

# **Lohnsteuer-Info**

September 2019

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

## **In dieser Ausgabe**

1	Aus der Rechtsprechung .....	1
1.	Übernahme von Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung .....	1
1.1.	Der Urteilsfall.....	2
1.2.	Entscheidung des BFH .....	3
1.3.	Praxisfolgen .....	4
2	Aus der Finanzverwaltung .....	4
1.	Übernahme von Kosten für öffentliche Verkehrsmittel / Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn.....	4
2.	Reisekosten-Rechtsprechung des BFH wird amtlich veröffentlicht.....	6
3.	E-Scooter und Lohnsteuerrecht .....	8
3	Abkürzungsverzeichnis .....	9

## **1 Aus der Rechtsprechung**

### **1. Übernahme von Steuerberatungskosten bei Nettolohnvereinbarung**

Gerade bei Auslandsentsendungsfällen wird im Rahmen einer Nettolohnvereinbarung oftmals bestimmt, dass der Arbeitgeber die Steuerberatungskosten des Mitarbeiters übernimmt. Bei Lohnsteuer Außenprüfungen geht es dann darum, ob die Kostenübernahme durch den Arbeitgeber Entlohnungscharakter hat oder im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers stattfindet. Der BFH hat hierzu eine für die Praxis bedeutsame Entscheidung getroffen.

Übernimmt der Arbeitgeber, der mit dem Arbeitnehmer unter Abtretung der Steuererstattungsansprüche eine Nettolohnvereinbarung abgeschlossen hat, die Steuerberatungskosten für die Erstellung der Einkommensteuererklärungen des Arbeitnehmers, wendet er damit keinen Arbeitslohn zu.<sup>1</sup>

---

<sup>1</sup> BFH-Urt. v. 9.5.2019 – VI R 28/17, DStR 2019, 1742

### Praxishinweis

Damit gibt der BFH seine mit Urteil vom 21. Januar 2010<sup>2</sup> vertretene Auffassung, wonach steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegen soll, auf.

#### 1.1. Der Urteilsfall

Ein weltweit tätiger Konzern beschäftigt ca. 26.000 Arbeitnehmer, davon ca. 1.900 Mitarbeiter im Inland. Innerhalb des Konzerns wird der weltweite Austausch von Mitarbeitern gefördert. Bestandteil der Fördermaßnahmen des Arbeitgebers ist dabei jeweils auch die Unterstützung des Arbeitnehmers bei der Erledigung der steuerlichen Pflichten sowohl im Herkunfts- als auch im Entsendestaat. Die Einzelheiten sind in einer Entsenderichtlinie geregelt. Diese Entsenderichtlinie bildet die Grundlage für die jeweilige Entsendung.

Die Unterstützung des Arbeitgebers erstreckt sich u. a. auf die Kostenübernahme für die steuerliche Beratung im Vorfeld der Entsendung. Zudem übernimmt die Gesellschaft für die Jahre des Wechsels zwischen Herkunfts- und Entsendeland die Kosten für die Erstellung der Steuererklärungen für beide Länder. Darüber hinaus finanziert der Arbeitgeber für die Jahre, in denen der Mitarbeiter nur im Entsendeland tätig ist, die Kosten für die Erstellung der persönlichen Einkommensteuererklärungen des Mitarbeiters im Gastland.

Keine Erstattung wird gewährt für die Erstellung von Steuererklärungen im Herkunftsland, die eventuell durch andere Einkommensquellen des Mitarbeiters veranlasst ist. Der Konzern gewährt die Unterstützung zudem nur dann, wenn der Entsendungswillige den von der Gesellschaft benannten steuerlichen Berater in Anspruch nimmt.

Streitig war die Festsetzung von Lohnsteuer auf Steuerberatungskosten, die der Arbeitgeber im Rahmen einer Entsendung von Arbeitnehmern mit Nettolohnvereinbarung übernommen hat. Nach der Nettolohnvereinbarung trägt der Arbeitgeber auch die Steuern und Sozialabgaben für die Arbeitnehmer; diese treten dem Arbeitgeber unwiderruflich alle Erstattungen von Steuern und Sozialabgaben ab.

---

<sup>2</sup> BFH-Urt. v. 21.1.2010 – VI R 2/08, BStBl II 2010, 639

## 1.2. Entscheidung des BFH

Zunächst hat der BFH festgestellt, dass der Abschluss einer Nettolohnvereinbarung mit dem entsandten Arbeitnehmer als solche nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers steht.

Hieraus kann nicht gefolgert werden, dass auch die Übernahme der Steuerberatungskosten als Annex zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führe.

