

Koblenz, im November 2011

Aktuelle Mandanteninformationen – Steuerfreie Zuwendungen an Arbeitnehmer und Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG

Sehr geehrte Damen und Herren,

in unregelmäßigen Abständen – je nach Umfang der Neuerungen – aktualisieren wir unser Mandanten-Rundschreiben zu steuerfreien Zuwendungen an Arbeitnehmer oder Zuwendungen, bei denen eine Pauschalierung der Einkommensteuer möglich ist.

Obwohl der Arbeitslohn grundsätzlich der Lohnbesteuerung unterliegt, gibt es zahlreiche Möglichkeiten, Arbeitnehmern steuer- und sozialabgabenfreie Zuwendungen zukommen zu lassen, um so beispielsweise eine Erhöhung der 400-Euro-Grenze für Geringverdiener zu erreichen.

Voraussetzung für die steuerfreie Auszahlung ist, dass die Zuwendung entweder nicht steuerbar ist oder durch Gesetz oder Verwaltungsanweisungen als steuerfrei zu behandeln ist. Gesetzlich steuerfreie Einnahmen sind im § 3 EStG aufgeführt. Die Vorschrift enthält aber auch Zuwendungen, die bereits von ihrer Definition her kein Arbeitslohn und somit auch nicht steuerbar sind. Außerdem besteht noch eine ganze Reihe von Vorschriften mit Steuerbefreiungen und Verwaltungsregelungen, die das Vorliegen eines Arbeitslohns verneinen.

Die nachfolgende alphabetische Auflistung an Geld- und Sachzuwendungen kann **lohnsteuerfrei** an Arbeitnehmer gezahlt werden:

Arbeitskleidung, § 3 Nr. 31 EStG

Die Arbeitskleidung bleibt als unentgeltliche oder verbilligte Überlassung gemäß § 3 Nr. 31 EStG grundsätzlich steuerfrei. Es muss jedoch eine typische Arbeitskleidung vorliegen (z. B. Uniform oder Arbeitsschutzkleidung), sodass eine private Nutzung so gut wie ausgeschlossen ist.

Aufmerksamkeiten

Aufmerksamkeiten können grundsätzlich in Geld- oder Sachleistungen bestehen. Sachzuwendungen, die einem Arbeitnehmer oder seinen Angehörigen aufgrund eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden, stellen bis zu einem Wert von **monatlich EUR 40,00** keinen Arbeitslohn dar. Nach einer neuen Rechtsprechung des BFH vom 11.11.2010 (VI R 21/09) gilt dieser Freibetrag auch für Geldleistungen.

Grundsätzlich stellt die verbilligte Überlassung von Getränken und Genussmitteln im Betrieb ebenfalls eine steuerfreie Aufmerksamkeit dar. Zu beachten ist hierbei jedoch, dass bei Speisen anlässlich eines außerordentlichen Arbeitseinsatzes, kein Arbeitslohn vorliegt, solange der Wert von EUR 40,00 nicht überschritten wird.

Aufwandsentschädigungen an Übungsleiter, Ausbilder etc. (Übungsleiterpauschale), § 3 Nr. 26 EStG

Der Betrag der steuerfreien Aufwandsentschädigungen an Übungsleiter und Ausbilder etc. (Übungsleiterpauschale) wurden vom Gesetzgeber im Rahmen des Gesetzes zur Förderung des bürgerschaftlichen Engagements auf EUR 2.100,00 angehoben.

Gleichzeitig wurde eine neue steuerfreie Pauschale in Höhe von jährlich EUR 500,00 für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtung zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke eingeführt. Wenn bereits eine Steuerbefreiung, ganz oder teilweise, nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt wird, ist die o. g. Steuerbefreiung ausgeschlossen.

Vorraussetzungen für die Übungsleiterpauschale sind eine Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit (Beispiele sind Sporttrainer, Chorleiter etc.) und eine nur nebenberufliche Ausübung dieser Tätigkeit (nicht mehr als $\frac{1}{3}$ der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeiterwerbs). Eine nebenberufliche Pflegetätigkeit zählt ebenso dazu.

Die Einnahmen gelten bis zur Höhe des Freibetrags als steuerfrei. Bei mehreren Tätigkeiten jedoch gilt der Freibetrag nur einmal. Betriebsausgaben und Werbungskosten im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit sind nur dann abzugsfähig, wenn sie insgesamt EUR 2.100,00 übersteigen.

Auslagenersatz, § 3 Nr. 50 EStG, R 3.50 LStR 2011

Auslagenersatz gemäß § 3 Nr. 50 EStG liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer Ausgaben auf Rechnung des Arbeitgebers tätigt. Da grundsätzlich alle Ausgaben abgerechnet werden, kann nur ausnahmsweise eine **pauschale Erstattung** immer wiederkehrender Ausgaben zulässig sein, wenn diese im repräsentativen Zeitraum von drei Monaten wiederkehrend waren. Dieser Auslagenersatz bleibt dann solange steuerfrei, bis die Verhältnisse sich im Wesentlichen ändern. Aufwendungen für Telekommunikation können entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte, aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20 % bzw. maximal EUR 20,00 monatlich, steuerfrei ersetzt werden.

Beihilfen

Als steuerfreie Beihilfen kommen Beihilfen/Unterstützungen im Krankheits- oder Unglücksfall in Betracht, die bis zu einem Betrag von EUR 600,00 pro Kalenderjahr steuerfrei bleiben. Dabei ist bei Betrieben, die mehr als vier Arbeitnehmer beschäftigen, Voraussetzung, dass die Unterstützung

- entweder aus einer mit eigenen Mitteln des Arbeitgebers geschaffenen, aber von ihm rechtlich unabhängigen und mit ausreichender Selbstständigkeit ausgestatteten Einrichtung gewährt wird (z. B. einer Unterstützungskasse oder Hilfskasse für Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit)

- oder aus Beträgen gezahlt wird, die der Arbeitgeber dem Betriebsrat oder sonstigen Vertretern der Arbeitnehmer zu dem Zweck überweist, aus diesen Beträgen Unterstützungen an die Arbeitnehmer ohne maßgeblichen Einfluss des Arbeitgebers zu gewähren oder vom Arbeitgeber selbst, aber erst nach Anhörung des Betriebsrats oder sonstiger Vertreter des Arbeitnehmers, gewährt wird.

Ausnahmsweise können auch Leistungen von mehr als EUR 600,00 im Kalenderjahr steuerfrei bleiben, wenn sie aus Anlass eines besonderen Notfalls gewährt werden. Dabei sind auch die Einkommensverhältnisse zu berücksichtigen (Abschnitt 3.11 LStR 2011).

Belegschaftsrabatte, § 8 Abs. 3 EStG

Für Belegschaftsrabatte gilt der Steuerfreibetrag von EUR 1.080,00 im Jahr. Wenn dieser Betrag überschritten wird, beginnt die Lohnsteuerpflicht. Für die Bewertung der Preisvorteile sind die im normalen Geschäftsverkehr gültigen Endpreise abzüglich der üblichen Preisnachlässe maßgebend. Vereinfacht kann der Endpreis auch um den Pauschbetrag von 4 % gemindert werden. Liefert der Arbeitnehmer nicht an Letztverbraucher, sind die Endpreise des Einzelhändlers zugrunde zu legen, der dem Arbeitgeber am nächsten gelegen ist.

