.2. Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung**

Der vorliegende Referentenentwurf eines Grundrentengesetzes (kurz: GruReG) sieht eine Erhöhung des Arbeitgeber-Förderbetrags gem. § 100 Abs. 2 EStG vor. Dieser BAV-Förderbetrag soll von bislang 144 EUR auf 288 EUR angehoben werden. Damit werden zusätzliche Arbeitgeberbeiträge von max. 960 EUR (960 EUR x 30 % = 288 EUR) gefördert.

#### **Praxishinweis**

Auch diese Gesetzesänderung soll am Tag nach der Verkündung in Kraft treten, so dass sich die Erhöhung bereits für 2020 ergeben soll.

<sup>3</sup> Siehe auch BMF-Schr. v. 5.2.2020 – DStR 2020, 292

<sup>4</sup> R 3.33 Abs. 5 S. 2 LStR 2015 und BMF-Schr. v. 22.5.2013 – IV C 5-S 2388/11/10001-02, BStBl I 2013, 728

<sup>5</sup> BMF-Schr. v. 5.2.2020 – DStR 2020, 292

## 2 Aus der Finanzverwaltung

### 1. Diensträder und geldwerter Vorteil

Der Gesetzgeber hat durch das sog. JStG 2019 eine erhöhte Ermäßigung des inländischen Listenpreises bei Elektrovollfahrzeugen beschlossen, deren inländischer Listenpreis 40.000 EUR nicht übersteigt.<sup>6</sup>

#### **§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 EStG**

*„bei Anschaffung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031 nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine Kohlendioxidemission je gefahrenen Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 40 000 € beträgt“*

#### **Praxishinweis**

Die neue Viertel-Regelung kommt vom zeitlichen Anwendungsbereich ab 2020 zur Anwendung, wenngleich auch Anschaffungen aus 2019 diese Rechtsfolge auslösen können.

Die Finanzverwaltung überträgt diese Viertel-Regelung ab 2020 auch auf die Bewertung eines geldwerten Vorteils aus einer steuerpflichtigen Dienstradüberlassung, auch wenn diese verkehrsrechtlich als Fahrrad einzuordnen sind (u. a. keine Kennzeichen- und Versicherungspflicht).<sup>7</sup> Auf entsprechende Diskussionen haben wir Sie bereits mit Lohnsteuer-Info Januar 2020 informiert.

#### **Praxishinweis**

Einer lohnsteuerlichen Bewertung bedarf es nur, wenn der geldwerte Vorteil aus der Überlassung von (Elektro-)Fahrrädern steuerpflichtig ist. Eine Steuerfreiheit kann sich aus § 3 Nr. 37 EStG ergeben, wobei diese Steuerfreiheit insbesondere nur dann zur Anwendung kommt, wenn die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird. Eine Entgeltumwandlung schließt die Anwendung der Befreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 37 EStG aus.<sup>8</sup>

Die Bewertung dieses zum Arbeitslohn gehörenden geldwerten Vorteils aus einer Fahrradüberlassung wird von der Finanzverwaltung mit einem Durchschnittswert<sup>9</sup> angesetzt. Der Durchschnittswert wird wie folgt ermittelt:

<sup>6</sup> Siehe auch Lohnsteuer-Info 1/2020

<sup>7</sup> Gleich lautende Erlasse der Länder v. 9.1.2020 - juris

<sup>8</sup> BMF-Schr. v. 5.2.2020 – DStR 2020, 292; siehe auch vorherige Ausführungen zur Definition der „Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“

<sup>9</sup> § 8 Abs. 2 S. 10 EStG

## Grundsatz

Der Durchschnittswert beträgt grundsätzlich 1 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer.

### ***(Elektro-)Fahrradgestellung nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031***

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2031, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung (einschließlich Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 3 EStG und Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung)

- für das **Kalenderjahr 2019** 1 % der auf volle 100 € abgerundeten halbierten und
- ab **1. Januar 2020** 1 % eines auf volle 100 € abgerundeten Viertels

der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer ermittelt.

