

Beispiel 10.1: Der Arbeitnehmer Fleißig hatte in den Vorjahren einen betrieblichen Pkw auch privat nutzen dürfen. Die hierfür zutreffende „1 %-Regel“ führte zu einer Erhöhung des Bruttolohns von jährlich 6.000 €.

Ab 01.01.2014 nutzt Fleißig diesen Pkw nicht mehr, weil er keinen Führerschein mehr hat (oder aus sonstigen Gründen).

Lösung: Der Bruttoarbeitslohn für das Kalenderjahr 2014 ist um diese 6.000 € geringer. Hat die Lohnbuchhaltung aber von diesem Vorgang keine Kenntnis erhalten, bleibt alles „beim alten“ und die 6.000 € werden weiter (zu Unrecht) versteuert.

Für die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gelten bezüglich der zeitlichen Zuordnung die Vorschriften des § 11 EStG. Danach ist der Arbeitslohn grundsätzlich in dem Kalenderjahr zu versteuern, in dem er dem Steuerpflichtigen zufließt. Hiervon gibt es (natürlich) die Ausnahme, dass laufender Arbeitslohn noch dem Kalenderjahr zuzurechnen ist, in das der Lohnabrechnungszeitraum fällt.

Beispiel 10.2: Der Arbeitnehmer Fleißig erhält seinen Arbeitslohn für den Monat Dezember 2014 erst am 08.01.2015 auf sein Bankkonto überwiesen. Gleichzeitig erhält er die einmalige „Jahresprämie 2014“ für überdurchschnittliche Leistungen.

Lösung: Der Bruttoarbeitslohn für den Monat Dezember 2014 ist noch dem Kalenderjahr 2014 zuzurechnen, obwohl er dem Arbeitnehmer Fleißig erst in 2015 zugeflossen ist (§ 11 Abs. 1 S. 4 und § 38a Abs. 1 S. 2 EStG). Nach § 39b Abs. 5 S. 2 EStG kann der Zufluss längstens bis zu drei Wochen nach Ablauf des Lohnabrechnungszeitraums erfolgen, um noch dem Abrechnungszeitraum (hier 2014) zugerechnet zu werden (also spätestens am 21.01.2015 muss das Geld bei Arbeitnehmer ankommen). Dies gilt allerdings nur für laufenden Arbeitslohn und damit nicht für die Einmalzahlung. Diese Einmalzahlung ist erst im Zuflussjahr 2015 zu versteuern.

Zahlt der Arbeitgeber nach einem Arbeitsgerichtsprozess Arbeitslohn später nach, führt diese Nachzahlung – trotz der Zahlung an die Arbeitsverwaltung zum Ausgleich des Arbeitslosengeldes – in voller Höhe zu Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit. Es handelt sich dann dabei nicht um laufenden Arbeitslohn und die Zahlung ist damit im Kalenderjahr des Zuflusses bei der Arbeitsverwaltung als steuerpflichtige Einnahme des Arbeitnehmers zu behandeln.

Es ergibt sich für diesen Sachverhalt aber die Vergünstigung der „**Fünftel-Methode**“ nach § 34 Abs. 1 EStG (siehe später unter 10.3) und des **negativen Progressionsvorbehalts**. Die Reihenfolge der Berechnung ist nach dem BFH-Urteil vom 15.11.2007, VI R 66/03, DStR 2008, 241 nicht unumstritten. Als Zielrichtung ist zu beachten, dass durch die Anwendung der §§ 34 Abs. 1 und 32b Abs. 1 EStG ein steuerlich günstigeres Ergebnis erreicht werden muss, als bei einer Besteuerung ohne diese Vorschriften.

Nur wenn die Lohnbuchhaltung des Arbeitgebers diese Feinheiten des Steuerrechts beachtet hat, können auch die Eintragungen auf der Lohnbescheinigung richtig sein. Eine Nachfrage beim Arbeitgeber ist damit nicht zu umgehen, wenn die eingetragenen Werte nicht plausibel erscheinen.