Betriebsveranstaltungen, Empfänge u. Ä.

Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (z. B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern) sind lohnsteuerfrei, wenn die Aufwendungen als üblich anzusehen sind. Die Ausgestaltung und die Häufigkeit der Veranstaltungen sind als Abgrenzungsmerkmale heranzuziehen. Als üblich sind **zwei** Veranstaltungen pro Jahr anzusehen, die Dauer der einzelnen Veranstaltung ist jedoch unerheblich (BFH-Urteil vom 16. November 2005 – VI R 151/99: Auch bei einer zweitägigen Betriebsveranstaltung fließt kein Arbeitslohn zu, wenn die **110-Euro-Grenze** eingehalten wird).

Als Obergrenze sind pro Veranstaltung und Arbeitnehmer **EUR 110,00** festgesetzt worden. Werden höhere Aufwendungen getätigt, so sind die gesamten Aufwendungen dem steuerpflichtigen Lohn hinzuzurechnen. Zu beachten ist, dass Zuwendungen an Angehörige des Arbeitnehmers nicht zu einer Anhebung der 110-Euro-Grenze führen, sondern dem jeweiligen Arbeitnehmer zugerechnet werden.

Probleme ergeben sich in erster Linie bei Festen, welche vom Arbeitgeber für den Arbeitnehmer veranstaltet werden (siehe **Geburtstagsfeier**).

Das Finanzgericht Düsseldorf (Urteil vom 17.01.2011 – 11 K 908/10 L) hatte zu entscheiden, ob bei der Berechnung die Kosten pro Arbeitnehmer auf die Gesamtzahl der zugesagten oder der tatsächlichen teilgenommenen Mitarbeiter abzustellen ist. Das Finanzamt Düsseldorf hatte zuvor die Aufwendungen für Kinderanimation, Zelt, Live-Musik usw. auf die Zahl der teilnehmenden Arbeitnehmer aufgeteilt, wodurch die Üblichkeitsgrenze von EUR 110,00 überschritten wurde. Das Finanzgericht Düsseldorf widersprach aber der Berechnung des Finanzamtes. Der teilnehmende Arbeitnehmer könne weder den äußeren Rahmen noch die Teilnehmerzahl beeinflussen. Insofern sei er nicht bereichert. Mangels dieser Bereicherung sind die Kosten für den äußeren Rahmen aus der Berechnungsgrundlage für den geldwerten Vorteil auszuschneiden, sofern sie auf Mitarbeiter entfallen, die zwar eingeplant waren, aber dann nicht teilnahmen. Das Urteil unterstreicht die Bedeutung von Umfragen zur Teilnehmerzahl im Vorfeld zu Betriebsveranstaltungen für die Berechnung des geldwerten Vorteils. Die Ergebnisse dieser Umfragen sollten daher für Lohnsteuer-Außenprüfungen vorgehalten werden.

Darlehen an Mitarbeiter

Das BMF hat sich in seinem Schreiben vom 1. Oktober 2008 (IV C 5 – S 2334/07/0009) mit der steuerlichen Beurteilung von Arbeitgeberdarlehen auseinandergesetzt. Erfreulich für die Praxis ist dabei die Wiedereinführung der **Freigrenze von EUR 2.600,00** für Kleindarlehen, d. h. Kleindarlehen bis zur Höhe dieses Betrags müssen nicht verzinst werden.

Der geldwerte Vorteil bei einer Darlehensgewährung bemisst sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem marktüblichen Zinssatz für ein nach Art und Konditionen vergleichbares Darlehen am Abgabeort und dem Zins, den der Arbeitnehmer im konkreten Einzelfall zahlt. Neu ist, dass in den Nachweis der günstigeren Marktkonditionen auch Internetangebote einbezogen werden dürfen, die von Direktbanken für ansonsten vergleichbare Darlehen gewährt werden. Es ist hierfür grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der Zinssatz bei Vertragsabschluss maßgeblich, sofern kein variabler Zinssatz vereinbart wird.

Bei der Feststellung, ob die 44-Euro-Freigrenze im Monat (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) überschritten wird, sind Vorteile aus zinsverbilligten Darlehen einzubeziehen.

Dienstwohnung

Wird eine werkseigene Wohnung dem Arbeitnehmer kostenlos oder zu einem geringen Mietpreis überlassen, so ist der Unterschied zum ortsüblichen Mietpreis **steuerpflichtig**. Für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Unterkunft gilt der amtliche Sachbezugswert (§ 4 Sachbezugsverordnung) als Bemessungsgrundlage für den lohnsteuerpflichtigen Vorteil.

Fahrtkostenzuschüsse, Job-Ticket

Zuschüsse des Arbeitgebers zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sind grundsätzlich steuerpflichtig.

Ein geldwerter Vorteil liegt allerdings nicht vor, wenn der Arbeitgeber ein sog. Job-Ticket zu einem mit dem Verkehrsträger vereinbarten tarifermäßigten Preis seinem Arbeitnehmer überlässt. Die Tarifermäßigung des Verkehrsträgers für das Job-Ticket gegenüber dem üblichen Endpreis ist kein geldwerter Vorteil. Der zu versteuernde geldwerte Vorteil ist der ermäßigte Preis für das Job-Ticket abzüglich der Zahlung des Arbeitnehmers.

Im Falle einer verbilligten oder unentgeltlichen Überlassung eines **Job-Tickets** an den Arbeitnehmer bleiben die Sachbezüge unberücksichtigt, wenn diese nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer bezahlten Entgeltes einen geldwerten Vorteil von EUR 44,00 im Monat nicht übersteigen (§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG).

Andere Sachbezüge sind hier ebenfalls zu berücksichtigen. Falls das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum (z. B. Jahresticket) gültig ist, so fließt der Vorteil im Zeitpunkt der Überlassung des Job-Tickets zu.

Bei Arbeitnehmern eines Verkehrsträgers kann der Vorteil (bis max. EUR 1.080,00 im Kalenderjahr) aus der Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel (§ 8 Abs. 3 EStG) **steuerfrei** bleiben.

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für die steuerpflichtigen – zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleisteten – **Fahrtkostenzuschüsse** für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln und etwaige geldwerten Vorteile nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit 15 % pauschal erheben. Die Pauschalierung

ist auf den Zuschussbetrag beschränkt, den der Arbeitnehmer wie Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden.

Nachdem das Bundesverfassungsgericht in seinem Urteil vom 9. Dezember 2008 die Neuregelung der Pendlerpauschale für verfassungswidrig und nichtig erklärt hat, wurde nach dem Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. April 2009 rückwirkend ab dem Veranlagungszeitraum 2007 der steuerliche Abzug von Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeits- bzw. Betriebsstätte wieder ab dem ersten Entfernungskilometer ermöglicht. Für die Pauschalierung bedeutet dies, dass nun wieder die gesamte Wegstrecke (Entfernungskilometer) zugrunde gelegt werden kann.

