

Informationen und Hinweise für Arbeitnehmer

Geringfügige Beschäftigung

Pauschal versteuerter Arbeitslohn

Bei der Prüfung der 450-Euro-Grenze bleibt pauschal besterter Arbeitslohn außer Betracht, wenn die Pauschalierung Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung auslöst. Bei der Prüfung der 450-Euro-Grenze bleiben somit außer Betracht:

- **Fahrkostenzuschüsse** zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit sie **pauschal mit 15 % versteuert** werden (vgl. das nachfolgende Beispiel);
- **Job-Tickets** für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, soweit sie pauschal mit 15 % versteuert werden;
- **Beiträge zu Direktversicherungen** (sog. Altverträge) und **Gruppenunfallversicherungen, die pauschal mit 20 % versteuert** werden. Pauschal versteuerte Beiträge zu Direktversicherungen und Gruppenunfallversicherungen bleiben bei der Prüfung der sozialversicherungsrechtlichen Geringfügigkeitsgrenze außer Betracht, wenn die Pauschalversteuerung mit 20 % Beitragsfreiheit auslöst. Dies ist der Fall, wenn die Direktversicherungs- oder Gruppenunfallversicherungsbeiträge zusätzlich zum Arbeitslohn oder ausschließlich aus Einmalzahlungen geleistet werden (vgl. das Stichwort "Zukunftsicherung");
- die Übereignung von **Personal-Computern** und die Arbeitgeberzuschüsse zu **Internetnutzung**, soweit zulässigerweise eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit **25 %** erfolgt, weil diese Pauschalierung mit 25 % Beitragsfreiheit auslöst (vgl. das Stichwort "Computer");
- steuerpflichtige Zuwendungen bei **Betriebsveranstaltungen**, soweit zulässigerweise eine Pauschalierung mit **25 %** erfolgt, weil diese Pauschalierung mit 25 % Beitragsfreiheit auslöst;
- bei einer Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 % für steuerpflichtige **Reisekostenvergütungen, Erholungsbeihilfen** und **Kantinenessen** gilt das Gleiche.

Die wichtigsten steuerbegünstigten Leistungen von Arbeitgebern an Mitarbeiter

1. **Diese Übersicht soll Ihnen Anhaltspunkte für ein Gespräch mit Ihrem steuerlichen Berater geben.**
- 2.1 Abfindungen wegen Entlassung aus dem Dienstverhältnis
- 2.1.1 Ermäßigte Besteuerung von Entlassungsabfindungen
- 2.1.2 Unschädliche Teilauszahlung in unterschiedlichen Veranlagungszeiträumen
- 2.2 Aktienüberlassung
- 2.3 Aufmerksamkeiten (anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses) bis zu 60 € (brutto)
- 2.4 Aufwandsentschädigungen für nebenberufliche und/oder gemeinnützige Tätigkeiten bis zu 2.400 €
- 2.4.1 Ehrenamtsfreibetrag bis zu 720 €
- 2.6 Arbeitgeberdarlehen an Arbeitnehmer (Freigrenze 2.600 €)

- 2.6.1 Bewertung des Zinsvorteils bei steuerpflichtigen Darlehen
- 2.6.2 Anwendung des Rabattfreibetrags
- 2.7 BahnCard bei Voll- oder Teilamortisation
- 2.8 Beihilfen und Unterstützungen
- 2.9 Belegschaftsrabatte (Freibetrag bis 1.080 €)
- 2.10 Betriebliche Altersvorsorge: Neuregelungen ab 01.01.2018
- 2.11 Betriebssport
- 2.12 Betriebsveranstaltungen (bis 110 € brutto je Teilnehmer/AN)
- 2.13 Berufskleidung, typische
- 2.14 Betreuungs- und Vermittlungsleistungen für Kinder und pflegebedürftige Angehörige
- 2.15 Überlassung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte
- 2.16 Doppelte Haushaltsführung
- 2.17 Elektrisches Aufladen von E-Fahrzeugen und E- Fahrrädern
- 2.18 Fahrtkostenersatz für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte (auch Jobticket)
- 2.19 Fahrpreiseschädigungen
- 2.20 Firmenwagen zur privaten Nutzung – **zu den Themen Elektro-Kfz (Hybrid) oder Elektrofahrrad sprechen Sie uns bitte direkt an**
- 2.21 Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung (bis zu 500 € p.a.)
- 2.22 Erfrischungsgetränke als Aufmerksamkeiten
- 2.23 Jubiläumszuwendungen (nicht mehr begünstigt)
- 2.24 Kindergartenzuschüsse (und vergleichbare Einrichtungen) für nicht schulpflichtige Kinder
- 2.25 Mahlzeiten (Kantine, Essenmarken, Restaurantschecks)
- 2.26 Parkplatzgestaltung durch den Arbeitgeber
- 2.27 Reisekosten für beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit
- 2.28 Sprachkurse
- 2.29 Überlassung betrieblicher Telekommunikationsgeräte
- 2.30 Umzugskosten
- 2.32 Überlassung von Vermögensbeteiligungen
- 2.33 Warengutscheine (ohne Bargeldausgleich)
- 2.34 Werbung auf Arbeitnehmer-Fahrzeugen
- 2.35 Werkzeuggeld
- 2.36 Zukunftssicherungsleistungen (BAV)
- 2.37 Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit

Steuerfreie Zuwendungen an Arbeitnehmer

Informationen für Mandanten - Achtung <> Hinweis: Verschiedene Grenzwerte und Freibeträge sind ebenso aktuell zu überprüfen, wie die grs. Behandlung von Gutscheinen, die in einigen rechtsanhängigen Verfahren angegriffen wird.

I. Allgemeines

Obwohl Arbeitslohn grundsätzlich lohnsteuerpflichtig ist, gibt es einige Möglichkeiten, Arbeitnehmern steuer- und sozialabgabenfreie Zuwendungen zukommen zu lassen. Mit Hilfe der steuerfreien Zuwendungen kann auch eine deutliche Erhöhung der 450-Euro-Grenze für Geringverdiener erreicht werden.

Voraussetzung für eine steuerfreie Auszahlung ist, dass die jeweiligen Zuwendungen entweder nicht steuerbar sind oder durch Gesetz oder Verwaltungsanweisung ausdrücklich Steuerfreiheit angeordnet ist. Steuerfreie Einnahmen sind u.a. in § 3 EStG geregelt. Die Vorschrift enthält aber auch Zuwendungen, die bereits von der Definition her kein Arbeitslohn und damit nicht steuerbar sind. Darüber hinaus gibt es in zahlreichen anderen Vorschriften Steuerbefreiungen (z.B. §§ 3b, 19, 19a EStG) oder Verwaltungsregelungen, die das Vorliegen von Arbeitslohn verneinen.

Diese Unterlage gibt Ihnen einen Überblick über Geld- oder Sachzuwendungen, die lohnsteuerfrei an Arbeitnehmer gezahlt werden können und berichtet über aktuelle Entwicklungen in diesem Zusammenhang. Neu ist beispielsweise, dass nach § 3 Nr. 45 die private Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten und deren Zubehör von System- und Anwendungssoftware für Arbeitnehmer steuerfrei gestellt worden ist (s. Punkt 24).

II. Nicht steuerbare und steuerfreie Zuwendungen

1. Arbeitskleidung

Soweit es sich um typische Berufskleidung handelt, bleibt die vom Arbeitgeber unentgeltliche oder verbilligte Überlassung gem. § 3 Nr. 31 EStG steuerfrei. Als typische Berufskleidung werden z.B. Arbeitsschutzkleidung oder Uniformen anerkannt; die private Nutzung muss so gut wie ausgeschlossen sein. Kann die private Nutzung auf Grund der Beschaffenheit nicht ausgeschlossen werden, so liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor.

2. Aufmerksamkeiten

Zu unterscheiden sind Sachleistungen von Geldzuwendungen. Geldzuwendungen gehören stets zum Arbeitslohn, auch wenn ihr Wert gering ist, R 19.6 Abs. 1 S. 3 LStR 2011. Aufmerksamkeiten in Form von Sachzuwendungen stellen bis zu einem Wert von 40 € keinen Arbeitslohn dar. Voraussetzung ist, dass sie dem Arbeitnehmer oder dessen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden.

Die unentgeltlich oder verbilligte Überlassung von Getränken oder Genussmitteln zum Verzehr im Betrieb stellt ebenfalls eine Aufmerksamkeit dar. Speisen, die anlässlich eines außerordentlichen Arbeitseinsatzes, z.B. während einer außergewöhnlichen Besprechung oder Sitzung, abgegeben werden, zählen nicht zum Arbeitslohn, wenn deren Wert 40 € nicht übersteigt.

Hinweis:

Bei der 40-Euro-Grenze ist zu beachten: Wird sie überschritten, ist der gesamte Wert steuerpflichtiger Arbeitslohn. Geldleistungen gehören immer, auch wenn sie gering sind, zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

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

Zum 1. Januar 2007 ist der so genannte Übungsleiterfreibetrag auf 2.100 € angehoben worden. Gleichzeitig ist eine neue steuerfreie Pauschale durch einen § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von 500 € im Jahr 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 und kirchlicher Zwecke eingeführt worden. Diese Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder 26 EStG gewährt wird. Das BMF hat mit Schreiben vom 25. November 2008, BStBl I, S. 985, aktualisiert mit Schreiben vom 14. Oktober 2009, BStBl. I, S. 318, zu § 3 Nr. 26a EStG Stellung genommen.

Voraussetzung für die Übungsleiterpauschale:

- Es muss eine Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werden. Typische begünstigte Tätigkeiten sind z.B. nebenberufliche Sporttrainer, Chorleiter oder Kinderbetreuer.