Das BMF-Schreiben vom 17.06.2009, IV C 5 – S 2332/07/0004 zur lohnsteuerlichen Behandlung der **Zeitwertkonten-Modelle** ist weiterhin aktuell. Bei Zeitwertkonten ver-

einbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer, dass der Arbeitnehmer künftig fällig werdenden Arbeitslohn nicht sofort ausbezahlt erhält, sondern dieser Arbeitslohn beim Arbeitgeber nur betragsmäßig erfasst wird, um ihn im Zusammenhang mit einer vollen oder teilweisen Freistellung von der Arbeitsleistung während des noch fortbestehenden Dienstverhältnisses auszuzahlen (derartige Freistellungen werden gerne für die sogenannten Saticals oder Qualifizierungsmaßnahmen genutzt).

Neben den im BMF-Schreiben ausführlich beschriebenen formalen Bedingungen ist insbesondere darauf zu achten, dass eine Besteuerung **erst im Zeitpunkt der Auszahlung** erfolgt. Die Gutschrift – z.B. im Kalenderjahr 2014 – auf dem Zeitwertkonto stellt keinen Zufluss von Arbeitslohn dar und ist daher – hier in 2014 – **nicht** zu besteuern.

Mit gleichlautenden Erlassen der obersten Finanzbehörden der Länder vom 23.11.2012, 3 S 2334/187 wurde die steuerliche Behandlung der **Überlassung von Fahrrädern** geregelt. Danach ist gem. § 8 Abs. 2 S. 8 EStG als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrrades 1 % des auf volle 100 € abgerundeten Werts des Fahrrads im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer als Sachbezug anzusetzen. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte und solche im Rahmen der doppelten Haushaltsführung sind damit abgegolten. Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 9 EStG ist nicht anzuwenden.

Arbeitslohn bei Teilnahme an Betriebsveranstaltungen – teilweise Änderung der Rechtsprechung

In zwei neuen Entscheidungen (Urteile vom 16.05.2013, VI R 94/10 und VI R 7/11) hat der BFH seine Rechtsprechung zu der Frage fortentwickelt, unter welchen Voraussetzungen die Teilnahme an Betriebsveranstaltungen bei Arbeitnehmern zu einem steuerbaren Lohnzufluss führt:

1. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Zuwendungen eines Arbeitgebers anlässlich einer Betriebsveranstaltung **erst bei Überschreiten einer Freigrenze** (von 110 €/Person) als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren. Der Wert der den Arbeitnehmern zugewandten Leistungen kann anhand der Kosten geschätzt werden, die der Arbeitgeber dafür seinerseits aufgewendet hat. Diese Kosten sind grundsätzlich zu gleichen Teilen sämtlichen Teilnehmern zuzurechnen (s. BFH-Urteil vom 12.12.2012, VI R 79/10 zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt; Pressemitteilung vom 20.02.2013 Nr. 11/13).
2. Eine **weitere Voraussetzung** für die Annahme von Arbeitslohn ist in diesen Fällen, dass die Teilnehmer durch die Leistungen objektiv bereichert sind. Dies hat der BFH nun durch Urteil vom 16.05.2013 (VI R 94/10) entschieden **und seine bisher gegenteilige Rechtsprechung geändert**. Zu einer objektiven Bereicherung führen dabei nur solche Leistungen, die von den teilnehmenden Arbeitnehmern unmittelbar konsumiert werden können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen. **Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung betreffen (z.B. Mieten und Kosten für die Beauftragung eines Eventveranstalters) bereichern die Teilnehmer hingegen nicht und bleiben deshalb bei der Ermittlung der maßgeblichen Kosten unberücksichtigt.**

Im Streitfall (**VI R 94/10**) hatte der Arbeitgeber anlässlich eines Firmenjubiläums seine Arbeitnehmer zu einer Veranstaltung in ein Fußballstadion eingeladen. Die Kosten hierfür betrafen vor allem Künstler, Eventveranstalter, Stadionmiete und

Catering. Das Finanzamt hatte bei der Ermittlung der Freigrenze sämtliche Kosten berücksichtigt. Die Freigrenze war danach überschritten. Das Finanzgericht war dem gefolgt. Der BFH hob die Vorentscheidung auf und gab der Klage statt. Zwar habe das Finanzgericht die Freigrenze zu Recht mit 110 € bemessen. Die Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung hätten jedoch nicht berücksichtigt werden dürfen. Bleibe allein die Stadionmiete unberücksichtigt, sei die Freigrenze nicht überschritten.