Fort- oder Weiterbildungskosten, R 19.7 LStR 2011

Berufliche Fort- und Weiterbildungskosten führen nicht zu Arbeitslohn, wenn die Bildungsmaßnahmen **im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers** erfolgen. Für die Annahme eines überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers ist nicht 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 überwiegenden betrieblichen Interesses des Arbeitgebers entbehrlich, es sei denn, es liegen konkrete Anhaltspunkte für den Belohnungscharakter der Maßnahme vor.

Dies gilt auch für Sprachkurse, wenn der Arbeitgeber die Sprachkenntnisse in dem für den Arbeitnehmer vorgesehenen Aufgabengebiet verlangt.

Garagengeld

Ist der Arbeitnehmer gehalten, einen Dienstwagen, der ihm auch zur privaten Nutzung zur Verfügung steht, in einer Garage unterzustellen, so sind hierfür geleistete Zahlungen des Arbeitgebers (sog. Garagengeld) **nicht** als Arbeitslohn der Lohnsteuer zu unterwerfen. Dies gilt unabhängig davon, ob dem Arbeitnehmer eine eigene Garage zur Verfügung steht oder ob er eine solche anmietet. Bei einer eigenen Garage des Arbeitnehmers ist das Garagengeld im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung zu erfassen. Zahlt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Garagengeld für die Unterbringung eines privaten Fahrzeuges, liegt hingegen steuerpflichtiger Arbeitslohn vor (BFH-Urteil vom 7. Juni 2002 – VI R 145/99, DStR 2002, S. 1567).

Geburtstagsfeier

Bei der von einem Arbeitgeber für einen Arbeitnehmer ausgerichteten Geburtstagsfeier ist auf die Veranlassung der Feier abzustellen. Lediglich eine private Veranlassung lässt eine Lohnzuwendung in Betracht kommen. Abgrenzungskriterien sind z. B. Gastgeberrolle, Aufstellung der Gästeliste nach geschäftsorientierten Prinzipien oder private Veranlassung sowie der Ort der Feier.

Gesundheitsvorsorgeförderung, § 3 Nr. 34 EStG

Mit § 3 Nr. 34 EStG ist durch das Jahressteuergesetz 2009 eine neue Steuerbefreiung eingeführt worden. Danach sind zusätzlich erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis zu EUR 500,00 pro Kalenderjahr **steuerfrei**. Unter die Steuerbefreiung fallen insbesondere die Leistungen, die im sog. Leitfaden Prävention aufgeführt sind. Das sind folgende Handlungsfelder:

Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes (Primärprävention):

- Bewegungsgewohnheiten
- Ernährung
- Stressbewältigung und Entspannung
- Suchtmittelkonsum

Betriebliche Gesundheitsförderung:

- arbeitsbedingte körperliche Belastungen
- gesundheitsgerechte betriebliche Gemeinschaftsverpflegung
- psychosoziale Belastung, Stress
- Suchtmittelkonsum
- Stressbewältigung und Entspannung

Ausgeschlossen sind jedoch die Übernahme von Beiträgen zum Sportverein oder Fitnessstudio, wobei es auch hier begünstigte Ausnahmen gibt (z. B. Fitnesskurse mit Rückenschule etc.)

Kindergartenzuschuss, § 3 Nr. 33 EStG

Steuerfrei sind zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in betrieblichen oder außerbetrieblichen Kindergärten sowie vergleichbaren Einrichtungen (Kindertagesstätte, Kinderkrippe, Tagesmutter). Die Einrichtung muss gleichzeitig zur Unterbringung und Betreuung geeignet sein. Die alleinige Betreuung im Haushalt des Arbeitnehmers durch eine Kinderpflegerin oder Hausgehilfin genügt nicht. Geldzuwendungen sind nur dann **steuerfrei**, wenn der Arbeitnehmer die entsprechenden Aufwendungen nachgewiesen hat. Der Arbeitgeber hat die Nachweise im Original als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren.

Erforderlich ist, dass die zweckbestimmte Leistung zum Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Entgegen der bisherigen Regelung kann nach R 3.33 Abs. 5 Satz 3 LStÄR 2011 insbesondere bereits dann von einer zusätzlichen Leistung ausgegangen werden, wenn sie unter Anrechnung auf eine andere freiwillige Sonderzahlung (z. B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld) erbracht wird. Steuerunschädlich ist in diesem Zusammenhang, wenn der Arbeitgeber verschiedene zweckgebundene Leistungen zur Auswahl anbietet oder die übrigen Arbeitnehmer die freiwillige Sonderzahlung erhalten. Insoweit folgt die Verwaltung der neueren Rechtsprechung des BFH (Urteil vom 1. Oktober 2009, VI R 41/07), der von einer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Arbeitgeberleistung immer dann ausgeht, wenn diese zu den Lohnzahlungen hinzukommt, die arbeitsrechtlich geschuldet sind.

Mahlzeiten

Vorteile des Arbeitnehmers aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Mahlzeiten in Betrieben und der Herausgabe von Essensmarken können vom Arbeitgeber mit einem Satz von 25 % pauschal versteuert werden. Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber abgibt, sind mit den anteiligen Sachbezugswerten aus der Sachbezugsverordnung zu bewerten. Der Wert der Mahlzeiten beträgt im Kalenderjahr 2011 in allen Bundesländern einheitlich:

- für ein Mittag- oder Abendessen: EUR 2,83
- für ein Frühstück: EUR 1,57

Bei kostenlosen Mahlzeiten ist der Sachbezugswert steuerpflichtig. Bei verbilligten Mahlzeiten sind die Sachbezugswerte, vermindert um den vom Arbeitnehmer selbst ge-

zahlten Essenspreis maßgebend. Falls die Selbstbeteiligung des Arbeitgebers die Sachbezugswerte übersteigt bzw. mindestens erreicht, entsteht kein geldwerter Vorteil.

Reisekosten

Zu den Reisekosten zählen die **Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten**, wenn diese durch eine so gut wie ausschließlich beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit des Arbeitnehmers entstehen.

Eine Auswärtstätigkeit liegt nach R 9.4 LStR 2011 vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird. Ebenfalls ist eine Auswärtstätigkeit anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

Zu beachten ist die Definition der regelmäßigen Arbeitsstätte nach R 9.4 Abs. 3 LStR 2011: Regelmäßige Arbeitsstätte ist hiernach der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, insbesondere jede ortsfeste dauerhafte Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit sind dagegen nicht maßgebend. So ist von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich je einen Arbeitstag pro Arbeitswoche im Kalenderjahr aufgesucht wird. Bei einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z. B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens wird diese nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Betriebliche Einrichtungen von Kunden des Arbeitgebers sind unabhängig von der Dauer der dortigen Tätigkeit keine regelmäßigen Arbeitsstätten seiner Arbeitnehmer, wenn die Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses zu Ihrem Arbeitgeber mit wechselnden Tätigkeitsstätten rechnen müssen (BFH-Urteil vom 10. Juli 2008, VI R 21/07). Wenn nach den Grundsätzen der Auswärtstätigkeit abzurechnen ist, gilt dies grundsätzlich unbefristet. Eine Umdeutung in eine doppelte Haushaltsführung scheidet aus (R 9.11). Allerdings hat sich der BFH am 09.06.2011 gleichen 3 Uhr-Teilen zur regelmäßigen Arbeitsstätte geäußert.