- Die Tätigkeit muss nebenberuflich ausgeübt werden. Eine Tätigkeit ist nebenberuflich, wenn sie nicht mehr als 1/3 der Arbeitszeit eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nimmt.

Die Tätigkeit muss zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke für einen begünstigten Auftraggeber ausgeübt werden. Darunter fallen inländische juristische Körperschaften des öffentlichen Rechts oder unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG fallenden Einrichtungen, ebenso eine nebenberufliche Pflēgetätigkeit.

Die Einnahmen gelten bis zur Höhe des Freibetrages als steuerfrei. Bei mehreren Tätigkeiten gilt der Freibetrag nur einmal. Betriebsausgaben oder Werbungskosten, die im Zusammenhang mit der begünstigten Tätigkeit stehen, sind nur insoweit abzugsfähig, als sie insgesamt 2.100 € übersteigen.

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

Auslagenersatz liegt vor, wenn der Arbeitnehmer Ausgaben für Rechnung des Arbeitgebers trägt. Grundsätzlich muss über die Ausgaben im Einzelnen abgerechnet werden. Um eine aufwendige Dokumentation zu vermeiden, ist ausnahmsweise eine pauschale steuerfreie Erstattung regelmäßig wiederkehrender Auslagen zulässig. Voraussetzung für eine solche pauschale steuerfreie Erstattung des Arbeitgebers ist der Nachweis solcher Aufwendungen innerhalb eines repräsentativen Zeitraums von drei Monaten. Der pauschale Auslagenersatz bleibt grundsätzlich so lange steuerfrei, bis sich die Verhältnisse im Wesentlichen ändern, z.B. im Zusammenhang mit einer Änderung der Berufstätigkeit.

Dabei können auch Aufwendungen für Telekommunikation entsprechend dem beruflichen Anteil der Verbindungsentgelte steuerfrei ersetzt werden. Fallen erfahrungsgemäß beruflich veranlasste Telekommunikationsaufwendungen an, können aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20 % des Rechnungsbetrages, höchstens 20 € monatlich steuerfrei ersetzt werden.

5. Beihilfen

Als steuerfreie Beihilfen kommen Beihilfen/Unterstützungen im Krankheits- oder Unglücksfall in Betracht. Beihilfen und Unterstützungen im Krankheits- oder Unglücksfall können bis zu einem Betrag von 600 € 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 Selbständigkeit 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 600 € 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).
-

6. Belegschaftsrabatte § 8 Abs. 3 EStG

Für Belegschaftsrabatte gilt ein Steuerfreibetrag von 1.080 € im Jahr. Die Lohnsteuerpflicht beginnt erst, wenn der Vorteil beim Arbeitnehmer diese Grenze übersteigt. Bei der Bewertung der Preisvorteile sind grundsätzlich die im allgemeinen Geschäftsverkehr vom Arbeitgeber veranlagten Endpreise, gemindert um die üblichen Preisnachlässe, maßgebend. Statt der Ermittlung des üblichen Preisnachlasses kann auch Vereinfachungsgründen der Endpreis pauschal um 4 % gemindert werden. Liefert der Arbeitgeber nicht an Letztverbraucher, dann sind die Endpreise des Einzelhändlers zugrunde zu legen, der dem Arbeitgeber am nächsten gelegen ist.

Hinweis:

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass die in den unverbindlichen Preisempfehlungen der Automobilhersteller angegebenen Verkaufspreise nicht stets geeignet seien, die von Arbeitnehmern zu versteuernden Vorteile aus einem Jahreswagenrabatt zu bestimmen (BFH-Urt. vom 17. Juni 2009, VI R 18/07). Vgl. dazu auch BMF vom 18. Dezember 2009 (BStBl. I 2010, S. 20).

7. Betriebsveranstaltungen, Empfänge u.ä.

Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen (z.B. Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern) sind lohnsteuerfrei, wenn Veranstaltung und Zuwendung üblich sind. Abgrenzungsmerkmale sind Häufigkeit und besondere Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung. Üblich sind bis zu zwei Veranstaltungen jährlich. Auf die Dauer der einzelnen Veranstaltung kommt es nicht an.

Hinweis:

Aufwendungen des Arbeitgebers führen auch bei einer zweitägigen Betriebsveranstaltung nicht zu Arbeitslohn, sofern die Freigrenze/Freibetrag von 110 € eingehalten wird (BFH-Urt. vom 16. November 2005 – VI R 151/99).

Als Obergrenze für die Zuwendung ist pro Veranstaltung ein Betrag von 110 € festgesetzt worden. Wendet der Arbeitgeber mehr als 110 € je Veranstaltung und Arbeitnehmer auf, so sind die Aufwendungen insgesamt dem lohnsteuerpflichtigen Arbeitslohn zuzurechnen.

Hinweis:

Die Freigrenze/Freibetrag von 110 € wird nicht vervielfacht, wenn Angehörige des Arbeitnehmers teilnehmen, vielmehr sind die Zuwendungen an diese Personen dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Dies kann dazu führen, dass der Betrag von 110 € überschritten wird und die Zuwendungen steuerpflichtig sind.

Abgrenzungsprobleme gibt es häufig, wenn der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer ein Fest veranstaltet. Der BFH stellt für diesen Fall folgenden Grundsatz heraus: Lädt ein Arbeitgeber anlässlich eines Geburtstags eines Arbeitnehmers Geschäftsfreunde, Repräsentanten des öffentlichen Lebens, Vertreter von Verbänden und Berufsorganisationen sowie Mitarbeiter zu einem Empfang ein, ist unter Berücksichtigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden, ob es sich um ein Fest des Arbeitgebers (betriebliche Veranstaltung) oder um ein privates Fest des Arbeitnehmers handelt. Nur wenn es sich um ein privates Fest des Arbeitnehmers handelt, kommt eine Lohnzuwendung in Betracht. Für ein Fest des Arbeitgebers kann sprechen, wenn dieser als Gastgeber auftritt, der die Gästeliste nach geschäftsbezogenen Gesichtspunkten bestimmt, in seine Geschäftsräume einlädt und wenn das Fest den Charakter einer betrieblichen Veranstaltung und nicht einer privaten Feier des Arbeitnehmers aufweist (BFH-Urt. vom 28. Januar 2003 – VI R 48/99).

Hinweis:

Der BFH gewährt keine Pauschalversteuerung bei geschlossenem Teilnehmerkreis einer Betriebsveranstaltung (BFH-Urt. vom 15. Januar 2009, VI R 22/06).

Bei der Beurteilung, ob in ähnlich gelagerten Fällen Arbeitslohn vorliegt, sollte der Steuerberater hinzugezogen werden.

8. Darlehen

Das BMF hat mit Datum vom 1. Oktober 2008 (BStBl. I, S. 892) zum Thema steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen Stellung genommen. Erfreulich für die Praxis ist dabei die gegenüber dem BMF-Schreiben vom 13. Juni 2007 vorgenommene Wiedereinführung der Freigrenze von 2.600 EUR für Kleindarlehen.

Außerdem gilt nach dem BMF-Schreiben Folgendes: Unabhängig davon, ob es sich um ein neu abgeschlossenes Arbeitgeberdarlehen oder ein Altdarlehen mit Vertragsabschluss vor 2008 handelt, bemisst sich der geldwerte Vorteil nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem marktüblichen Zinssatz für ein nach Art und Konditionen vergleichbares Darlehen am Abgabeort und dem Zins ergibt, den der Arbeitnehmer im konkreten Einzelfall zahlt. Neu ist, dass in den Nach-

weis der günstigsten Marktkonditionen auch Internetangebote einbezogen werden dürfen, die den 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.

Hinsichtlich der Bewertung des geldwerten Vorteils bei Arbeitgeberdarlehen ist zwischen einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG (z.B. Arbeitnehmer eines Einzelhändlers erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) und § 8 Abs. 3 EStG (z.B. Sparkassenangestellter erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) zu unterscheiden.

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

9. Dienstwohnung

Überlässt ein Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine werkseigene Wohnung zu einem geringen Mietpreis oder kostenlos, so ist der Unterschied zum ortsüblichen Mietpreis lohnsteuerpflichtig. Für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung einer Unterkunft gilt der amtliche Sachbezugswert (§ 4 Sachbezugsverordnung).

10. Fort- oder Weiterbildungskosten R 19.7 LStR 2011

Berufliche Fort- oder Weiterbildungskosten führen nicht zu Arbeitslohn, wenn die Bildungsmaßnahmen im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgen. Für die Annahme eines ganz 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.

Hinweis:

Ein ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers kann bei beruflichen Fort- und Weiterbildungsmaßnahmen auch dann vorliegen, wenn der Arbeitnehmer bei den von fremden Unternehmern durchgeführten Bildungsmaßnahmen Rechnungsempfänger ist. In R 19.7. Abs. 1 Satz 4 LStR 2011 wird nun allerdings klargestellt, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Übernahme bzw. den Ersatz der Aufwendungen allgemein oder für die besondere Bildungsmaßnahme vor Vertragsabschluss schriftlich zugesagt haben muss.

11. Fahrtkostenzuschüsse, Job-Ticket

Fahrtkostenzuschüsse sind grundsätzlich steuerpflichtig. Ein geldwerter Vorteil ist allerdings nicht anzunehmen, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein sog. Job-Ticket für Fahrten zwischen und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln zu dem mit dem Verkehrsträger vereinbarten Preis ein Job-Tickets überlässt (die Tarifiermäßigung des Verkehrsträgers für das Job-Ticket gegenüber dem üblichen Endpreis ist also kein geldwerter Vorteil).