### **Praxishinweis**

Die Finanzverwaltung stellt bei Anwendung der Ermäßigungsregelungen auf den Zeitpunkt der erstmaligen Überlassung des betrieblichen (Elektro-)Fahrrads ab. Es kommt nicht auf den Zeitpunkt an, zu dem der Arbeitgeber dieses Fahrrad angeschafft, hergestellt oder geleast hat.

Wurde das betriebliche (Elektro-)Fahrrad bereits vor dem 1. Januar 2019 vom Arbeitgeber einem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung überlassen, wird selbst bei einem Wechsel des Nutzungsberechtigten nach dem 31. Dezember 2018 für dieses (Elektro-)Fahrrad der steuerpflichtige geldwerte Vorteil nach der Preisempfehlung – weiterhin - ohne Kürzung ermittelt.

Neu ist im Übrigen, dass diese Durchschnittsbewertung von der Finanzverwaltung bis 2030 verlängert wurde.<sup>10</sup> Bislang lief dieses Durchschnittsbewertung Ende 2021 aus.<sup>11</sup>

<sup>10</sup> Gleich lautende Erlasse der Länder v. 9.1.2020, juris

<sup>11</sup> Gleich lautende Erlasse der Länder v. 13.3.2019, BStBl I 2019, 216

## 2. Vergünstigte Wohnungsüberlassung: Beitragspflicht trotz Steuerfreiheit

Bei der Ermittlung des steuerpflichtigen Sachbezugs aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Wohnraum durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer hat der Gesetzgeber mit Wirkung ab 2020 ein Bewertungsabschlag von einem Drittel vom ortsüblichen Mietwert eingeführt, sofern die ortsübliche Kaltmiete nicht mehr als 25 € je qm beträgt. In § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG wird hierzu Folgendes bestimmt:

### **Gesetzeswortlaut - § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG**

*Der Ansatz eines Sachbezugs für eine dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zu eigenen Wohnzwecken überlassene Wohnung unterbleibt, soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 Euro je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt.*

Der Bewertungsabschlag wirkt wie ein Freibetrag, denn die nach Anwendung des Bewertungsabschlags ermittelte Vergleichsmiete ist Bemessungsgrundlage für die Bewertung der Mietworteile. Das vom Arbeitnehmer tatsächlich gezahlte Entgelt für die Wohnung (tatsächlich erhobene Miete plus tatsächlich abgerechnete Nebenkosten) ist auf die Vergleichsmiete anzurechnen.

Diese steuerliche Neuregelung wurde bislang nicht in die für das Sozialversicherungsrecht maßgebende Sozialversicherung-Entgeltverordnung übernommen. Daher scheidet nach Auffassung der Sozialversicherungsträger eine Berücksichtigung des Bewertungsabschlags bei der Feststellung des sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelts aus.<sup>12</sup>

Die steuerliche und sozialversicherungsrechtliche Bemessungsgrundlage (steuerpflichtiger Arbeitslohn/beitragspflichtiges Arbeitsentgelt) weichen voneinander ab.

### **Praxishinweis**

Es bleibt zu hoffen, dass der Gesetzgeber diese differenzierte Betrachtungsweise in Kürze durch eine Gesetzesänderung beseitigen wird.

<sup>12</sup> TOP 4 der Besprechung des GKV-Spitzenverbandes, der Deutschen Rentenversicherung Bund und der Bundesagentur für Arbeit über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs am 20.11.2019

### 3 Aus der Rechtsprechung

#### 1. Werbezuschuss als Arbeitslohn

Bei Lohnoptimierern ist das Modell der Zahlung von Werbezuschüssen eine beliebte Gestaltung. Das FG Münster hat sich im Urteil vom 3. Dezember 2019<sup>13</sup> damit auseinandergesetzt, ob an Mitarbeiter gezahlte Entgelte für die Zurverfügungstellung ihres Pkw zur Anbringung eines mit Werbung versehenen Kennzeichenhalters der Lohnsteuer unterliegen.