Mit Verweis auf die hierzu ergangene Rechtsprechung bestätigt der Senat, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte i. S. v. § 9 Satz 3 Nr. 4 EStG (nur) der (ortsgebundene) Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers sein kann

und damit der Ort, an dem der Arbeitnehmer seine aufgrund des Dienstverhältnisses geschuldete Leistung zu erbringen hat.¹

Dies ist im Regelfall der Betrieb oder eine Betriebsstätte des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er nicht nur gelegentlich, sondern mit einer gewissen Nachhaltigkeit, also fortdauernd und immer wieder aufsucht.²

In Abweichung zur bisher ständigen Rechtsprechung erklärt der Senat jedoch, dass der ortsgebundene Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers **nur an einem Ort** liegen kann.

Nach Ansicht des BFH im Urteil vom 09.06.2011, VI R 36/10, sind bei einer Tätigkeit des Arbeitnehmers in mehreren Einrichtungen des Arbeitgebers deshalb die Umstände des Einzelfalls zu würdigen und der **ortsgebundene Mittelpunkt** der beruflichen Tätigkeit zu bestimmen. Hierbei ist insbesondere zu berücksichtigen, welcher Tätigkeitsstätte der Arbeitnehmer zugeordnet worden ist, welcher Tätigkeit er an den verschiedenen Arbeitsstätten im Einzelnen wahrnimmt und welches konkrete Gewicht dieser Tätigkeit zukommt.

Allein der Umstand, dass eine Tätigkeitsstätte im zeitlichen Abstand immer wieder aufgesucht wird, reicht für die Annahme einer regelmäßigen Arbeitsstätte jedenfalls **dann nicht aus**, wenn der Steuerpflichtige fortdauernd und immer wieder verschiedene Betriebsstätten seines Arbeitgebers aufsucht. Der regelmäßigen Arbeitsstätte muss vielmehr hinreichend zentrale Bedeutung gegenüber den übrigen Tätigkeitsorten zukommen.³

In seiner Urteilsbegründung zum Urteil vom 09.06.2011, VI R 55/10, erläutert der BFH weiter, dass Räume, die sich in der unmittelbaren Nähe zur Wohnung des Steuerpflichtigen befinden, von den übrigen Räumen nicht getrennt sind und keine in sich geschlossene Einheit bilden, **nicht als Betriebsstätte** des Arbeitgebers gelten.

Andererseits kann die eigene Wohnung **regelmäßige Arbeitsstätte** des Arbeitnehmers sein, wenn der Arbeitnehmer dort ein Büro unterhält und mit seiner Tätigkeit zusammenhängende Arbeiten („Innendienst“) erledigt. Das häusliche Arbeitszimmer muss

¹ BFH-Urteile vom 09.06.2011, VI R 55/10, Rz. 12 und VI R 36/10, Rz. 13, m. w. N.

² BFH-Urteile vom 09.06.2011, VI R 55/10, Rz. 12 und VI R 36/10, Rz. 13, m. w. N.

³ BFH-Urteile vom 09.06.2011, VI R 36/10, Rz. 15 m. w. N.

dabei nicht den strengen Anforderungen an die steuerliche Anerkennung eines „häuslichen Arbeitszimmers“ erfüllen.⁴

Letztlich ergibt sich aus den BFH-Urteilen die Folge, dass ein Arbeitnehmer **auch ohne regelmäßige Arbeitsstätte** sein kann.

Allerdings hat der BFH in seinen Urteilen VI R 36/10 und VI R 55/10 nicht abschließend geklärt, wo sich die regelmäßige Arbeitsstätte eines Arbeitnehmers befindet oder ob insgesamt nicht eine Auswärtstätigkeit vorliegt. Diese Frage hat der BFH dem jeweiligen Finanzgericht zur Klärung übertragen.

Es bleibt nun abzuwarten, wie die Finanzgerichte in den o. g. Fällen entscheiden und wie die Finanzverwaltung auf die Urteile reagieren wird. Es ist nicht auszuschließen, dass die obersten Finanzbehörden die Urteile über die konkreten Fälle hinaus nicht anwenden werden (Nichtanwendungserlass).

Bindungswirkung der BFH-Urteile

Durch ein BFH-Urteil entsteht noch **keine** Bindungswirkung für die Finanzverwaltung. Ein Indiz dafür, dass die Rechtsänderungen steuerlich anerkannt werden sollen, liegt in der Veröffentlichung eines BFH-Urteils im Bundessteuerblatt, was aber in den konkreten Fällen bisher noch nicht erfolgt ist.

Die Finanzverwaltung kann mit einem sogenannten “Nichtanwendungserlass” reagieren oder eine Übergangsregelung erlassen.

Faktisch besteht für den Arbeitgeber bezüglich der regelmäßigen Arbeitsstätte bei einem Arbeitnehmer immer noch die “alte” Rechtslage.

Unbenommen davon können die betreffenden Arbeitnehmer die für sie günstigeren steuerlichen Regelungen mit Verweis auf die BFH-Urteile in ihrer **persönlichen Steuererklärung** berücksichtigen und bei Nichtanerkennung Einspruch gegen den Steuerbescheid einlegen.

⁴ ABC des Lohnbüros 2011, Rechtsstand 1. Januar 2011, Rz. 2320

Fahrtkosten

Fahrtkosten aus Anlass einer Auswärtstätigkeit sind wie bisher in tatsächlicher Höhe absetzbar oder steuerfrei erstattbar. Benutzt der Arbeitnehmer bei einer Auswärtstätigkeit sein eigenes Fahrzeug, so können die Fahrtkosten wie bisher pauschal steuerfrei erstattet werden mit EUR 0,30 je zurückgelegten Kilometer. Diese Pauschale erhöht sich um EUR 0,02 pro Kilometer für jede beruflich veranlasste mitgenommene Person.

Verpflegungsmehraufwendungen bei inländischen Auswärtstätigkeiten

Die aus Anlass einer Auswärtstätigkeit entstandenen Verpflegungskosten können dem Arbeitnehmer **lohnsteuerfrei bis zur Höhe bestimmter Pauschbeträge** ersetzt werden, wobei ein Einzelnachweis unzulässig ist. Maßgebend für die Abwesenheitsdauer ist die Abwesenheit von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte. Die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen betragen

- bei einer Abwesenheit von 24 Stunden: **EUR 24,00**
- bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden: **EUR 12,00**
- bei einer Abwesenheit von weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden: **EUR 6,00**
- bei einer Abwesenheit unter 8 Stunden: **EUR 0,00**

Wenn der Arbeitgeber höhere Beträge erstattet bzw. an einer Abwesenheitsdauer von weniger als acht Stunden an einem Kalendertag Tagegelder auszahlt, ist der Differenzbetrag zwischen den steuerfreien Pauschbeträgen und den tatsächlichen Erstattungsbeträgen dem steuerpflichtigen Arbeitslohn zuzurechnen. Es besteht grundsätzlich die Möglichkeit, die Lohnsteuer für zusätzlich vergütete Verpflegungsmehraufwendungen mit einem Pauschalsteuersatz von 25 % zu erheben, soweit diese Verpflegungsmehraufwendungen die steuerfrei erstattungsfähigen Pauschbeträge um nicht mehr als 100 % übersteigen (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG).