Vielmehr übernimmt der BFH nunmehr die Auffassung, dass das Interesse von Arbeitgeber und Arbeitnehmer an Entsendung, Nettolohnvereinbarung und Übernahme der Steuerberatungskosten jeweils getrennt zu beurteilen sind.<sup>3</sup>

Zwar liegt die Übernahme der Steuerberatungskosten auch im Interesse des entsandten Arbeitnehmers, weil er zur Abgabe von Einkommensteuer-Erklärungen – im Ansässigkeits- und/oder Entsendungsstaat – oftmals verpflichtet ist. Dies gilt entsprechend im Falle einer Antragsveranlagung.

Ein Entlohnungscharakter kann jedoch bei Vorliegen von Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse zu verneinen sein. Im Entscheidungsfall standen dem Arbeitgeber die Steuererstattungen zu, weil die Mitarbeiter diese an den Arbeitgeber abgetreten haben. Die wirtschaftlichen Vorteile aus der Erstellung der Einkommensteuererklärungen, der Prüfung der Steuerbescheide und der Einlegung etwaiger Standard Einsprüche waren für die Mitarbeiter nicht privat verfügbar. Bei der Übernahme der Steuerberatungskosten handelte es sich letztlich um einen Reflex des vom Arbeitgeber in erster Linie verfolgten Ziels, möglichst hohe Steuererstattungen -- und damit wirtschaftliche Vorteile für sich -- zu erlangen. Der Arbeitnehmer selbst profitierte hiervon nicht.

Die Mitarbeiter waren faktisch gezwungen, die vom Arbeitgeber gewählte Steuerberatungskanzlei in Anspruch zu nehmen. Dies ergab sich – wie es auch üblicherweise anzutreffen ist – aus der Entsenderichtlinie des Unternehmens.

### **Praxishinweis**

Für ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse sprach im Urteilsfall auch die besondere Eignung der Übernahme der Steuerberatungskosten zur Erreichung der damit verfolgten wirtschaftlichen Zwecke. Der Kläger hat insoweit unwidersprochen vorgetragen, durch die Beauftragung der vom X-Konzern ausgewählten, international erfahrenen Steuerberatungsgesellschaft solle innerhalb des X-Konzerns sichergestellt werden, dass die steuerlichen Arbeitgeberpflichten entsprechend den gesetzlichen Vorgaben erfüllt würden. Insbesondere sollten die Arbeitslöhne im Rahmen der bei Auslandsentsendungen vertraglich vereinbarten Nettolohnabreden --auch bei der mitunter

<sup>3</sup> So bereits Bergkemper, juris-SteuerR 20/2010, Anm. 4

schwierigen Abgrenzung der Einkünfte zwischen Heimat- und Entsendestaat-- zutreffend ermittelt werden, um größtmögliche finanzielle Vorteile durch Steuererstattungen zu erlangen.

### 1.3. Praxisfolgen

Bislang hat sich nur die OFD NRW<sup>4</sup> mit den Nettolohnvereinbarungen umfangreich und detailliert auseinandergesetzt. Die umfangreiche und praxisgerechte Darstellung, die offensichtlich auch von anderen Bundesländern als Bewertungsmaßstab herangezogen wird oder die z. T. wortgleiche übernommen wurde, enthält auch Ausführungen zur Übernahme von Steuerberatungskosten bei einer Nettolohnvereinbarung. Insoweit besteht Anpassungsbedarf, sobald feststeht, ob die Finanzverwaltung die neue BFH-Rechtsprechung über den entschiedenen Einzelfall hinaus anwendet.

Die Entscheidung ist überdies in Fällen der Arbeitgeberhaftung bedeutsam. Zudem dürfte diese BFH-Entscheidung auch auf das Umsatzsteuerrecht zu übertragen sein, so dass im Rahmen der Festsetzungsverjährungsfrist den betroffenen Unternehmen anzuraten ist, die Umsatzsteuer aus den Steuerberatungskosten in Ansatz zu bringen.<sup>5</sup>

## 2 Aus der Finanzverwaltung

### 1. Übernahme von Kosten für öffentliche Verkehrsmittel / Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Mit dem Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wurde ab 2019 eine neue Steuerbefreiung zugunsten von Arbeitgeberleistungen für öffentliche Verkehrsmittelkosten eingeführt.

Diese Steuerfreiheit gilt für Arbeitgeberleistungen, sofern diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden.

#### Praxishinweis

In mehreren beim BFH anhängigen Verfahren ist strittig, ob auch im Falle einer Entgeltumwandlung das Kriterium „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten

<sup>4</sup> OFD NRW v. 15.8.2018 – S 2367-2017/0004-St 213, juris

<sup>5</sup> So bereits Seifert/Hammerl, NWB 38/2017 S. 2898

Arbeitslohn“ vorliegt. Die Finanzverwaltung erkennt eine Zuwendung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ im Falle einer Entgeltumwandlung nicht an.<sup>6</sup>

Gerade die Lohnoptimierer argumentieren demgegenüber, dass zunächst der bisherige Arbeitslohn reduziert, in einem zweiten Schritt die neue Arbeitgeberleistung erbracht wird und als „ohnehin geschuldeter Arbeitslohn“ auf den Arbeitslohn nach arbeitsrechtlich zulässiger Kürzung abzustellen ist. Dem Vernehmen nach tendiert der BFH dazu, die Auffassung der Lohnoptimierer zu übernehmen. Die Veröffentlichung der BFH-Entscheidungen in den gegenwärtig anhängigen Verfahren ist in Kürze zu erwarten.