3. In einem weiteren Urteil vom **16.05.2013 (VI R 7/11)** hat der BFH entschieden, dass die Kosten der Veranstaltung nicht nur auf die Arbeitnehmer, **sondern auf alle Teilnehmer (z.B. auch Familienangehörige) zu verteilen sind**. Der danach auf Begleitpersonen entfallende Anteil der Kosten wird, so der BFH, ebenfalls entgegen seiner früheren Auffassung, den Arbeitnehmern bei der Berechnung der Freigrenze auch nicht als eigener Vorteil zugerechnet.

In diesem Fall (VI R 7/11) hatten nicht nur Arbeitnehmer, sondern auch Familienangehörige und sonstige Begleitpersonen der Arbeitnehmer an einer Betriebsveranstaltung teilgenommen. Die Kosten der Veranstaltung beliefen sich nach den Feststellungen des Finanzamts auf ca. 68 € pro Teilnehmer. Da das Finanzamt die auf einen Familienangehörigen entfallenden Kosten dem Arbeitnehmer zurechnete, ergab sich in einzelnen Fällen eine Überschreitung der Freigrenze. Das FG hatte der Klage nur teilweise stattgegeben. Der BFH hat die Entscheidung des FG aufgehoben und der Klage insgesamt stattgegeben.

Mit dem Gesetz zur Anpassung der AO an den Zollkodex der Union wird **ab 2015** der § 19 Abs. 1 S. 1 EStG um eine neue Nr. 1a erweitert.

Danach gehören Zuwendungen anlässlich von zwei Betriebsveranstaltungen jährlich dann nicht zum Arbeitslohn, wenn

- die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offensteht und
- die Aufwendungen je Teilnehmer 150 € nicht übersteigen, einschließlich Begleitperson.

Abb. 10.1: Nichtselbständige Arbeit im Sinne des § 19 EStG

Zuordnung zum Arbeitslohn – liegt ein Arbeitsverhältnis/Arbeitsvertrag vor?

Einnahmen

§ 8 EStG + R 8.1 LStR + § 11 EStG

§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG (44 €)

R 19.6 LStR – Aufmerksamkeiten 40 €

§ 8 Abs. 3 EStG 1.080 € Rabattfreibetrag



§ 11 EStG – Zuflusszeitpunkt

§§ 3, 3c EStG – steuerbefreit?

§§ 38–42e EStG – Lohnsteuer

Werbungskosten

Entfernungspauschale

Doppelte Haushaltsführung

Reisekosten

Arbeitszimmer

Abgrenzung zur Lebensführung

Abb. 10.2: Sachbezüge im Sinne des § 8 EStG



Sachbezüge (z.B. Monatskarte) bleiben bis zu 44 € monatlich (Freigrenze!) außer Ansatz, § 8 Abs. 2 S. 9 EStG. Siehe auch „Jobticket“ H 8.1 Abs. 1–4 LStH.



Aufmerksamkeiten (Blumen, Buch, Kekse, Kaffee bis zu 40 € ...) gehören nicht zum Arbeitslohn, R 19.6 LStR; und können damit neben den o.a. 44 € gewährt werden.



Vermietet der Arbeitnehmer einen in seinem Einfamilienhaus gelegenen Raum an seinen Arbeitgeber, erzielt der Arbeitnehmer Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung, H 21.2 EStH „Einnahmen“; BMF vom 13.12.2005, Beck StE 1 § 21/14.



Geldgeschenke gehören immer zum Arbeitslohn! Vorteile aus dienstlich erworbenen Payback-Punkten gehören zum Arbeitslohn.



Bezug von Waren und Dienstleistungen Rabattfreibetrag § 8 Abs. 3 EStG 1.080 € nur wenn direkt vom Arbeitgeber gewährt siehe H 8.2 „Berechnung ...“ LStH.

Abb. 10.3: Steuerliche Vergünstigungen für überlassene Fahrräder – E-Fahrräder

Vom Arbeitgeber überlassene Fahrräder sind nach § 8 Abs. 2 S. 2 EStG mit 1 % des Listenneupreises anzusetzen. Sämtliche private und auch die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte sind damit abgegolten. Die Freigrenze von 40 € ist nicht anzuwenden.