Bei derselben Auswärtstätigkeit beschränkt sich der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate; dieselbe Auswärtstätigkeit liegt allerdings nicht vor, wenn die auswärtige Tätigkeit an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird (R 9.6 Abs. 4 Satz 1 LStR 2011).

Eine längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt und am gleichen Ort wieder aufnimmt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht.

Eine krankheits- oder urlaubsbedingte Unterbrechung hat keinerlei Einfluss auf den Ablauf der Dreimonatsfrist.

Unentgeltliche Verpflegung bei Auswärtstätigkeiten

Bei der Bewertung des geldwerten Vorteils, der dem Arbeitnehmer aus der unentgeltlichen Beköstigung durch den Arbeitgeber oder einen von ihm veranlassten Dritten entsteht, gewährt die Finanzverwaltung ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz von amtlichen Sachbezugswerten oder den tatsächlichen Werten der Mahlzeiten. Der BFH vertritt die Ansicht, dass die empfangenen Mahlzeiten mit ihren tatsächlichen Werten anzusetzen sind.

R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStÄR 2011 enthält bei den Voraussetzungen für die Annahme eines Zurverfügungstellens (Veranlassens) nun deutliche Vereinfachungen, z. B. kann eine Veranlassung durch den Arbeitgeber angenommen werden, wenn die Aufwendungen von diesem dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden und die Rechnung auf diesen ausgestellt ist.

Gleichzeitig wird in R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 1 LStÄR 2011 klargestellt, dass der 4 %ige Bewertungsabschlag (R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR) bei der Bewertung der Mahlzeitengestellung auf Auswärtstätigkeiten nicht in Anspruch genommen werden kann. Dies gilt unabhängig davon, ob die Bewertung mit dem tatsächlichen Wert oder dem amtlichen Sachbezugswert erfolgt. Bei der Bewertung der Mahlzeiten mit dem tatsächlichen Wert können die geldwerten Vorteile allerdings bis zur Höhe der in Betracht kommenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen als Reisekostenersatz steuerfrei belassen werden (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 4 LStÄR 2011). Erfolgt die Bewertung mit dem Ansatz des amtlichen Sachbezugswerts, kommt hingegen weder die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 13 oder Nr. 16 EStG noch die Anwendung der EUR 44,00-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) in Betracht (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 4 LStÄR 2011).

Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland

Für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland gelten je nach Einsatzland verschiedene Pausch- und Höchstbeträge, welche jährlich vom Bundesministerium der Finanzen herausgegeben werden. Die dort genannten Beträge können dann steuerfrei erstattet werden.

Übernachungskosten

Generell sind die tatsächlichen Unterkunftskosten absetzbar bzw. steuerfrei erstattbar. Wird auf einem Zahlungsbeleg jedoch keine Aufteilung der einzelnen Kostenpositionen

getätigt (z. B. keine gesonderte Ausweisung des Frühstücks), sind die gesamten Kosten folgendermaßen zu kürzen:

- Für das Frühstück um 20 % sowie
- für das Mittag- und Abendessen jeweils um 40 %

des für den Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrages für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden.

Eine Unterscheidung zwischen In- und Ausland wird nicht mehr vorgenommen.

Der Arbeitgeber kann je Übernachtung während einer Auswärtigkeit EUR 20,00 pauschal steuerfrei erstatten. Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen steuerfrei erstattet werden. Besonderheiten nach den Lohnsteuer-Richtlinien sind grundsätzlich zu beachten.

Reisenebenkosten

Reisenebenkosten kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bis zur Höhe der tatsächlichen Aufwendungen lohnsteuerfrei ersetzen. Der Arbeitnehmer muss entsprechende Unterlagen vorlegen, die der Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren hat. Zu den Reisenebenkosten zählen beispielsweise die Aufwendungen für die Gepäckbeförderung, Ferngespräche und Schriftverkehr (wenn beruflich veranlasst) sowie Kosten der Straßenbenutzung (z. B. Vignette) und Parkplatzkosten. Schadenersatzleistungen im Zusammenhang mit bei der Auswärtstätigkeit erlittenen Unfällen, Unfallversicherungen, welche Berufsunfälle außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdecken, sowie der Wertverlust an mitgeführten Gegenständen aufgrund von Schäden, welche auf einer reisespezifischen Gefährdung beruhen, sind ebenfalls den steuerfreien Reisenebenkosten zuzuordnen (Anmerkung: Verlust einer Geldbörse scheidet als Bestandteil der Reisenebenkosten aus).

Sachprämien bei Kundenbindungsprogrammen, § 3 Nr. 38 EStG

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, soweit der Wert der Prämien **EUR 1.080,00 im**

Kalenderjahr nicht übersteigt. Hierunter fallen z. B. Bonusflüge (Miles and 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 EUR 1.080,00 überschritten ist und eine Versteuerung vorgenommen werden muss. Bei Zweifelsfragen sollte der Steuerberater hinzugezogen werden.

Exkurs: Pauschalierung der Lohnsteuer bei Sachzuwendungen, § 37b EStG

Ab 1. Januar 2007 ist zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens eine neue Vorschrift in das EStG eingefügt worden (§ 37b EStG), nach der die Firmen und Betriebe Sachzuwendungen an Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer bis zu einem Höchstbetrag von EUR 10.000,00 mit 30 % pauschal versteuern können (z. B. Incentive-Reisen, VIP-Logen, Belohnungssessen). Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer sind die Aufwendungen des Arbeitgebers zuzüglich Umsatzsteuer.

Zu beachten ist, dass § 37b EStG keine Regelung zur Steuerpflicht der Sachzuwendungen als solche enthält. Die bisherigen Regelungen bleiben unverändert. § 37b EStG regelt nur die Steuererhebung, nicht aber was steuerpflichtig ist.

Die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 37b EStG greift lediglich bei Sachzuwendungen und kann nicht für Bargeld in Anspruch genommen werden. Empfänger können hingegen alle natürlichen und juristischen Personen sein, denen im Hinblick auf Ihre Mitarbeit oder generell betriebliche Interessen ein Anreiz gewährt wird. Unterschieden wird bei dieser Regelung zwischen den Zuwendungen an Dritte und an eigene Arbeitnehmer.

Bei **Zuwendungen an Dritte** handelt es sich grundsätzlich um Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, wobei auch Nutzungsüberlassungen als Geschenke zählen. Die Teilnahme an einer betrieblichen Bewirtung fällt nicht unter den Anwendungsbereich des § 37b EStG.

Bei den **Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer** kommen nur Sachzuwendungen in Betracht, welche keine Möglichkeit der Barlohnnumwandlung einschließen bzw. für welche

keine sonstigen Pauschalierungsmöglichkeiten gegeben sind. Folgende Zuwendungen scheiden also für eine Pauschalierung nach § 37b grundsätzlich aus:

- Nutzungsüberlassung eines Dienstwagens für private Zwecke;
- amtliche Sachbezüge;
- der Bezug von Waren oder Dienstleistungen, die auch im allgemeinen Geschäftsverkehr angeboten werden;
- Überlassung von Vermögensbeteiligungen;
- Sachzuwendungen, auf die der Pauschalsteuersatz nach § 40 Abs. 2 EStG i. H. v. 25 % anzuwenden ist;
- Erholungsbeihilfen;
- Verpflegungsmehraufwendungen anlässlich einer Auswärtstätigkeit, die über die gesetzlichen Pauschbeträge hinausgehen;
- Überlassung von Telekommunikationseinrichtungen;
- Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und Betriebsstätte.