In einem umfangreichen BMF-Schreiben<sup>7</sup> hat die Finanzverwaltung ausführlich zur Anwendung des § 3 Nr. 15 EStG Stellung genommen.

Bedeutsam ist insbesondere folgende Vereinfachungsregelung:

Von der neuen Steuerfreiheit begünstigt sind

- Arbeitgeberleistungen für Fahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr) - Personenfernverkehr zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und diesen gleichgestellte Fahrten (**1. Alternative**) sowie
- Arbeitgeberleistungen für alle Fahrten des Arbeitnehmers im öffentlichen Personennahverkehr (**2. Alternative**).

Die Abgrenzung zwischen den unterschiedlichen Alternativen ist bedeutsam, weil nur bei der Alternative 2 auch die Privatfahrten steuerbefreit bleiben.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung gehören zum Personenfernverkehr (öffentliche Verkehrsmittel im Linienverkehr):<sup>8</sup>

- Fernzüge der Deutschen Bahn (ICE, IC, EC), Fernbusse auf festgelegten Linien oder Routen und mit festgelegten Haltepunkten,
- vergleichbare Hochgeschwindigkeitszüge und schnellfahrende Fernzüge anderer Anbieter (z. B. TGV, Thalys).

<sup>6</sup> so auch FG Rheinland-Pfalz, Urt. v. 23.11.2016 – 2 K 1180/16, EFG 2017, 1102, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 21/17 und FG Düsseldorf, Urt. v. 24.5.2018 – 11 K 3448/15 H (L), EFG 2018, 1487, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 32/18; a.A. FG Münster, Urt. v. 28.6.2017 – 6 K 2446/15 L, EFG 2017, 1598, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 40/17

<sup>7</sup> BMF-Schr. v. 15.8.2019, IV C 5-S 2342/19/10007:001, juris

<sup>8</sup> BMF-Schr. v. 15.8.2019, IV C 5-S 2342/19/10007:001, juris Tz. 7

Zum öffentlichen Personennahverkehr gehört die allgemein zugängliche Beförderung von Personen im Linienverkehr, die überwiegend dazu bestimmt ist, die Verkehrsnachfrage im Stadt-, Vorort- oder Regionalverkehr zu befriedigen.

### **Praxishinweis**

Als öffentlicher Personennahverkehr im Sinne des § 3 Nr. 15 EStG gelten nach Auffassung der Finanzverwaltung aus Vereinfachungsgründen alle öffentlichen Verkehrsmittel, die nicht Personenfernverkehr im vorgenannten Sinne sind.<sup>9</sup>

Wir werden in einem der nächsten Lohnsteuer-Infos auf weitere Detailfragen näher eingehen.

## **2. Reisekosten-Rechtsprechung des BFH wird amtlich veröffentlicht**

Der BFH hat mit folgenden Urteilen zum seit 2014 geltenden steuerlichen Reisekostenrecht Stellung bezogen:

- BFH-Urt. v. 4.4.2019 – VI R 27/17: Erste Tätigkeitsstätte eines Polizisten im Einsatz- und Streifendienst an der Polizeiwache
- BFH-Urt. v. 10.4.2019 – VI R 6/17: Bestimmung einer ersten Tätigkeitsstätte bei befristeten Beschäftigungsverhältnissen
- BFH-Urt. v. 11.4.2019 – VI R 36/16: Fahrtkosten eines Gesamthafenarbeiters nach steuerlichem Reisekostenrecht (Hamburger Hafen mit Einsätzen bei Hafeneinzelbetrieben)
- BFH-Urt. v. 11.4.2019 – VI R 40/16: Erste Tätigkeitsstätte einer Flugzeugführerin an der „home-base“
- BFH-Urt. v. 11.4.2019 – VI R 12/17: Erste Tätigkeitsstätte einer Luftsicherheitskontrollkraft am (großräumigen) Flughafengelände

### **Praxishinweis**

Die BFH-Rechtsprechung hat in wesentlichen Teilen die Auffassung der Finanzverwaltung zur Bestimmung der ersten Tätigkeitsstätte übernommen. Insbesondere liegt im Falle einer dauerhaften Zuordnung eine erste Tätigkeitsstätte gem. § 9 Abs. 4 Satz 1 und 2 EStG vor. Der arbeitsvertraglichen Regelung kommt eine hohe Bedeutung zu.