Für Elektro-Fahrräder gilt gleiches, wenn diese noch nicht als Kraftfahrzeug einzuordnen sind (schneller als 25 km/h). Sonst ist die Besteuerung auch auf die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte auszudehnen.

BMF vom 23.11.2012, Beck StE 20 § 8/16

Abb. 10.4: Betriebsveranstaltungen – BFH vom 16.05.2013, VI R 94/10

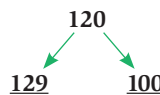
Beispiel:

Anlässlich einer Betriebsveranstaltung mit 100 teilnehmenden Arbeitnehmern und 20 begleitenden Ehegatten fallen folgende Kosten an:

	Bisher	Neu
Catering (Speisen und Getränke)	12.000	12.000
Externes Eventmanagement	2.500	--
Miete Veranstaltungsraum	1.000	--
Summe	15.500	12.000

Anzahl Teilnehmer

Kosten pro Teilnehmer

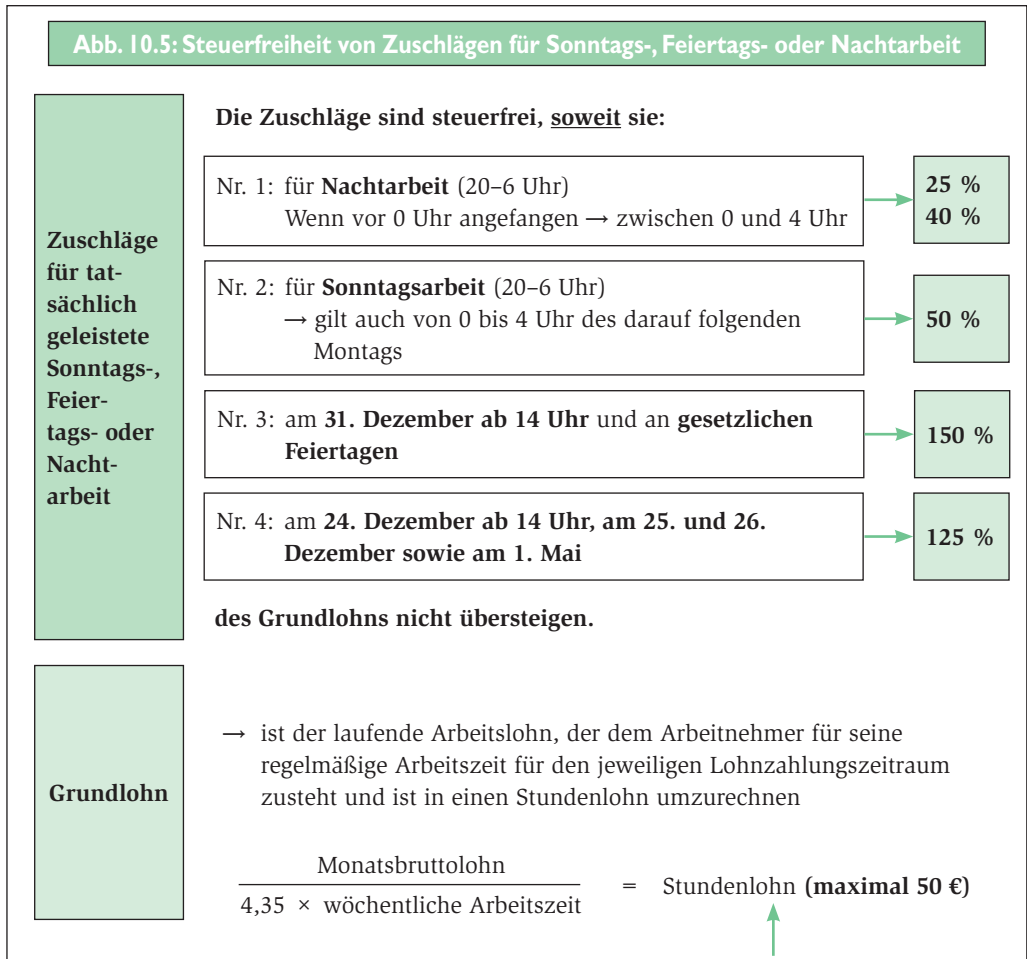


Davon abzugrenzen:

Feierlichkeiten eines Arbeitnehmers als Werbungskosten BFH vom 24.09.2013, VI R 35/11.