Grundsätzlich hat der Zuwendende ein **Pauschalierungswahlrecht**, ob er nach § 40 Abs. 1 EStG (Pauschalierung mit einem durchschnittlichen Steuersatz unter Zugrundelegung der durchschnittlichen Jahresarbeitslöhne und der durchschnittlichen Jahreslohnsteuer in jeder Steuerklasse für die betroffenen Arbeitnehmer) oder nach § 37b EStG (Pauschalsteuersatz 30 %) pauschalieren möchte. Entscheidet sich der Arbeitgeber im Verlauf des Kalenderjahres jedoch für die Anwendung der Pauschalierungsvorschrift nach § 37b EStG, ist zu beachten, dass die bis zu diesem Zeitpunkt bereits vorgenommenen Pauschalierungen nach § 40 Abs. 1 EStG nicht zurückgenommen werden müssen.

Ein Wechsel von der Besteuerung nach § 40 Abs. 1 EStG zur Anwendung des § 37b EStG ist damit möglich, ein Wechsel in die umgekehrte Richtung jedoch nicht. Weiterhin bleibt zu erwähnen, dass der Zuwendende seine Aufwendungen als Betriebsausgabe absetzen kann. Bei der Einkunftsermittlung des Empfängers bleiben die pauschal versteuerten Sachzuwendungen außer Ansatz. Wird jedoch das zugewendete Wirtschaftsgut in ein Betriebsvermögen eingelegt, so wird der gemeine Wert nach § 6 Abs. 4 EStG heranzuziehen sein.

Die **Pauschalierung** ist **ausgeschlossen**, wenn die Aufwendungen je Empfänger und Wirtschaftsjahr den Höchstbetrag von EUR 10.000 übersteigen oder die Aufwendungen für eine einzelne Zuwendung die Höchstgrenze von EUR 10.000 übersteigen. Bei Sachzuwendungen an Personengesellschaften oder Gemeinschaften ist für die Prüfung der Pauschalierungshöchstgrenzen auf die einzelnen Gesellschafter abzustellen, da sich

bei einer Mehrzahl von begünstigten Gesellschaften die Pauschalierungsgrenze vervielfacht. Dies ist jedoch nicht der Fall, wenn eine Zuwendung an einen Dritten oder einen Arbeitnehmer zusammen mit seinen Angehörigen getätigt wird. Hierbei bleibt die Pauschalierungsgrenze bestehen und wird nicht vervielfacht. Reicht ein Steuerpflichtiger eine Zuwendung unmittelbar weiter, die bereits nach § 37b EStG pauschal besteuert worden ist, muss diese nicht besteuert werden. Der erste Empfänger darf allerdings für die weitergereichte Zuwendung keinen Betriebsausgabenabzug vornehmen.

Bei der Feststellung der **Bemessungsgrundlage** geht die Finanzverwaltung davon aus, dass alle Zuwendungen in die Bemessungsgrundlage einzubeziehen sind, auch wenn sie nicht im Rahmen einer Einkunftsart zufließen oder der Empfänger im Inland weder beschränkt noch unbeschränkt steuerpflichtig ist. Sowohl bei der Ermittlung der Höchstbeträge als auch bei der Bewertung der Zuwendungen ist auf die **Bruttobeträge**, d. h. einschließlich Umsatzsteuer, abzustellen. Nur die direkt im Zusammenhang mit der Zuwendung stehenden Kosten werden in die Berechnung aufgenommen. Gemeinkosten müssen grundsätzlich nicht mit erfasst werden. Leistet der Zuwendungsempfänger eine Zuzahlung, mindert sich der Wert, auf den der Höchstbetrag bzw. die Höchstgrenze anzuwenden ist. Sollte eine Zuwendung jedoch von mehreren Beteiligten ausgehen, ändert dies nichts an dem Höchstbetrag für den Empfänger, d. h. eine Bezeichnung als differenzierte Zuwendung scheidet in einem solchen Falle aus. Wird ein zugewendetes Wirtschaftsgut zuerst aus dem Betriebsvermögen entnommen, ist auch hierbei der gemeine Wert anzusetzen. Im Falle einer Nutzungsüberlassung sollte ebenfalls der gemeine Wert angesetzt werden. Ist die Zuwendung Bestandteil einer Gesamtleistung, so ist der auf die Zuwendung entfallende Wert zu schätzen. Der **Zeitpunkt der Zuwendung** ist entweder der Zeitpunkt der Hingabe bei Sachgeschenken oder der Zeitpunkt der Inanspruchnahme bei Nutzungen.

Die Bagatellgrenze bei Zuwendungen an Dritte liegt bei EUR 10,00. Alle Zuwendungen unter diesem Betrag gelten als Streuwerbeartikel und dürfen nicht pauschaliert werden. Bei der Bemessung der 10-Euro-Grenze bleiben abziehbare Vorsteuern unberücksichtigt. Aufwendungen für Zuwendungen an Dritte sind, wie schon erwähnt, nur als Betriebsausgabe abzugsfähig, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten EUR 35,00 nicht übersteigen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG). Die darauf entfallende Pauschalsteuer teilt das Schicksal der gesamten Zuwendung, d. h. dass eine Abzugsfähigkeit des Geschenkes gleichzeitig auch die Abzugsfähigkeit der entfallenden Pauschalsteuer bedeutet. Mit Zuschlagsteuern ist ebenfalls so zu verfahren. Bei der Bemessung der 35-Euro-Grenze ist allein der Betrag der Zuwendung von Bedeutung, die pauschalierte Steuer ist nicht einzubeziehen.

Das Wahlrecht, ob für Zuwendungen an Dritte die Einkommensteuer pauschal erhoben werden soll, kann im laufenden Wirtschaftsjahr ausgeübt werden, spätestens aber in der letzten Lohnsteueranmeldung des Wirtschaftsjahres der Zuwendung. Es ist dabei nicht erforderlich, vorangegangene Lohnsteuer-Anmeldungen zu berichtigen. In der letzten Lohnsteuer-Anmeldung wird die Entscheidung auch dann getroffen, wenn für den letzten Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum eine geänderte Anmeldung abgegeben wird, solange dies verfahrensrechtlich möglich ist.

Der Zeitpunkt der Wahlrechtsausübung zur Anwendung der Pauschalierung kann grundsätzlich spätestens bis zu dem für die Übermittlung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung geltenden Termin (§ 41b Abs. 1 Satz 2 EStG), also dem 28. Februar des Folgejahres getroffen werden. Das Wahlrecht zur Pauschalierung kann jedoch nach Auffassung der Lohnsteuer-Referatsleiter auch dann noch ausgeübt werden, wenn bisher keine Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer pauschal versteuert wurden und entsprechende Sachverhalte erst später im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung entdeckt werden.