Überlässt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern solche Job-Tickets für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln unentgeltlich oder verbilligt, so kommt die Anwendung von § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG in Betracht. Danach bleiben Sachbezüge außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen (monatliche Freigrenze). Bei der Freigrenze sind andere Sachbezüge zu berücksichtigen; liegen solche nicht vor, so scheidet die Anwendung der Vorschrift gleichwohl aus, wenn der geldwerte Vorteil für den Sachbezug Job-Ticket allein 44 € überschreitet (dann ist also der gesamte Sachbezug Job-Ticket steuerpflichtig). Der zu versteuernde geldwerte Vorteil ist der Preis für das Job-Ticket abzüglich Zahlbetrag des Arbeitnehmers. Gilt das Job-Ticket für einen längeren Zeitraum (z.B. Jahresticket), so fließt der Vorteil insgesamt bei Überlassung des Job-Tickets zu.

Bei Arbeitnehmern eines Verkehrsträgers kann der Vorteil aus der Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel im Rahmen des § 8 Abs. 3 EStG (Rabattfreibetrag) steuerfrei bleiben.

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für diese 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.

12. 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 (Einzelheiten s. BFH-Urt. vom 7. Juni 2002, VI R 145/99 und VI R 53/01).

Hinweis:

Bei einer eigenen Garage des Arbeitnehmers ist das Garagengeld im Rahmen der Einkünfte aus Vermietung zu erfassen.

13. Gesundheitsvorsorgeförderung, § 3 Nr. 34 EStG

Mit § 3 Nr. 34 EStG ist durch das Jahressteuergesetz 2009 eine neue Steuerbefreiung eingeführt worden. Danach sind grundsätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung bis zu 500 € pro Kalenderjahr steuerfrei. Hierdurch soll die Bereitschaft der Arbeitgeber zur Gesundheitsförderung ihrer Mitarbeiter gestärkt werden. Zur sachlichen Eingrenzung der Steuerbefreiung wird auf die Vorschriften des SGB V Bezug genommen. Unter die Steuerbefreiung fallen insbesondere die Leistungen, die im Leitfaden Prävention „Gemeinsame und einheitliche Handlungsfelder und Kriterien der Spitzenverbände der Krankenkasse zur Umsetzung von §§ 20 und 20a SGB V“ aufgeführt sind. Dort sind die folgenden Handlungsfelder gespannt.

Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes (Primärprävention):

- Bewegungsgewohnheiten (Reduzierung von Bewegungsmangel, Vorbeugung und Reduzierung spezieller gesundheitlicher Risiken durch verhaltens- und gesundheitsorientierte Bewegungsprogramme),
- Ernährung (Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung, Vermeidung und Reduktion von Übergewicht),
- Stressbewältigung und Entspannung (Förderung individueller Kompetenzen der Belastungsverarbeitung zur Vermeidung stressbedingter Gesundheitsrisiken),
- Suchtmittelkonsum (Förderung des Nichtrauchens, gesundheitsgerechter Umgang mit Alkohol, Reduzierung des Alkoholkonsums).

Betriebliche Gesundheitsförderung:

- arbeitsbedingte körperliche Belastungen (Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen des Bewegungsapparates),
- gesundheitsgerechte betriebliche Gemeinschaftsverpflegung (Ausrichtung der Betriebsverpflegungsangebote an Ernährungsrichtlinien und Bedürfnisse der Beschäftigten, Schulung des Küchenpersonals, Informations- und Motivierungskampagnen),
- psychosoziale Belastung, Stress (Förderung individueller Kompetenzen der Stressbewältigung am Arbeitsplatz, gesundheitsgerechte Mitarbeiterführung),
- Suchtmittelkonsum (rauchfrei im Betrieb, Nüchternheit am Arbeitsplatz).
- Stressbewältigung und Entspannung (Förderung individueller Kompetenzen der Belastungsverarbeitung zur Vermeidung stressbedingter Gesundheitsrisiken).

Ausgeschlossen sind jedoch die Übernahme von Beiträgen zum Sportverein oder Fitnessstudio, wobei dies insoweit im Regierungsentwurf abgeschwächt wäre, wenn er förderungswürdige Maßnahmen beinhaltet (z.B. Rückenschule etc.)

Die Neuregelung gilt bereits für Leistungen des Arbeitgebers im Kalenderjahr 2008.

14. 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.

Entgegen der bisherigen Regelung kann nach R 3.33 Abs. 5 Satz 3 LStR 2011 bereits dann von einer zusätzlichen Leistung ausgegangen werden, wenn sie unter Anrechnung auf einer andere freiwillige Sonderzahlung (z.B. freiwillig geleistetes Weihnachtsgeld) erbracht wird. Unschädlich 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 (Urt. 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.

15. Mahlzeiten

Vorteile des Arbeitnehmers aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von Mahlzeiten in Betrieben und die Herausgabe von Essensmarken können vom Arbeitgeber pauschal mit einem Satz von 25 % versteuert werden. Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt an seine Arbeitnehmer abgibt, sind mit den anteiligen amtlichen Sachbezugswerten aus der Sachbezugsverordnung zu bewerten. Der Wert für Mahlzeiten, die ab Kalenderjahr 2012 gewährt werden, beträgt für alle Bundesländer einheitlich

- für ein Mittag- oder Abendessen: 2,87 €
- für ein Frühstück: 1,57 €

Die lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteile sind wie folgt zu ermitteln:

- Bei kostenlosen Mahlzeiten ist der Sachbezugswert lohnsteuerpflichtig.
- Bei verbilligten Mahlzeiten sind die Sachbezugswerte vermindert um den vom Arbeitnehmer selbst gezahlten Essenspreis maßgebend. Das bedeutet, dass ein geldwerter Vorteil bei verbilligten Mahlzeiten nicht entsteht, wenn der Arbeitnehmer einen Essenspreis mindestens in Höhe des amtlichen Sachbezugswertes bezahlt.

Erhält ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber **Essensmarken**, die von einer Gaststätte oder einer vergleichbaren Einrichtung bei der Abgabe von Mahlzeiten in Zahlung genommen werden, so ist die Essensmarke grundsätzlich nicht mit ihrem ausgewiesenen Wert, sondern die Mahlzeit als Sachbezug dem Arbeitslohn zuzurechnen, wenn

- tatsächlich Mahlzeiten abgegeben werden,
- für jede Mahlzeit lediglich eine Essensmarke täglich in Zahlung genommen wird,
- der Verrechnungswert der Essensmarke den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 3,10 € übersteigt
- die Essensmarken nicht an Arbeitnehmer ausgegeben werden, die eine Auswärtstätigkeit ausüben (siehe auch Reisekosten Nr. 17).

Hinweis:

Nach Auffassung des FG Düsseldorf (Urt. vom 19. Mai 2010, 15 K 1185/09 H (L)) begründen **Essenszuschüsse des Arbeitgebers in Form von Restaurantschecks keinen Sachbezug i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, sondern stellen zweckgebundene Geldzuwendungen dar, die bei den Arbeitnehmern zu Einnahmen in Geld bzw. Geldeswert i.S. von § 8 Abs. 1 EStG führen, wenn sie zwar nur zum Erwerb von Mahlzeiten oder von zum sofortigen Verbrauch bestimmten Lebensmitteln verwendet werden dürfen, aber die in Betracht kommenden Lebensmittel nicht in der Art eines Warengutscheines individualisierbar und konkret vorgeben.**

Verzichtet der Arbeitnehmer zugunsten von Essensmarken auf einen Teil seines Gehalts, so unterliegt nur der gekürzte Barlohn zuzüglich des **Sachbezugswerts** der Essensmarke dem Lohnsteuerabzug, wenn der Arbeitsvertrag entsprechend geändert wird. Wird der Arbeitsvertrag nicht geändert, so bleibt der steuerpflichtige Barlohn unverändert. In diesem Fall ist der Betrag, um den sich der ausgezahlte **Barlohn** verringert, als Entgelt für die Essensmarke anzusehen und deshalb vom Sachbezugswert oder vom Verrechnungswert der **Essensmarke** abzuziehen.

16. Reisekosten

Zu den Reisekosten zählen

- Fahrtkosten (R 9.5 LStR 2011)
- Verpflegungsmehraufwendungen (R 9.6 LStR 2011)
- Übernachtungskosten (R 9.7 LStR 2011) und
- Reisenebenkosten (R.9.8 LStR 2011),

wenn diese durch eine so gute 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. Eine Auswärtstätigkeit liegt ebenfalls vor, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

In R 9.4 Abs. 3 LStR 2011 ist der Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte neu definiert: Regelmäßige Arbeitsstätte ist danach der ortsgebundene Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, insbesondere jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, der der Arbeitnehmer zugeordnet ist und die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit immer wieder aufsucht. Nicht maßgebend sind Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit. Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird (z.B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbunden 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 (so auch BFH-Urt. 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).

Hinweis:

Der BFH hat mit aktuellen Urteilen zur regelmäßigen Arbeitsstätte bei mehreren Tätigkeitsstätten vom 9. Juni 2011 – VI R 55/10, VI R 36/10 und VI R 58/09 entschieden, dass ein Arbeitnehmer nicht mehr als eine regelmäßige Arbeitsstätte je Arbeitsverhältnis innehaben kann. In Fällen, in denen bisher mehrere regelmäßige Arbeitsstätten angenommen wurden, ist die Entfernungspauschale nunmehr nur für Fahrten zwischen Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen; für die übrigen Fahrten können Werbungskosten nach den Grundsätzen einer Auswärtstätigkeit geltend gemacht werden. Hierzu führt das BMF mit Schreiben vom 15. Dezember 2011 (IV C 5 – S 2353/11/10010) weiter aus: Die Grundsätze der Urteile sind in allen offenen Fällen anzuwenden. Im Hinblick auf die Entscheidungen ist bei der Bestimmung der regelmäßigen Arbeitsstätte sowie der Anwendung des R 9.4 Abs. 3 LStR 2011 bis zu einer gesetzlichen Neuregelung Folgendes zu beachten: In der Regel ist von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn der Arbeitnehmer aufgrund der dienstrechtlichen/arbeitsvertraglichen Festlegungen einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist oder in einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers

- arbeitstäglich
- je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder
- mindestens 20 % seiner vereinbarten regelmäßigen Arbeitszeit tätig werden soll (Prognoseentscheidung)

Wird im Einzelfall hiervon abweichend geltend gemacht, dass entsprechend den Grundsätzen der oben genannten Entscheidungen des BFH eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers eine regelmäßige Arbeitsstätte vorliegt, ist dies anhand des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunktes der beruflichen Tätigkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Ein Leiharbeiter verfügt typischerweise über keine regelmäßige Arbeitsstätte und kann damit Reisekosten geltend machen (BFH, Urteil v. 17. Juni 2010, VI R 35/08, BStBl. 2010 II S. 852).