Neuer § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG ab 2015: Erhöhung auf 150 € für zwei Veranstaltungen, aber einschließlich Begleitpersonen.

Abb. 10.5: Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit



10.2 Versorgungsbezüge (Zeilen 11–16)

Versorgungsbezüge sind nach § 19 Abs. 2 S. 2 EStG Ruhegehälter, Witwen- oder Waisengelder, Unterhaltsbeiträge oder ein gleichartiger Bezug:

- aufgrund **beamtenrechtlicher Vorschriften** oder Grundsätze von Körperschaften des öffentlichen Rechts, Anstalten, Stiftungen, Verbände,
- in anderen Fällen Bezüge und Vorteile **aus früheren Dienstleistungen** wegen Erreichens einer **Altersgrenze**, verminderter Erwerbstätigkeit oder Hinterbliebenenbezüge. Die Altersgrenze von grundsätzlich 63 Lebensjahren, bzw. für Schwerbehinderte das 60. Lebensjahr, ist Bedingung für die Gewährung des Versorgungsfreibetrages.

Wichtig ist die Eintragung in der **Zeile 13**. Dort wird die Grundlage für den zu ermittelnden Versorgungsfreibetrag gelegt. Der Versorgungsfreibetrag wird im Jahr des Versorgungsbegins ermittelt und bleibt dann unverändert.

Eine Neuberechnung des Versorgungsfreibetrages erfolgt nur dann, wenn durch zusätzliche, andere Einkünfte der Versorgungsbezug verändert wird (erhöht oder vermindert). Regelmäßige Anpassungen des Versorgungsbezugs bleiben dagegen für den Versorgungsfreibetrag unerheblich. Einzelheiten hierzu und Beispiele (Rz. 179, 181, 183,

Vorwort zur 6. Auflage

Am 24. Oktober 2014 ist das ohnehin schon recht umfangreiche BMF-Schreiben vom 30.09.2013 durch das neue BMF-Schreiben zum Reisekostenrecht ersetzt worden. Neben den typischen Fällen der Reisekosten werden darin auch die Voraussetzungen für Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung dargestellt. 70 Beispielsfälle zum Reisekostenrecht 2014 zeigen den offensichtlichen Klärungsbedarf, nur allein für diesen Bereich, deutlich auf.

Die Rechtsunsicherheit im deutschen Steuerrecht wird auch durch die Vorlage des BFH zum Thema Berufsausbildungskosten an das BVerfG hervorgehoben. Während auf juristischem Parkett noch völlige Unklarheit vorliegt, versucht der Gesetzgeber gleichzeitig ab 2015 durch die Änderungen der §§ 4 und 9 EStG den derzeitigen Rechtsstand (was ist „Erstausbildung – Sonderausgaben?“) festzuhalten.

Die Änderungen durch das Gesetz zur Anpassung des nationalen Steuerrechts an den Beitritt Kroatiens zur EU und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften sind in 2014 in Kraft getreten. Mit diversen weiteren Änderungsvorhaben versuchen Bundesregierung und Bundesrat in dem „Zollkodex-Gesetz“ noch bis Ende 2014 „eine Vereinfachung des Steuerrechts“ umzusetzen. Ob die Kinderfreibeträge noch für 2014 erhöht werden, ist in diesen Gesetzen bisher noch nicht vorgesehen.

Ein weiterer neuer Streitpunkt wird die Ansetzung der Verlustvorträge nach § 23 EStG aus dem Jahre 2008 sein. Für den Veranlagungszeitraum 2014 ist ein Ausgleich dieser Verluste mit Gewinnen aus Kapitaleinkünften des Jahres 2014 nicht mehr vorgesehen. Wegen der voraussichtlichen Klageflut sind derartige Fälle jedoch unbedingt anzufechten und offenzuhalten.

Neue Beispiele und eine für den Veranlagungszeitraum 2014 neu erstellte Checkliste zur Bearbeitung der Einkommensteuererklärung sollen neben den vielen Schaubildern die Bearbeitung erleichtern. Der geplanten „Vereinfachung des Steuerrechts“ sieht der Autor mit sehr gemischten Gefühlen entgegen.

Thomas Arndt