Für Zuwendungen an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen (nach §§ 15 Aktiengesetz oder § 271 HGB) gelten im Rahmen des § 37b EStG dieselben Regelungen wie für Dritte. Der Mindestwert ergibt sich hierbei aus dem § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG. Danach sind die Zuwendungen mit dem um 4 % geminderten Endpreis, welcher im freien Geschäftsverkehr für die Sache verlangt worden wäre, anzusetzen.

Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und daher ist auch der Zeitpunkt des Zuflusses maßgeblich für die Entstehung. Für die Erhebung ist das Lohnsteueranmeldeverfahren anzuwenden. Dies gilt auch bei Zuwendungen an Dritte. Außerdem muss der Zuwendende den Empfänger über die Pauschalierung und die Übernahme der Steuer unterrichten. Im Umkehrschluss sind aber auch die Arbeitnehmer verpflichtet, Ihrem Arbeitgeber die von Dritten gewährten und erhaltenen Bezüge am Ende des Lohnzahlungszeitraums anzuzeigen (§ 38 Abs. 4 Satz 3 EStG). Teilt der Arbeitnehmer seinem Arbeitgeber mit, dass er eine oder mehrere Zuwendungen von einem Dritten erhalten hat und diese vom Zuwendenden pauschal versteuert werden, kann die vom Arbeitgeber vorgenommene Besteuerung berichtigt werden, es sei denn, eine Änderung des Lohnsteuerabzugs ist nicht mehr möglich.

An Aufzeichnungsregelungen sind lediglich die Aufzeichnungspflichten wie bei Geschenken nach § 4 Abs. 7 EStG zu beachten. Pauschal versteuerte Zuwendungen müssen nicht zum Lohnkonto genommen werden. Zur Vereinfachung kann bei Zuwendungen bis zu einem Wert von jeweils EUR 40,00 davon ausgegangen werden, dass der

Höchstbetrag von EUR 10.000 auch bei Zusammenfällen mit weiteren Zuwendungen im gleichen Wirtschaftsjahr nicht überschritten wird. Eine Aufzeichnung der Empfänger kann insoweit unterbleiben. Für die Beurteilung der Abziehbarkeit dieses Geschenkes als Betriebsausgabe muss auch der Empfänger angegeben werden. Auch wenn dies unterbleibt und die Aufwendungen beim Zuwendenden ganz oder teilweise unter das Abzugsverbot des § 160 AO fallen, kann jedoch eine Pauschalierung nach § 37b EStG vorgenommen werden. Gibt es mehrere Zuwendungen, bei denen das Abzugsverbot des § 160 AO greift, ist für die Überprüfung der Höchstbeträge von der Summe dieser Aufwendungen auszugehen.

Im Zusammenhang mit der Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung wurde auch die neue Regelung getroffen, dass nämlich auch die Zuwendungen an Arbeitnehmer von Dritten sozialversicherungsfrei sind. So sind nun neben den Zuwendungen an Dritte auch Zuwendungen an Arbeitnehmer von Dritten sozialversicherungsfrei.

Die Kirchensteuer wird analog zur pauschalen Einkommensteuer behandelt, d. h. sie wird vom gewährenden Arbeitgeber in der Lohnsteueranmeldung angegeben und pauschal an das Betriebsstättenfinanzamt abgeführt. Dabei kann in jedem Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum entweder das vereinfachte Verfahren oder das Nachweisverfahren gewählt werden.

Beim vereinfachten Verfahren wird für jeden Zuwendungsempfänger die Kirchensteuer entrichtet. Es wird jedoch ein ermäßigter Steuersatz angewendet, um dem Sachverhalt Rechnung zu tragen, dass nicht alle Zuwendungsempfänger kirchensteuerpflichtig sind. Die darauf entfallende Kirchensteuer ist bei der Lohnsteueranmeldung gesondert in Zeile 47 anzugeben. Die Aufteilung auf die erhebungsberechtigten Religionsgemeinschaften erfolgt durch die Finanzverwaltung. Beim Nachweisverfahren wird nachgewiesen, dass der Empfänger keiner erhebungspflichtigen Religionsgemeinschaft angehört und somit auch auf die entfallende Kirchensteuer zur pauschalen Steuer verzichtet werden kann. Als Nachweis gilt eine im Bundessteuerblatt abgedruckte Erklärung nach amtlich vorgegebenem Muster, die der Zuwendende aufbewahren muss. Bei eigenen Arbeitnehmern kann von dem in den Lohnkonten festgehaltenen Religionsmerkmal ausgegangen werden. Ist die Religionszugehörigkeit nicht bekannt, kann die gesamte pauschale Einkommensteuer im Verhältnis der kirchensteuerpflichtigen zu den nicht kirchensteuerpflichtigen Empfängern aufgeteilt werden. Der auf die kirchensteuerpflichtigen Empfänger entfallende Anteil ist dann die Bemessungsgrundlage für die Anwendung des allgemeinen Kirchensteuersatzes. Die so ermittelte Kirchensteuer ist im Verhältnis der Konfessions- bzw. Religionszugehörigkeit der kirchensteuerpflichtigen Empfänger aufzuteilen.

In Rheinland-Pfalz ist in den Fällen der Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 2 EStG für die Erhebung der Kirchensteuer der Erlass vom 17.11.2006 zur Erhebung der Kirchensteuer bei Pauschalierung der Lohnsteuer nach Maßgabe der §§ 40, 40a Abs. 1, 2a, 3 und 40b EStG entsprechend anzuwenden.

Bitte beachten Sie, dass die Pauschalierungsvorschrift erst zum 1. Januar 2007 in Kraft getreten ist und somit auch für Zuwendungen, welche vor diesem Zeitpunkt getätigt wurden, aber erst später im Rahmen der Betriebsprüfung festgestellt wurden, nicht anzuwenden ist. Außerdem hat die Finanzverwaltung eine Übergangsregelung geschaffen, wonach für Wirtschaftsjahre, die vor dem 1. Juli 2008 enden, das Wahlrecht über die Anwendung der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG, abweichend von den allgemeinen Regelungen auch noch nachträglich ausgeübt werden kann. Für diese Wirtschaftsjahre wird die Ausübung dieses Wahlrechts nur noch durch die verfahrensrechtlichen Änderungsmöglichkeiten der Lohnsteueranmeldungen begrenzt.

Schadenersatz

Schadenersatzleistungen des Arbeitgebers gehören nicht zum Arbeitslohn, soweit der Arbeitgeber zur Leistung gesetzlich verpflichtet ist oder er einen zivilrechtlichen Schadenersatz des Arbeitnehmers wegen schuldhafter Verletzung arbeitsvertraglicher Fürsorgepflichten erfüllt. Gehen die Zahlungen über den zivilrechtlichen Schaden hinaus, liegt insoweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Studiengebühren

Übernehmen private Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsverhältnisses die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren, ist nach Auffassung der Finanzverwaltung aufgrund des ganz überwiegend betrieblichen Interesses des Arbeitgebers kein Arbeitslohn anzunehmen. Voraussetzung ist, dass sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet hat. Das ganz überwiegende betriebliche Interesse muss dokumentiert sein durch eine Rückzahlungsverpflichtung des Studierenden, wenn er das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach Studienabschluss verlässt (OFD Hannover vom 1. April 2008, S 2332-235-StO 212).