<sup>9</sup> BMF-Schr. v. 15.8.2019, IV C 5-S 2342/19/10007:001, juris, Tz. 8

Die FinVerw hat beschlossen, die o. g. Entscheidungen im BStBl amtlich zu veröffentlichen. Damit kommen die Urteilsgrundsätze über den entschiedenen Einzelfall hinaus zur Anwendung.

Die uneingeschränkte Veröffentlichung ist überraschend: Zwar hat der BFH mit seinen Entscheidungen die Rechtsauslegung der FinVerw in weiten Teilen bestätigt. Es ergibt sich im Detail aber zumindest eine wesentliche Abweichung.

In § 9 Abs. 4 Satz 3 EStG heißt es:

*Von einer dauerhaften Zuordnung ist insbesondere auszugehen, wenn der Arbeitnehmer unbefristet, für die Dauer des Dienstverhältnisses oder über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll.*

Bei befristeten Arbeitsverhältnissen kommt eine unbefristete Zuordnung nicht in Betracht.<sup>10</sup> Es ist ausgeschlossen, dass der Arbeitnehmer unbefristet an einer solchen Tätigkeitsstätte tätig werden soll. Der BFH schließt sich nicht der anders lautenden Auffassung der FinVerw an.<sup>11</sup>

War der Arbeitnehmer im Rahmen eines befristeten Arbeits- oder Dienstverhältnisses bereits einer ersten Tätigkeitsstätte zugeordnet und wird er im weiteren Verlauf einer anderen Tätigkeitsstätte zugeordnet, erfolgt diese zweite Zuordnung nicht mehr für die gesamte Dauer des (verbleibenden) Arbeits- oder Dienstverhältnisses. Denn in Bezug auf die zweite Zuordnung steht (aus der auch insoweit maßgeblichen Sicht ex ante) fest, dass sie nicht für die (gesamte) Dauer des Dienstverhältnisses gilt, sondern lediglich für die Dauer des verbleibenden Arbeits- oder Dienstverhältnisses.

Nach der BFH-Rechtsprechung ist im jeweiligen Einzelfall zu unterscheiden, ob die Verlängerung des befristeten Arbeitsverhältnisses

- die (zeitlich begrenzte) Fortführung des bisherigen Beschäftigungsverhältnisses (= einziges, wiederholt verlängertes Beschäftigungsverhältnis) oder
- ein neues Beschäftigungsverhältnis

ist.

---

<sup>10</sup> BFH-Urt. v. 10.4.2019 – VI R 6/17, DStR 2019, 1514 Rz. 32

<sup>11</sup> BMF-Schr. v. 24.10.2014, BStBl I 2014, 1412 Rz. 19

### Praxishinweis

Die neue Abgrenzungsfrage, ob ein neues oder ein fortgesetztes Beschäftigungsverhältnis vorliegt, soll nach Auffassung des BFH nach arbeitsrechtlichen Regelungen zu prüfen sein.<sup>12</sup> Es bleibt abzuwarten, ob die Finanzverwaltung z. B. in einem überarbeiteten Schreiben zum steuerlichen Reisekostenrecht zu der neuen BFH-Rechtsprechung Stellung beziehen wird.

### 3. E-Scooter und Lohnsteuerrecht

Im letzten Lohnsteuer-Info haben wir einen Beitrag zur lohnsteuerlichen Behandlung von E-Scootern veröffentlicht. In dem dort aufgeführten Beispiel war ein Berechnungsfehler enthalten. Dies bitten wir, zu entschuldigen. Nachfolgend ist das Beispiel mit den korrekten Zahlen genannt.

#### Beispiel

Arbeitgeber A überlässt seinem Arbeitnehmer B ab August 2019 einen E-Scooter auch zur Privatnutzung und für Fahrten Wohnung/erste Tätigkeitsstätte (Entfernung = 5 km). Die unverbindliche Preisempfehlung des E-Scooters beträgt 1.650 €.

#### Geldwerter Vorteil

Bruttolistenpreis: $1.650 \text{ €} \times \frac{1}{2} = 825 \text{ €}$ abgerundet auf volle 100 € =	800,00 €
Privatnutzung: 1 % v. 800 € =	8,00 €
Fahrt zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte: $0,03 \text{ % v. } 800 \text{ €} \times 5 \text{ Ekm} =$	1,20 €
Summe	9,20 €

<sup>12</sup> BFH-Urt. v. 10.4.2019 – VI R 6/17, DStR 2019, 1514 Rz. 33 ff mit Verweis auf BAG-Urt. v. 26.10.2016 – 7 AZR 535/14, juris, Rz. 18 und 24 m.w.N.



### 3 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