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 0,30 € je zurückgelegtem Kilometer. Diese Pauschale erhöht sich um 0,02 € für jede beruflich veranlasste mitgenommene Person.

Wichtig ist, dass nunmehr eine Auswärtstätigkeit zeitlich unbefristet vorliegen kann.

Verpflegungsmehraufwendungen

Auswärtstätigkeit (Inland)

Die aus Anlass einer Auswärtstätigkeit entstandenen Verpflegungskosten können dem Arbeitnehmer lohnsteuerfrei bis zur Höhe bestimmter Pauschbeträge ersetzt werden. Ein Einzelnachweis ist nicht zulässig. Die Abwesenheitsdauer bestimmt sich nach der Abwesenheit von der Wohnung und der regelmäßigen Arbeitsstätte.

Verpflegungsaufwendungen können pauschal für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte abwesend ist, wie folgt erstattet werden:

bei einer Abwesenheit von 24 Stunden: 24 €

bei einer Abwesenheit von weniger als 24 Stunden, aber mindestens 14 Stunden: 12 €

bei einer Abwesenheit von weniger als 14 Stunden, aber mindestens 8 Stunden: 6 €

bei einer Abwesenheit unter 8 Stunden: 0 €

Hinweis:

Wenn der Arbeitgeber höhere Beträge erstattet bzw. bei einer Abwesenheitsdauer von weniger als acht Stunden an einem Kalendertag Tagesgelder auszahlt, ist der Differenzbetrag zwischen den steuerfreien Pauschbeträgen und den tatsächlichen Erstattungsbeiträgen dem steuerpflichtigen Arbeitslohn zuzurechnen. Es besteht die Möglichkeit, die Lohnsteuer für zusätzlich vergütete Verpflegungsmehraufwendungen mit einem Pauschsteuersatz von 24 % zu erheben, soweit diese Verpflegungsmehraufwendungen die steuerfrei erstattungsfähigen Pauschbeträge um nicht mehr als 100 Prozent übersteigen (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 4 EStG).

Bei derselben Auswärtstätigkeit beschränkt sich der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate, dieselbe Auswärtstätigkeit liegt allerdings dann 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, am gleichen Ort und ein zeitlicher Zusammenhang mit der Tätigkeit besteht.

Wie bisher hat eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung keinen Einfluss auf den Ablauf der Dreimonatsfrist.

Hinweis:

Die 3-Monats-Frist für den Abzug der Verpflegungspauschalen findet bei einer Fahrttätigkeit, z.B. als Seemann auf einem Schiff oder als Lkw-Fahrer auf einem Lastwagen, keine Anwendung (geänderte Rechtsprechung des BFH, Urteil v. 24. Februar 2011, VI R 66/10).

Bei unentgeltlicher Verpflegung ist zu beachten (siehe auch Mahlzeiten Nr. 16):

Mahlzeiten, die vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten zur üblichen Beköstigung von Arbeitnehmern während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung abgegeben werden, stellen einen geldwerten Vorteil für den Arbeitnehmer dar. Nach Auffassung des BFH sind die Mahlzeiten, die anlässlich einer Auswärtstätigkeit – etwa einer Fortbildungsveranstaltung – abgegeben werden, mit ihren tatsächlichen Werten und nicht mit den amtlichen Sachbezugswerten anzusetzen. Die Finanzverwaltung hingegen gewährt ein Wahlrecht zwischen dem Ansatz der Sachbezugswerte oder den tatsächlichen Werten der Mahlzeiten.

R 8.1 und Abs.8 Nr. 2 LStR 2011 enthält bei den Voraussetzungen für die Annahme eines Zurverfügungstellung (Veranlassens) nun deutliche Vereinfachungen. Von einer Veranlassung durch den Arbeitgeber kann danach ab dem Kalenderjahr 2010 bereits dann ausgegangen werden, wenn die Aufwendungen vom Arbeitgeber dienst- oder arbeitsrechtlich ersetzt werden und die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist.

Gleichzeitig wird in R 8.a Abs. 8 Nr. 2 Satz 1 LStR 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 Bewertung der Mahlzeiten mit den tatsächlichen Werten 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 2 LStR 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 44-€-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) in Betracht (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 5 LStR 2011).

Die Grundsätze der R 8.1 Abs. 8 Sätze 1-7 LStR 2011 gelten auch für die Abgabe von Mahlzeiten während einer Bildungsmaßnahme,

In diesem Zusammenhang wird in R 3.13 Abs. 1 und R 3.16 Satz 5 LStR nun klargestellt, dass eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG bei Ansatz der Sachbezugswerte nicht in Betracht kommt. Dies gilt ebenfalls für Kalenderjahre vor 2011.

Hinweis:

Für den Abzug von Verpflegungsmehraufwendungen bei Auswärtstätigkeiten im Ausland als Werbungskosten gelten länderweise unterschiedliche Höchst- und Pauschbeträge (Tagegelder), die vom Bundesminister der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandstagegelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht werden. Die dort genannten Beträge können steuerfrei erstattet werden.

Übernachungskosten

Die tatsächlichen Unterkunftskosten während einer Auswärtstätigkeit sind absetzbar bzw. steuerfrei erstattbar. Wird durch einen Zahlungsbeleg nur ein Gesamtpreis für die Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung (also beispielsweise das Frühstück) nicht nachweisen, ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:

- für das Frühstück um 20 % und
 - 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 Inlands- und Auslandsreise findet nicht mehr statt.

Der Arbeitgeber kann je Übernachtung während einer Auswärtstätigkeit 20 € 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.

17. Reisenebenkosten

Reisenebenkosten kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer bis zur Höhe der tatsächlich entstandenen 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 Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck (einschl. Reisegepäckversicherung soweit diese sich auf Auswärtstä-

tigkeiten beschränkt), für Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartner sowie für Straßenbenutzung und Parkplatz. Ferner zählen Schadenersatzleistungen, die im Zusammenhang mit auf Auswärtstätigkeiten erlittenen Verkehrsunfällen stehen sowie Unfallversicherungen, die ausschließlich Berufsunfälle außerhalb einer ortsgebundenen regelmäßigen Arbeitsstätte abdecken, zu den Reisenebenkosten. Auch hierzu zählt der Wertverlust aufgrund eines Schadens an mitgeführten Gegenständen, die der Arbeitnehmer auf seinen Auswärtstätigkeiten verwenden musste, wenn der Schaden auf einer reisespezifischen Gefährdung beruht, nicht aber der Verlust einer Geldbörse.

18. 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 1.080 € 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 1.080 € überschritten ist und eine Versteuerung vorgenommen werden muss. Bei Zweifelsfragen sollte der Steuerberater hinzugezogen werden.

19. Sachzuwendungen, Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 37b EStG

Ab 1. Januar 2007 ist zur Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens eine neue Vorschrift in das Einkommensteuergesetz eingefügt worden (§ 37b EStG), nach der die Firmen und Betriebe Sachzuwendungen an Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer bis zu einem Höchstbetrag von 10 000 € mit 30 % pauschal versteuern können (z.B. Incentive-Reise, VIP-Logen, Belohnungessen). Bemessungsgrundlage für die Pauschalsteuer sind die Aufwendungen des Arbeitgebers zuzüglich Umsatzsteuer.

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

Die Pauschalierung kann nur für Sachzuwendungen, nicht für Bargeld, in Anspruch genommen werden.

Das Bundesministerium der Finanzen hat mit Datum vom 29. April 2008 (IV B 2 – S 2297-b/07/0001) zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG Stellung genommen.

Hinweis:

Im Rahmen einer Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) ist nun endlich geregelt worden, dass Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 EStG beitragsfrei gestellt werden, soweit die Zuwendungen an Arbeitnehmer eines Dritten erbracht werden und diese Arbeitnehmer nicht Arbeitnehmer eines mit dem Zuwendenden verbundenen Unternehmens sind. Diese Änderung ist aus Praktikabilitätsgründen ausdrücklich zu begrüßen. Die Änderung ist am 1. Januar 2009 in Kraft getreten und erfasst damit erst ab diesem Zeitpunkt gewährte Zuwendungen.

20. 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.

21. Studiengebühren

Unter bestimmten Voraussetzungen können private Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren lohnsteuerfrei übernehmen. Das BMF hat aktuell zur lohnsteuerlichen Behandlung der Übernahme von Studiengebühren für ein berufsbegleitendes Studium durch den Arbeitgeber Stellung genommen. In diesem Schreiben werden die Voraussetzungen geklärt, unter denen die Finanzverwaltung ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt und keinen steuerrechtlichen Vorteil mit Arbeitslohncharakter annimmt (BMF-Schreiben vom 14. April 2012 – IV C 5 – S 2332/07/0001). Das BMF unterscheidet insoweit zwischen Ausbildungsdienstverhältnissen und beruflicher Fort- und Weiterbildungsleistung.