Ersatz von Aufwendungen für arbeitnehmereigene Telekommunikationseinrichtungen

Der steuerfreie Ersatz von beruflich bedingten Telefonkosten, die Arbeitnehmern bei ihrem privaten Anschluss entstehen, ist wie folgt geregelt: Voraussetzung ist, dass beim Arbeitnehmer erfahrungsgemäß Aufwand für beruflich bedingte Telekommunikationsleistungen anfällt. Es gibt zwei Berechnungsmethoden: Ohne Einzelnachweis können bis zu 20 % des Telefonrechnungsbetrages, höchstens jedoch EUR 20,00 monatlich steuerfrei ersetzt werden. Erscheinen diese Beiträge zu niedrig angesetzt, so ist für einen Dreimonatszeitraum anhand eines Einzelverbindungsachweises repräsentativ aufzuzeichnen, welche Gespräche beruflich bedingt sind. Der daraus zu berechnende Durchschnittsbetrag kann dann für die Folgezeit fortgeführt werden.

Nutzung arbeitgebereigener Telekommunikationsgeräte

Der Vorteil aus der unentgeltlichen oder der verbilligten Mitbenutzung des arbeitgeber-eigenen Telefonanschlusses (Orts-, Nah- und Fernbereich), von Mobil- und Autotelefon sowie von Internet- und sonstigen Online-Zugängen zu privaten Zwecken des Arbeitnehmers gehört zusätzlich zum Arbeitslohn.

Aufgrund des ab 2000 neu eingeführten § 3 Nr. 45 EStG sind jedoch alle Vorteile eines Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten steuerbefreit. Von der Steuerfreistellung in § 3 Nr. 45 EStG werden alle Vorteile erfasst, die dem Arbeitnehmer durch die Nutzung der Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte entstehen. Dazu gehören nicht nur die anteiligen Aufwendungen für die Anschaffung bzw. für Miete oder Leasing, den Einbau und den Anschluss der Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte (Gerätekosten), sondern auch die durch die Nutzung entstehenden Grund- und Verbindungsentgelte. Bei der privaten Internetnutzung durch den Arbeitnehmer gehören dazu sowohl die anfallenden Netzgebühren als auch die auf die Privatnutzung entfallenden Gebühren des Providers.

Die Privatnutzung betrieblicher Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte durch den Arbeitnehmer ist unabhängig vom Verhältnis der beruflichen zur privaten Nutzung steuerfrei. Die Steuerfreiheit umfasst auch die Nutzung von Zubehör und Software. Sie ist nicht auf die private Nutzung im Betrieb beschränkt, sondern gilt beispielsweise auch für Mobiltelefone im Auto oder Personalcomputer in der Wohnung des Arbeitnehmers.

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 überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt wird,
- 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 siehe auch Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und Auslandsumzugskostenverordnung in der jeweils geltenden Fassung. Zu den Umzugskosten gehören insbesondere **Reisekosten, Mietentschädigungen, Maklergebühren und sonstige mit dem Umzug zusammenhängende Kosten.**

Es gelten folgende Sätze (ab 1. Januar 2011):

- Höchstbetrag für umzugsbedingte Unterrichtskosten für ein Kind: EUR 1.612,00;
- Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen: für Verheiratete EUR 1.279,00 sowie für Ledige EUR 640,00;
- Diese Pauschbeträge erhöhen sich um EUR 282,00 für jede in § 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 Bundesumzugskostengesetz genannte weitere Person (z. B. ledige Kinder).

Warengutscheine

Im Zusammenhang mit der Frage der Besteuerung von Tankkarten, Tankgutscheinen und Geschenkgutscheinen hat der BFH mit drei Grundsatzurteilen zur Problematik bei der Unterscheidung von Bar- und Sachlohn sowie der Anwendung der **monatlichen EUR 44,00-Freigrenze** Stellung genommen. Danach ist es unerheblich, ob der Arbeitgeber im Gutschein eine konkrete Sache oder einen Betrag zum Erwerb von Dienstleistungen und Waren ausgewiesen hat. Der BFH argumentiert, dass es nicht

darauf ankommt, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt. Vielmehr sind Sachbezüge auch dann gegeben, wenn der Arbeitgeber die Zahlung an den Arbeitnehmer mit der Auflage verbindet, den empfangenen Geldbetrag nur in bestimmter Weise zu verwenden.

Die neue Rechtsprechung öffnet Spielraum in der Gestaltung von Gehaltserhöhungen: Beispielsweise kann anstelle einer anstehenden Gehaltserhöhung eine monatliche Tankkarte vereinbart werden. Über diese Option erhält der einzelne Mitarbeiter selbst dann mehr netto, wenn er in bar mehr erhalten würde, als die Freigrenze von EUR 44,00 ihm bietet.

Zu beachten ist allerdings, dass die Regelung in R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR, wonach der geldwerte Vorteil bei einem Sachbezug mit 96 % des Endpreises anzusetzen ist, keine Anwendung findet, wenn für diese Vereinfachungsregelung keine Bewertungserfordernis besteht (z. B. bei nachträglicher Kostenerstattung, betragsmäßig begrenzten Gutscheinen sowie zweckgebundenen Geldzuwendungen).

Werkzeuggeld, § 3 Nr. 30 EStG

Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen, die dem Arbeitnehmer gehören, sind steuerfrei. Die Arbeitgeberleistungen dürfen aber die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigen.

Zuschläge zum Arbeitslohn, § 3b EStG

Lohnzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind lohnsteuerfrei, soweit sie

- für Nachtarbeit 25 %,
- für Sonntagsarbeit 50 %,
- für Feiertagsarbeit und Arbeit am 31. Dezember ab 14.00 Uhr 125 %,
- für Arbeit am 24. Dezember ab 14.00 Uhr, am 25. und 26. Dezember sowie am 1. Mai 150 %

des Grundlohns nicht übersteigen.

Wird an Sonn- und Feiertagen auch nachts gearbeitet, so erhöhen sich die Sonn- und Feiertagssätze um den Zuschlagssatz für die Nachtarbeit.

Für Arbeitnehmer, die nachts arbeiten, gibt es zusätzliche Begünstigungen: Für die „Kern-Nachtarbeit“ von 0.00 Uhr bis 4.00 Uhr erhöht sich der Zuschlagssatz von 25 % auf 40 %. Außerdem wird als Sonntags- und Feiertagsarbeit auch die Zeit von 0.00 Uhr bis 4.00 Uhr des folgenden Tages anerkannt. Die besonderen Begünstigungen für die Kern-Nachtarbeit werden allerdings nur gewährt, wenn die Arbeit jeweils vor Mitternacht aufgenommen worden ist. Die Berechnungsbasis (Grundlohn je Stunde) für die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b Abs. 2 EStG) ist auf EUR 50,00 begrenzt.

Für Rückfragen oder weitergehende Erläuterungen dieser doch recht umfangreichen und nicht immer ganz unkomplizierten Materie stehen wir Ihnen selbstverständlich gerne zur Verfügung.

Mit freundlichen Grüßen

Dr. Dornbach & Partner GmbH
Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

gez. Dr. Manfred Schleiter

gez. ppa. Gerd Altmann