#### Der Urteilsfall

Die Klägerin ist ein mittelständisches Unternehmen. Die Klägerin schloss mit einer Vielzahl von Mitarbeitern Mietverträge über Werbeflächen an ihren privaten Fahrzeugen ab, die entweder Aufkleber oder Kennzeichenhalter mit den Schriftzügen „...“ betrafen. Ein Teil der Mitarbeiter verpflichtete sich in den Verträgen, auf ihrem privaten PKW Aufkleber auf dem Kofferraumdeckel anzubringen. Der andere Teil der Mitarbeiter verpflichtete sich zur Anbringung von Kennzeichenhaltern mit dem Werbeaufdruck. In beiden Vertragsvarianten erhielten die Mitarbeiter ein Entgelt i. H. v. 255 EUR im Jahr. In einem Teil der Verträge wurde in § 2 eine Zahlung von jährlich „maximal“ 255 EUR vereinbart. In § 3 des Vertrages war eine Befristung des Vertrages auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses geregelt.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat das Finanzamt die Auffassung, dass die Vergütung für die auf den Kennzeichenhalterungen angebrachte Firmenwerbung Arbeitslohn<sup>14</sup> EStG darstelle.

#### Entscheidung des FG Münster

Das Finanzgericht Münster sieht die von der Klägerin eingelegte Klage als unbegründet an, weil es sich bei den Werbezahlungen um Arbeitslohn handelt.

Arbeitslohn liegt vor, wenn die Leistung „für“ das Dienstverhältnis erbracht wird. Nicht für das Dienstverhältnis erbracht werden Leistungen, die für eine Sonderrechtsbeziehung zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer geleistet werden.

---

<sup>13</sup> FG Münster, Urt. v. 3.12.2019 – 1 K 3320/18 L, juris, Rev. zugelassen

<sup>14</sup> § 19 EStG

### Praxishinweis

Die Beantwortung der Frage, ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist oder der Leistungsaustausch durch das Dienstverhältnis veranlasst wurde und damit den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer wertenden Betrachtung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles unter Berücksichtigung wirtschaftlicher Gesichtspunkte erfolgen.<sup>15</sup>

Nach Auffassung des FG Münster ist das auslösende Moment für die streitigen Werbezahungen an die Arbeitnehmer die Stellung als Arbeitnehmer und damit im weitesten Sinne die Arbeitstätigkeit der Arbeitnehmer. Der Werbevertrag stellt sich wirtschaftlich betrachtet nicht als (Sonder-)Rechtsbeziehung dar, die losgelöst vom Dienstverhältnis als marktgerechtes entgeltliches Geschäft besteht.

Auch die Ausgestaltung der Mietverträge über die Werbefläche an den privaten PKW spreche nicht dafür, dass die Klägerin ihr eigenbetriebliches Interesse, eine optimale Werbewirkung zu erzielen, ernsthaft in den Vordergrund stellte.

Die Verträge enthielten keinerlei Vorgaben, um einen werbewirksamen Einsatz des Fahrzeugs zu fördern bzw. sicherzustellen. So gab es keine Verpflichtung des Arbeitnehmers, den privaten PKW in einem bestimmten Umfang zu nutzen. Es war weder eine bestimmte mindestens zu fahrende jährliche oder monatliche Kilometerleistung noch ein zeitlicher Umfang bestimmt, in dem das Auto im öffentlichen Verkehr bewegt werden musste. Auch eine Regelung, ob bzw. wo das Auto im öffentlichen Parkraum sichtbar abgestellt werden musste, existierte ebenso wenig wie eine Verpflichtung, das Auto in einem bestimmten Zustand zu halten. Letzteres hätte für die Erzielung einer positiven Werbewirkung nahegelegen. Eine Regelung dazu, ob an dem Fahrzeug noch Werbung für andere Firmen angebracht werden durfte oder eine Exklusivität geschuldet war, wurde ebenfalls nicht getroffen.