- **Ausbildungsdienstverhältnis:** Ist der Arbeitgeber Schuldner der Studiengebühren, wird ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt und steuerrechtlich kein Vorteil mit Arbeitslohncharakter angenommen. Ist der Arbeitnehmer Schuldner der Studiengebühren und übernimmt der Arbeitgeber die Studiengebühren, wird ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers unterstellt, wenn
 - (a) sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet und
 - (b) der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeitsrechtlichen Rechtsgrundlage zurückfordern kann, sofern der Arbeitnehmer das ausbildende Unternehmen auf eigenen Wunsch innerhalb von zwei Jahren nach dem Studienabschluss verlässt.
- **Berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung:** Ein berufsbegleitendes Studium kann als berufliche Fort- und Weiterbildungsleistung des Arbeitgebers i. S. v. R 19.7 LStR 2011 anzusehen sein, wenn es die Einsatzfähigkeit des Arbeitnehmers im Betrieb erhöhen soll. Ist dies der Fall, führt die Übernahme von Studiengebühren für dieses Studium durch den Arbeitgeber nicht zu Arbeitslohn. Ist der Arbeitnehmer Schuldner der Studiengebühren, ist nur insoweit die Annahme eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers möglich, wie der Arbeitgeber vorab die Übernahme der zukünftig entstehenden Studiengebühren schriftlich zugesagt hat. Für die Annahme eines ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses ist es nicht erforderlich, dass der Arbeitgeber die übernommenen Studiengebühren vom Arbeitnehmer zurückfordern kann.

22. Ersatz von Aufwendungen für arbeitnehmereigene Telekommunikationseinrichtungen

Der steuerfreie Ersatz von beruflich bedingten Telefonkosten, die Arbeitnehmern im Zusammenhang mit 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 20 € monatlich steuerfrei ersetzt werden. Erscheinen diese Beträge 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.

23. Nutzung arbeitgebereigener Telekommunikationsgeräte

Die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Personalcomputern und Telekommunikationsgeräten sind nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei und damit auch beitragsfrei.

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.

Der Gesetzgeber hat nunmehr auch geklärt, dass Multifunktionsgeräte wie z.B. ein Smartphone oder ein Tablet-PC unter den Befreiungstatbestand fallen. Auch unentgeltlich oder vergünstigt

an den Arbeitnehmer überlassene Systemprogramme (z.B. Virens Scanner oder Betriebssystem) bzw. Anwendungsprogramme, sind nunmehr ebenfalls unter den Befreiungstatbestand zu fassen. Hintergrund ist eine Neuregelung in § 3 Nr. 45 EStG durch das Neunte Gesetz zur Änderung des Gemeindefinanzreformgesetzes, dem der Bundesrat am 30. März 2012 zugestimmt hat (zum Redaktionsschluss stand die Ausfertigung des Gesetzes noch aus). Die Regelung gilt rückwirkend ab dem Jahr 2000 in allen noch offenen Fällen. Somit entsteht für Arbeitgeber auch im Rahmen von laufenden Lohnsteuerprüfungen (rückwirkend) kein Haftungsrisiko.

24. Umzugskosten

Die Umzugskostenerstattung durch den Arbeitgeber ist bis zur Höhe der Beträge lohnsteuerfrei möglich, die als Werbungskosten anerkannt werden, wenn dem 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 oder
- wenn er aus Anlass der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird oder
- wenn er das Beziehen oder die Aufgabe der Zweigwohnung 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 2012):

- Höchstbetrag für umzugsbedingte Unterrichtskosten für ein Kind: 1.657 €.
- Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen: für Verheiratete 1.314 €; für Ledige 657 €.
- Dieser Pauschbetrag erhöht sich um 289 € für jede in § 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 Bundesumzugskostengesetz genannte weitere Person (z.B. ledige Kinder).

25. Warengutscheine

Wendet der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Sachbezug als Lohnbestandteil zu, z.B. einen Warengutschein, so bleibt der Sachbezug steuerfrei, wenn der Wert aller Sachbezüge pro Monat 44 € nicht überschreitet, R 8.1 Abs. 1 S. 7 LStR hat hierzu bestimmt, dass kein Sachbezug, vielmehr nicht steuerfreier Barlohn vorliegt, wenn auf dem bei einem Dritten einzulösenden Gutschein ein anzurechnender Geld- oder Höchstbetrag angegeben ist, z.B. Benzingutschein über 40 €. Diese Verwaltungsauffassung hat der BFH mit seinen Urteilen v. 11. November 2010 (VI R 21/09, BStBl. 2011 II S. 383 u.a.) gekippt. Vielmehr ist für die Frage, ob ein Sachbezug vorliegt, auf den Rechtsgrund des Zuflusses abzustellen, also darauf, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf Grund eines arbeitsrechtlichen Anspruchs verlangen kann. Nicht entscheidend ist, auf welche Weise der Arbeitgeber ein Anspruch erfüllt. Bestimmt der Arbeitgeber per Gutschein die Verwendung des zugewendeten Geldbetrags, so liegt ein Sachbezug vor.

Bei der Verwendung von Tank- und Geschenkgutscheinen greift daher die Freigrenze von 44 € für Sachbezüge auch dann, wenn ein anzurechnender Geld- oder Höchstbetrag zum Erwerb von Dienstleistungen und Waren ausgewiesen ist.

26. 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.

27. 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: 1,25 %,
- 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 Feiertagsätze um den Zuschlagssatz für 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 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 50 € begrenzt.

Ausführliche Erläuterungen mit etlichen Berechnungsbeispielen über die Besteuerung der Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind in R 3b LStR 2011 enthalten.

Besondere Aufzeichnungs- und Nachweispflichten

Die Finanzverwaltung knüpft an die Lohnsteuerfreiheit von Arbeitgeberleistungen strenge formale Voraussetzungen. Für die Gewährung von steuerfreien Bar- und Sachzuwendungen muss der Arbeitgeber umfangreichen Aufzeichnungs- und Nachweispflichten nachkommen und die geforderten Belege zum Lohnkonto der Arbeitnehmer nehmen.

Pauschalbesteuerungsfähige Arbeitgeberleistungen

Die Besteuerung des Arbeitslohns hat grundsätzlich nach den individuellen Besteuerungsmerkmalen des Arbeitnehmers (Steuerklasse, Faktor, Zahl der Kinderfreibeträge, Kirchensteuermerkmale) zu erfolgen. Für bestimmte Arbeitgeberleistungen besteht abweichend von dem Grundsatz der Lohnbesteuerung nach den individuellen Merkmalen des Arbeitnehmers, die Möglichkeit, den Lohnsteuerabzug nach **Pauschalsteuersätzen durchzuführen (z. B. nach §§ 37b, 40, 40a, 40b EStG)**. Bei der Pauschalbesteuerung wird zwischen der Lohnsteuererhebung mit festen Pauschalsteuersätzen und einer Pauschalierung mit besonders ermittelten Pauschalsteuersätzen (§ 40 Abs. 1 EStG) unterschieden. In der Lohnabrechnungspraxis kommen im Wesentlichen die folgenden Pauschalisierungsmöglichkeiten in Betracht:

- Geringfügig entlohnte Beschäftigung (einheitlicher Pauschalsteuersatz 2 % oder 20 % nach § 40a Abs. 2 und 2a EStG);
- kurzfristige Beschäftigung (Pauschalsteuersatz 25 % nach § 40a Abs. 1 EStG);
- Betriebsveranstaltungen (Pauschalsteuersatz 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG);
- Erholungsbeihilfen (Pauschalsteuersatz 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG);
- Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte (Pauschalsteuersatz 15 % nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG);
- Jobtickets (Pauschalsteuersatz 15 % nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG);
- Beiträge zu Direktversicherungen (Pauschalsteuersatz 20 % für sog. **Altfälle** nach § 40b EStG);

- Sachzuwendungen an Arbeitnehmer und Dritte (Pauschalsteuersatz 30 % nach § 37b EStG);
- steuerpflichtiger Teil von Verpflegungsmehraufwendungen (Pauschalsteuersatz 25 % nach § 40 Abs. 2 Satz 1 EStG);
- Sonstige Bezüge (nach einem besonders ermittelten Durchschnittssteuersatz nach § 40 Abs. 1 EStG).

Entgeltumwandlungen sind nur eingeschränkt möglich

Der Gesetzgeber macht die Lohnsteuer- und in der Folge die Sozialversicherungsfreiheit nahezu aller steuerfreien oder pauschal besteuertungsfähigen Arbeitgeberleistungen von der Voraussetzung abhängig, dass diese **zusätzlich zu der vom Arbeitgeber ohnehin geschuldeten Arbeitsvergütung hinzukommen**. Das bedeutet, dass eine Umwandlung von arbeitsrechtlich geschuldetem Arbeitslohn in steuerfreie Leistungen regelmäßig ausscheidet. Es muss sich also tatsächlich um „Gehaltsextras“ handeln, die dem Arbeitnehmer **zusätzlich** zum regelmäßigen Lohn oder Gehalt gewährt werden (sog. Zusätzlichkeitsvoraussetzung).

ABC der steuerfreien Arbeitgeberleistungen (2015)

Abgeordneten-Aufwandsentschädigung: Die Ausgabenpauschale für Abgeordnete des Deutschen Bundestags (§12 AbgG) ist nach § 3 Nr. 12 Satz 1 EStG steuerfrei. Die Verfassungsmäßigkeit dieser Regelung war strittig. Der BFH hat aber die Klage auf Gleichbehandlung anderer Stpfl. ohne Vorlage an das BVerfG abgewiesen (BFH VI R 13/06, BStBl. II 2008 S. 928 = DB 2008 S. 2224). Das BVerfG hat diese Entscheidung bestätigt (BVerfG 2 BvR 2228/08, DB 2010 S. 1796). Wegen der Frage, ob die Nichtberücksichtigung pauschaler Werbungskosten i.H.d. steuerfreien Aufwandsentschädigung für Abgeordnete gegen das GG verstößt, kommt ein Ruhenlassen außergerichtlicher Verfahren nicht in Betracht (BMF vom 29.10.2010 – IV A 3 – S 0338/07/10010, DB 2010 S. 2476).