Bei der auf verschiedenen Internetportalen (z.B. „xxx“ und „yyy“) angebotenen Vermittlung für entsprechende Werbeverträge werden die oben genannten Kriterien ausführlich abgefragt. Um für eine Vermittlung an einen Werbepartner in Frage zu kommen, muss der Fahrer bestimmte Kriterien hinsichtlich seiner Fahr- und Parkgewohnheiten erfüllen. Darüber hinaus wird die Bemessung der Gegenleistung je nach dem Vorliegen verschiedener Merkmale gestaffelt. Bei „xxx“ zum Beispiel erfolgt eine Erfassung nach den Kriterien Marke, Modell, Typ, Alter, Farbe, Laufleistung sowie der Eigenschaft als Garagenwagen. Des Weiteren muss den Werbepartnern eine Exklusivität und eine vorsichtige und vorausschauende Fahrweise an mindesten 3 Tagen pro Woche zugesichert werden. Bei „yyy“ ist es Voraussetzung, dass das Auto in einer größeren Stadt von mindestens 100.000

<sup>15</sup> BFH-Urt. v. 1.2.2007 – VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898, v. 5.11.2013 – VIII R 20/11, BStBl II 2014, 275



Einwohnern bewegt wird und es nicht älter als 10 Jahre ist. Des Weiteren erfolgt dort eine Staffelung der Gegenleistung nach der Größe und der Platzierung der Werbung auf dem Auto. Im Streitfall wurde indes kein Unterschied gemacht, ob die Werbung als Aufdruck auf den Kennzeichenhaltern oder deutlich größer als Aufkleber auf dem Kofferraumdeckel des Auto angebracht wurde.

Das FG Münster ist der Überzeugung, dass eine betriebsfunktionale Zielsetzung Werbung zu betreiben nur dann im Vordergrund steht, wenn durch eine konkrete Vertragsgestaltung die Förderung des Werbeeffekts sichergestellt wird. Gestützt auf den Vergleich mit den am Markt befindlichen Angeboten war dies im Streitfall zu verneinen.

Ein weiterer Aspekt ist auch die Bemessung der Gegenleistung. Diese orientiert sich offensichtlich an der in § 22 Nr. 3 EStG geregelten Freigrenze, innerhalb derer sonstige Einkünfte steuerfrei sind. Für sich gesehen kann dieser Umstand zwar nicht zu einer Einordnung als Lohn führen. Jedoch wird daran deutlich, dass bei der Vertragsgestaltung und der Preisfindung nicht der Wert des Werbeeffekts ausschlaggebendes Kriterium war, wie dies bei Verträgen im Wirtschaftsleben der Regelfall ist. Dies spricht ebenfalls dagegen, dass das betriebsfunktionale Interesse der Klägerin im Vordergrund stand. Die in einem Teil der Verträge gewählte Formulierung, dass die Gegenleistung „maximal“ 255 € beträgt, unterstreicht diesen Eindruck.

Schließlich spricht auch die Tatsache, dass die Laufzeit des Vertrages an das Bestehen des Arbeitsverhältnisses geknüpft ist, dafür, dass die Stellung als Arbeitnehmer der Klägerin Geschäftsgrundlage des Werbevertrages ist und es sich bei dem vereinbarten Entgelt daher um Arbeitslohn handelt.

Der Vortrag der Klägerin, die Werbeverträge würden unter anderem deswegen nur mit Mitarbeitern abgeschlossen, weil diese, wenn sie auf die Werbung angesprochen würden, entsprechende Auskünfte zu dem Betrieb der Arbeitgeberin geben und für diese Werbung machen könnten, stützt die Annahme einer Veranlassung der Zuwendung durch das Arbeitsverhältnis nicht. Auch wenn allein der Umstand, dass Verträge nur mit Mitarbeitern abgeschlossen werden, nicht zwingend zu einer Behandlung als Lohn führen muss, handelt es sich um ein in der Gesamtschau zu berücksichtigendes Indiz.<sup>16</sup>

#### **Praxishinweis**

Das FG Münster hat die Revision zum BFH zugelassen. Die Entscheidung verdeutlicht nochmals die Gestaltungsgrenzen bei der Lohnsteueroptimierung. Gerade bei Werbekostenzahlungen, die sich an der Steuerfreiheitsregelung nach § 22 Nr. 3 EStG orientieren, kann sich ein hohes Haftungsrisiko für den Arbeitgeber ergeben.

<sup>16</sup> BFH-Urt. 16.9.2004 – VI R 25/02, BStBl II 2006, 10



## 4 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	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