Altersteilzeit: § 3 Nr. 28 EStG stellt u.a. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz steuerfrei (vgl. LStR 3.28).

Aufwandsentschädigungen aus öffentlichen Kassen, die an öffentliche Dienste leistende Personen gezahlt werden, sind steuerfrei, soweit sie nicht für Verdienstausschlag oder Zeitverlust gewährt werden (§ 3 Nr. 12 Satz 2 EStG). Zur Frage, ob es sich um steuerfreie Aufwandsentschädigungen handelt, hat die Finanzverwaltung Schätzungsrichtlinien aufgestellt. Danach ist die Aufwandsentschädigung bei hauptamtlich tätigen Personen in vollem Umfang steuerfrei, während sie i.Ü. auf 1/3 der Entschädigung, mindestens auf 200 € beschränkt ist (LStR 3.12 Abs. 3; zur steuerlichen Behandlung von Entschädigungen, die in Bayern u.a. den ehrenamtlichen ersten und weiteren Bürgermeistern und den gewählten Stellvertretern der Landräte gewährt werden, s. Bayerisches Landesamt für Steuern vom 07.02.2013, DB 2013 S. 609). Grds. muss nachweisbarer Aufwand für

Werbungskosten oder Betriebsausgaben angefallen sein (BFH VI R 3/04, BStBl. II 2007 S. 308 = DB 2007 S. 204). Aufwandsentschädigungen eines Versorgungswerks an ehemalige Vorstandsmitglieder können gem. § 3 Nr. 12 Satz 2 EStG steuerfrei sein (BFH VIII R 34/11, DB 2013 S. 2713).

Auslagenersatz/Durchlaufende Gelder: Der steuerfreie bzw. schon nicht steuerbare Auslagenersatz i.S.d. § 3 Nr. 50 EStG ist vom steuerpflichtigen Werbungskostenersatz abzugrenzen. Ersetzt der Arbeitgeber aufgrund einer tarifvertraglichen Verpflichtung dem als Orchestermusiker beschäftigten Arbeitnehmer die Kosten der Instandsetzung des dem Arbeitnehmer gehörenden Musikinstruments, so handelt es sich um Auslagenersatz (BFH VI R 24/03, BStBl. II 2006 S. 473 = DB 2006 S. 1088). Stellt der Arbeitnehmer den Dienstwagen in einer von ihm angemieteten Garage unter, handelt es sich bei der vom Arbeitgeber erstatteten Garagenmiete ebenfalls um steuerfreien Auslagenersatz (BFH VI R 145/99, BStBl. II 2002 S. 829 = DB 2002 S. 1918). Zuwendungen des Arbeitgebers für Sicherungsmaßnahmen am Haus des Arbeitgebers für Sicherungsmaßnahmen am Haus des Arbeitnehmers sind regelmäßig nicht steuerfreier Auslagenersatz (BFH IX R 109/00, BStBl. II 2006 S. 541 = DB 2006 S. 1299).

Berufskleidung: Vgl. § 3 Nr. 31 EStG.

Betreuungsperson: Zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Geldleistungen für betreute Kinder nach SGB VII s. BMF vom 27.11.2012, DB 2012 S. 2274.

Bundesfreiwilligendienst: Nach § 3 Nr. 5 EStG sind Geld- und Sachbezüge sowie die Heilfürsorge, die Soldaten und Zivildienstleistende erhalten, steuerfrei. Die Wehrpflicht ist zwischenzeitlich durch den Freiwilligen Wehrdienst ersetzt worden. Steuerfrei ist der an freiwillig Wehrdienst Leistende gezahlte Wehrsold, nicht aber andere Bezüge wie Wehrdienstzuschlag, besondere Zuwendungen sowie unentgeltliche Unterkunft und Verpflegung. Steuerfrei ist auch das Taschengeld, das an Personen gezahlt wird, die einen in § 32 Abs. 4 Satz 1 Nr. 2 Buchst. d EStG genannten zivilen Freiwilligendienst leisten, wie zu. B. Bundesfreiwilligendienst, freiwilliges soziales Jahr und freiwilliges ökologisches Jahr.

Elterngeld ist nach § 3 Nr. 67 EStG steuerfrei, unterliegt aber dem Progressionsvorbehalt (vgl. dazu BFH VI B 31/09, BFH/NV 2009 S. 1897, DB 2009 S. 2464).

Gesundheitsförderung: Steuerbefreiung bis zu 500 € (§ 3 Nr. 34 EStG); Leistungen des Arbeitgebers zur Gesundheitsförderung sind steuerfrei, wenn es sich um zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen handelt. Nach Auffassung des BFH ist das nur bei freiwilligen Arbeitgeberleistungen der Fall (BFH VI R 54/11, DB 2012 S. 2908; VI R 55/11, DB0557192). Die Finanzverwaltung hat sich dieser restriktiven Rspr. nicht angeschlossen (BMF vom 22.05.2013, DB0594095; betrifft auch § 3 Nr. 33 EStG, § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG und § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG; s. auch *Plenker*, DB 2013 S. 1202). Danach ist die Zusätzlichkeitsvoraussetzung auch dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung erwirbt (s. auch „Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“).

Jobtickets: Zuschüsse des Arbeitgebers, die dieser zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr leistet, sind steuerpflichtiger Arbeitslohn. Zur Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG vgl. LStH 8.1 Abs. 1-4 „Job-Ticket“; s. auch BFH VI R 56/11 (DB 2013 S. 379) und unter VIII.4.

Kindergartenzuschüsse: Arbeitgeberleistungen zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kinder-

gärten oder vergleichbaren Einrichtungen sind gem. § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei, sofern es sich um zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen handelt. Vgl. auch R 3.33 LStR.

Nebeneinkünfte sind grds. Steuerpflichtig. Steuerfrei sind nach **§ 3 Nr. 26a EStG** Einnahmen aus nebenberuflicher Tätigkeit im ehrenamtlichen Bereich, begrenzt auf 720 € (s. Anwendungsschreiben BMF vom 25.11.2008, BStBl. I 2008 S. 985 = DB 2008 S. 2730; s. auch BMF vom 09.03.2009, DB 2009 S. 595 und vom 22.04.2009, DB 2009 S. 987; zu den BMF *Hüttemann*, DB 2009 S. 1205; zur ertragsteuerlichen Behandlung von Auslagenersatz, Aufwandsersatz und Vergütungen an Vorstandsmitglieder eines gemeinnützigen Vereins s. *Kolbe*, DStR 2009 s. 2465, OFD Frankfurt/M. vom 23.09.2013, DB 2013 S. 2771, zu Einnahmen aus einer Nebentätigkeit als Aufsichtsrat, die im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Haupttätigkeit ausgeübt wird.

Einnahmen für nebenberufliche Tätigkeiten als Übungsleiter und andere Berufe sind nach **§ 3 Nr. 26 EStG** bis zur Höhe von 2.400 € steuerfrei (s. dazu R 3.26 LStR; Bayerisches Landesamt für Steuern vom 08.07.2011, DB 2011 S. 1832; vom 08.09.2011, DB 2011 S. 2169). Bei der Auslegung des Begriffs „nebenberuflich“ ist der Zeitaufwand das entscheidende Kriterium (BFH XI R 21/06, BStBl. II 2007 S. 702 = DB 2007 S. 1676). Gemeinsamer Nenner der Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder etc. ist ihre pädagogische Ausrichtung (BFH VI R 94/93, BStBl. II 1994 S. 944 = DB 1995 S. 122; XI R 43/02, BStBl. II 2006 S. 685 = DB 2006 S. 1534). Die Vorschrift kommt auch dann zur Anwendung, wenn der Stpfl. im Auftrag einer ausländischen juristischen Person handelt (vgl. dazu BFH XI R 43/02, BStBl. II 2006 S. 685 = DB 2006 S. 1534; VIII R 101/02, DB 2008 S. 1747; EuGH Rs. C-281/06, Jundt, HFR 2008 S. 292).

Aufwandsentschädigungen von ehrenamtlichen Vormündern, rechtlichen Betreuern und ehrenamtlichen Pflégern i.S.d. § 1835a BGB sind nach § 3 Nr. 26b EStG steuerfrei, soweit sie zusammen mit den Einnahmen i.S.d. § 3 Nr. 26 EStG i.d.F. des JStG 2010 einen Betrag i.H.v. 2.400 € nicht übersteigen (s. dazu *Chuchra/Diezemann/Dräger/Musfeldt*, DB 2010 Beil. 7 = DB0394422).

Entstehen bei einer beabsichtigten nebenberuflichen Tätigkeit vorweggenommene Betriebsausgaben, kommt es aber nicht mehr zur Ausübung der Tätigkeit, so steht das Abzugsverbot des § 3c EStG dem Abzug der Betriebsausgaben nicht entgegen (BFH XI R 61/04, BStBl. II 2006 S. 163 = DB 2005 S. 2221). Zum Abzug von Werbungskosten s. R 3.26 Abs. 9 LStR (s. dazu auch *Schmitt*, DB0426946).

Zu steuerfreien Einnahmen aus ehrenamtlicher Tätigkeit s. BMF vom 21.11.2014, DB 2015 S. 27.

Personalcomputer und Telekommunikationsgeräte: Der Vorteil aus der unentgeltlichen Nutzung betrieblicher Geräte ist steuerfrei (§ 3 Nr. 45 EStG; BFH VI R 135/01, BStBl. II 2004 S. 958 = DB 2004 S. 1018).

Reisekostenvergütungen: Zur Reform des steuerlichen Reisekostenrechts ab 2014 vgl. *Niermann*, DB0586097, DB0616207 und DB0688257; BMF vom 30.09.2013, DB0615022 und vom 24.10.2014, DB0682144. Sie ist zum 01.01.2014 in Kraft getreten. Aus öffentlichen Kassen gezahlte Reisekostenvergütungen sind nach **§ 3 Nr. 13 EStG**, sonstige beruflich veranlasste Reisekostenvergütungen nach **§ 3 Nr. 16 EStG** steuerfrei, soweit entsprechende Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar wären. Reisekosten sind Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten, wenn diese durch eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit entstehen (zur Auswärtstätigkeit vgl. unter X. 6.

Reisekosten). Steuerfrei ist auch die Erstattung von Kosten einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung. Reisekostenvergütungen sind solche Leistungen, die dem Grunde und der Höhe nach unmittelbar nach Maßgabe der reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder gewährt werden. Reisekostenvergütungen liegen auch vor, soweit sie aufgrund von Tarifverträgen oder anderen Vereinbarungen (z.B. öffentlich-rechtliche Satzungen) gewährt werden, die den reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes oder der Länder oder unterschiedlichen Bestimmungen derselben entsprechen (R 3.13 Abs. 2 LStR 2011).

Grds. kann der Arbeitgeber dieselben Beträge steuerfrei erstatten, die der Arbeitnehmer als Werbungskosten geltend machen könnte (vgl. unter X. 6. Reisekosten). Allerdings ergeben sich Grund und Umfang steuerfreier Leistungen nicht allein aus reisekostenrechtlichen Bestimmungen. Die Steuerfreiheit der Vergütungen ist auch davon abhängig, ob mit der Zahlung dem Grunde und der Höhe nach Werbungskosten des Arbeitnehmers erstattet werden (BFH VI R 71/93, BFH/NV 1997 S. 286). Auch nach § 3 Nr. 13 EStG ist nur der Werbungkostenersatz steuerfrei (BFH VI R 53/04, BStBl. II 2007 S. 536 = DB 2007 S. 1334). § 3 Nr. 16 EStG kommt auch zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber nicht einen Geldbetrag, sondern die damit zu erlangende Leistung unmittelbar zuwendet (BFH VI R 80/06, BStBl. II 2009 S. 547 = DB0308601; VI R 51/08, BStBl. II 2010 S. 700 = DB 2010 S. 708; R 3.13 und 3.16 LStR 2011).

Teilweiser Ersatz der Reisekosten durch den Arbeitgeber führt dazu, dass der Arbeitnehmer den Unterschied zur nachgewiesenen Höhe als Werbungskosten geltend machen kann (BFH VI R 72/97, BStBl. II 2001 S. 775).

Sachprämien: Nach § 3 Nr. 38 EStG sind unentgeltliche Bonusprämien für die persönliche Inanspruchnahme von Dienstleistungen (insb. Miles and More) steuerfrei, soweit der Wert der Prämien 1.080 € nicht übersteigt.

Sammelbeförderung: § 3 Nr. 32 EStG stellt die unentgeltliche Sammelbeförderung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit vom Arbeitgeber gestelltem Beförderungsmittel steuerfrei. „Sammelbeförderung“ meint die durch den Arbeitgeber organisierte oder zumindest veranlasste Beförderung mehrerer Arbeitnehmer; sie darf nicht auf dem Entschluss eines Arbeitnehmers beruhen. Ferner bedarf die Übernahme der Arbeitnehmerbeförderung einer besonderen Rechtsgrundlage (BFH VI R 56/07, DB 2010 S. 2768). Die Steuerfreiheit der Sammelbeförderung von Arbeitnehmern ohne erste Tätigkeitsstätte (mit ständig wechselnden auswärtigen Tätigkeiten) wird ab Vz. 2014 nicht mehr von § 3 Nr. 32 EStG, sondern von § 3 Nr. 16 EStG erfasst (BMF vom 19.05.2015, DB 2015 S. 1258). Vgl. auch R 3.32 LStR.

Trinkgelder: Freiwillige Trinkgelder gem. § 3 Nr. 51 EStG sind in vollem Umfang steuerfrei (vgl. dazu X. 7. „Trinkgelder“).

Überlassung von Vermögensbeteiligungen an Arbeitnehmer: s. § 3 Nr. 39 EStG

Umzugskostenvergütungen sind wie Reisekostenvergütungen unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 13 und 16 EStG steuerfrei (LStR 3.13 Abs. 4; LStR 3.16). Voraussetzung für die Steuerfreiheit ist, dass es sich bei der Arbeitgeberleistung um Werbungkostenersatz handelt (BFH VI R 53/04, BStBl. II 2007 S. 536 = DB 2007 S. 1334). Im Rahmen des § 3 Nr. 13 EStG richtet sich die Höhe der Vergütungen nach dem BUKG bzw. der Auslandsumzugskostenverordnung. Arbeitnehmern kann der Arbeitgeber beruflich veranlasste Umzugskosten anstelle des Werbungskostenabzugs nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ersetzen (LStR 9.9 Abs. 3 i.V.m. Abs. 2).

Zukunftssicherungsleistungen: § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG hat, soweit es um die Arbeitgeberbeiträge zur gesetzlichen Sozialversicherung geht, nur deklaratorische Bedeutung. Soweit bei Ausgaben des Arbeitgebers für die Zukunftssicherung seiner Arbeitnehmer i.Ü. Arbeitslohn vorliegt, sind die Beiträge nach § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei. Es muss sich um Ausgaben für die gesetzliche Zukunftssicherung oder gleichgestellte Ersatzleistungen handeln. Die gesetzliche Verpflichtung des Arbeitgebers für einen Arbeitgeberzuschuss zu einer privaten Krankenversicherung ergibt sich aus § 275 Abs. 2a Satz 1 SGB V (BFH VI R 56/05, BStBl. II 2008 S. 894 = DB 2008 S. 2171). Für Umlagezahlungen des Arbeitgebers an die VBL kommt § 3 Nr. 62 EStG nicht in Betracht (BFH VI R 8/07, DB 2009 S. 1794). Bei Grenzgängern kann eine Arbeitgeberverpflichtung fehlen (BFH VI R 13/05, BFH/NV 2008 S. 794). Für die Beurteilung, ob für die Beiträge des Arbeitgebers in der Schweiz eine gesetzliche Verpflichtung besteht, ist das schweizerische Recht maßgebend (BFH X R 31/08, BFH/NV 2009 S. 1625). Leistungen, die ein inländischer Arbeitgeber für unbeschränkt steuerpflichtige ausländische Arbeitnehmer auf vertraglicher Grundlage an ausländische Versicherungsunternehmen entrichtet, sind nicht steuerbefreit (BFH VI R 27/06, BFH/NV 2009 S. 1689, DB 2009 S. 2468). Entscheidungen des zuständigen Sozialversicherungsträgers über die Sozialversicherungspflicht eines Arbeitnehmers ist im Besteuerungsverfahren zu beachten, soweit sie nicht offensichtlich rechtswidrig ist (BFH VI R 52/08, BStBl. II 2010 S. 703 = DB 2010 S. 1099). Bei einer Verpflichtung aufgrund eines Tarifvertrags kann die Steuerbefreiung zur Anwendung kommen (BFH IX R 77/01, BFH/NV 2006 S. 2242; VI R 16/06, BStBl. II 2008 S. 394 = DB 2007 S. 2462).

Zuschüsse eines inländischen Arbeitgebers für dessen Versicherung in einer ausländischen gesetzlichen Krankenversicherung zumindest innerhalb der EU und des EWR sowie im Verhältnis zur Schweiz fallen nach Meinung der Finanzverwaltung unter den Anwendungsbereich des § 3 Nr. 62 EStG (BMF vom 30.01.2014, DB 2014 S. 273; gegen BFH I R 49/10, BStBl. II 2011 S. 446 = DB 2011 S. 742). Obligatorische Arbeitgeberbeiträge zu einer schweizerischen Pensionskasse sowie Arbeitgeberleistungen auf der Grundlage der schweizerischen Alters- und Hinterlassenenversicherung sowie der schweizerischen Invalidenversicherung sind gem. § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfrei. Überobligatorische Arbeitgeberbeiträge zu einer schweizerischen Pensionskasse sind als Beiträge i.S.d. § 3 Nr. 62 Satz 4 Hs. 1 EStG innerhalb der Grenzen des § 3 Nr. 62 Satz 3 EStG steuerfrei: auf die danach steuerfreien Arbeitgeberleistungen sind die gem. § 3 Nr. 62 Satz 1 EStG steuerfreien Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers anzurechnen (BFH VI R 6/11, DB 2014 S. 513).

Zukunftssicherungsleistungen i.S.d. § 3 Nr. 63 EStG: „Beiträge des Arbeitgebers“ sind alle Beiträge, die vom Arbeitgeber als Versicherungsnehmer geschuldet und an die Versorgungseinrichtung geleistet werden. Finanzierungsanteile der Arbeitnehmer, die in dem Gesamtversicherungsbeitrag des Arbeitgebers an eine Pensionskasse enthalten sind, sind als Arbeitgeberbeiträge nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfrei.

Für die Qualifizierung einer Zahlung als Beitrag des Arbeitgebers i.S.d. § 3 Nr. 63 EStG ist die versicherungsvertragliche Außenverpflichtung maßgeblich. Es kommt dagegen nicht darauf an, wer die Versicherungsbeiträge finanziert, d.h. wer durch sie wirtschaftlich belastet wird (BFH VI R 57/08, BStBl. II 2011 S. 978 = DB 2011 S. 688; VI R 23/09, BFH/NV 2011 S. 972; BMF vom 15.11.2011, DB 2011 S. 2747).

Beiträge an Pensionsfonds, Pensionskassen und Versicherungsunternehmen in der EU – sowie in Drittstaaten – können nach § 3 Nr. 63 EStG zu-

mindest dann begünstigt sein, wenn die ausländische Versorgungseinrichtung versicherungsrechtlich zur Ausübung ihrer Tätigkeit zugunsten von Arbeitnehmern in inländischen Betriebsstätten befugt ist (BMF vom 31.03.2010, DB0349056; s. auch OFD Rheinland vom 06.04.2011, DB 2011 S. 847). Vgl. auch R 3.62 LStR.

Zuschläge nach § 3b EStG: Nach dieser Vorschrift sind neben dem Grundlohn gewährte Zuschläge nur dann steuerfrei, wenn sie für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden (BFH VI R 50/09, BStBl. II 2011 S. 43 = DB 2010 S. 1974). Zuschläge für tatsächlich nicht geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit, die in dem nach § 11 MuSchG gezahlten Mutterschutzlohn enthalten sind, sind deshalb nicht steuerfrei (BFH VI B 69/08, BStBl. II 2009 S. 730 = DB 2009 S. 1512). Pauschale Zuschläge sind nicht nach § 3b EStG steuerfrei, wenn sie nicht als Abschlagszahlungen oder Vorschüsse auf Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden, sondern Teil einer einheitlichen Tätigkeitsvergütung sind. Pauschale Zuschläge sind i.Ü. nur dann steuerfrei, wenn sie jew. vor Erstellung der LSt-Bescheinigung, somit regelmäßig spätestens zum Ende des Kalenderjahres errechnet werden. Dabei muss die Summe der Pauschalzahlungen mit der für den in Betracht kommenden Zeitraum ermittelten steuerfreien Zuschläge übereinstimmen (BFH VI R 27/10, BFH/NV 2011 S. 683, DB0403949; VI R 18/11, BStBl. II 2012 S. 291 = DB 2012 S. 378; s. aber VI R 16/08, BFH/NV 2010 S. 201, DB0364106).

Dagegen steht die Vereinbarkeit eines durchschnittlichen Auszahlungs Betrags pro tatsächlich geleisteter Arbeitsstunde der Steuerbefreiung nicht entgegen (BFH VI R 50/09, BStBl. II 2011 S. 43 = DB 2010 S. 1974, auch zur rechtssystematischen Bedeutung des § 3b EStG). Es ist von Verfassungen wegen nicht geboten, die Steuerbefreiung auf Gefahrenzulagen und Zulagen im Kampfmittelräumdienst auszudehnen (BFH VI R 6/09, BStBl. II 2012 S. 144 = DB 2011 S. 2467).

Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn: Der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ ist der arbeitsrechtlich geschuldete. „Zusätzlich“ zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (§§ 3 Nr. 33, 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG) werden nur freiwillige Arbeitgeberleistungen erbracht (BFH VI R 54/11, DB 2012 S. 2908; s. auch „Gesundheitsförderung“). Vgl. auch unter VIII. 4. „Gehaltsumwandlung“.

Zuwendungen nach § 37 b EStG: Gem. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG können Stpfl. die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahrs gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30% erheben. Gem. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG können zudem Stpfl. die ESt einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahrs gewährten Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30% erheben. Nach § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG gilt § 37b Abs. 1 EStG auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Stpfl., soweit die Zuwendungen nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

Die Pauschalierung nach § 37b EStG erfasst nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren Einkünften führen. Dies betrifft nicht nur die Zuwendungen, i.S.d. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG, sondern auch die in § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG normierte Pauschalierungsmöglichkeit für Geschenke und die Pauschalierungsmöglichkeit für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer (§ 37b Abs. 2 Satz 1 EStG; BFH VI R 52/11, DB 2014 S. 93; VI R 57/11, DB 2014 S. 94; VI R 78/12, DB 2014 S. 96; OFD

Rheinland/Münster, aktualisierte Kurzinfor vom 27.11.2013, DB0647018). Betrieblich veranlasste Zuwendungen i.S.d. § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG sind zudem solche Zuwendungen, die durch einen Betrieb des Stpfl. veranlasst sind (zum Merkmal „betrieblich“ s. BFH VI R 47/12, DB 2014 D. 336; zu § 37b EStG und den genannten BFH-Urteilen s. BMF vom 19.05.2015, DB 2015 S. 1253; *Niermann*, DB 2015 S. 1242; OFD NRW vom 15.04.2015, DB 2015 S. 950; *Strohner*, DB 2014 S. 387; s. auch *v. Wolfersdorff/Hey*, DB 2015 S. 153).

§ 40 EStG – Einordnung von Zuschüssen zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Ein Zuschuss zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn kann auch unter Anrechnung auf andere freiwillige Sonderzahlungen geleistet werden und damit dem Arbeitgeber die Möglichkeit der Pauschalversteuerung gemäß § 40 Abs. 2 EStG eröffnen. Im vom BFH entschiedenen Urteilsfall erhielten die Beschäftigten im November einen pauschal versteuerten Zuschuss für die Fahrten im Jahr zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Dieser Zuschuss wurde auf das freiwillige Weihnachtsgeld angerechnet. Das FA verneinte die Voraussetzungen für eine Lohnsteuerpauschalierung, weil der Zuschuss nicht zusätzlich zum Arbeitslohn, sondern unter Anrechnung auf eine Sonderzahlung erbracht wurde.

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn sind Zuschüsse dann geleistet, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinkommen. Sie liegen nach Ansicht des BFH auch dann vor, wenn sie statt anderer, freiwillig geleisteter Beiträge erbracht werden. Auf geschuldeten Arbeitslohn muss zumindest im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch bestehen. Freiwillige Lohnzahlungen wie das Weihnachtsgeld lassen sich hingegen als nicht geschuldeter Arbeitslohn in pauschal besteuerte Zuschüsse umwandeln. Entscheidend ist nicht der hypothetische Umstand, ob der Arbeitgeber ansonsten das Weihnachtsgeld ausbezahlt hätte, sondern die Frage, ob er die Leistung hätte erbringen müssen.

Der BFH folgt damit nicht der Verwaltungsauffassung in R 3.33 Abs. 5 S. 6 LStR im Zusammenhang mit steuerfreien Arbeitgeberzuschüssen zur Betreuung von schulpflichtigen Kindern. Hiernach liegt eine zusätzliche Leistung nicht vor, wenn sie unter Anrechnung auf eine freiwillige Sonderzahlung erbracht wird. Nach dem Urteilstenor können die ersatzweise bezahlten Zuschüsse hingegen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet und pauschal mit 15% versteuert werden, soweit Arbeitnehmer keinen Anspruch auf Weihnachtsgeld haben.

Dieses auf den ersten Blick optimale Steuersparmodell für die Belegschaft, ihre Belastung auf die Weihnachtsgeldzahlung durch die anziehende Progression zu vermeiden, ist jedoch im Einzelfall zu prüfen. Dabei ist die rechtliche Verpflichtung des Arbeitgebers trotz der Freiwilligkeit zu klären. Nach der Rechtsprechung der BAG kommt es nämlich in vielen Fällen zu einer Verpflichtung durch einen Anspruch der Arbeitnehmer, etwa aufgrund betrieblicher Übung über die Auszahlung des Weihnachtsgelds in den vergangenen Jahren oder aus dem arbeitsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz.

Fundstellen:

BFH 1.10.09, VI R 41/07, unter www.iww.de, Abruf Nr. 100361; 6.3.08, VI R 6/05, BStBl II 08, 530
BAG 26.9.07, 10 AZR 569/06; 5.8.09, 10 AZR 483/08

§ 19 EStG – Lohnsteuer bei Unfallversicherung

Ein Arbeitnehmer hat bei Leistung einer Gruppenunfallversicherung die bis dahin entrichteten, auf seinen Versicherungsschutz entfallenden Beiträge als Arbeitslohn zu versteuern, wenn die Beiträge durch den Arbeitgeber finanziert wurden. Das gilt nach einem aktuellen Urteil des BFH auch dann, wenn der Arbeitnehmer die Leistungen aus der Gruppenunfallversicherung **ohne eigenen Rechtsanspruch** erhält. Der zu versteuernde Arbeitslohn ist aber auf die ausgezahlte Versicherungsleistung begrenzt. Ebenso entschied der BFH in fünf weiteren gleich gelagerten, nicht zur amtlichen Veröffentlichung vorgesehenen Fällen.

Zukunftssicherungsleistungen, die der Arbeitgeber für seinen Arbeitnehmer an einen Versicherer einbringt, führen nach bisheriger Rechtsprechung des BFH nur dann im Zeitpunkt zu steuerpflichtigem Arbeitslohn, wenn dem Arbeitnehmer **ein unentziehbarer Rechtsanspruch** auf die Leistung zusteht. Nicht entschie-

den war bisher, ob und inwieweit Zukunftssicherungsleistungen des Arbeitgebers ohne eigenen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers steuerlich zu behandeln sind.

Im Streitfall erhielt der Kläger nach einem schweren Unfall Leistungen von rund 150.000 EUR aus der von seinem Arbeitgeber abgeschlossenen Gruppenunfallversicherung, gegen die ihm kein eigener unentziehbarer Rechtsanspruch zustand. Das Finanzamt behandelte diese Leistungen in voller Höhe als steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Der Arbeitgeber wendet mit der Finanzierung des Versicherungsschutzes die entsprechenden Beiträge zu und nicht die bei Eintritt des Versicherungsfalles zu gewährenden Versicherungsleistungen. Für den Lohnzufluss ist hingegen maßgeblich, wann der Arbeitnehmer über die Zuwendung wirtschaftlich verfügen kann. Ohne eigenen Rechtsanspruch kann er das erst bei Eintritt des Versicherungsfalles. Da der Vorteil in den zugewendeten Beiträgen liegt, beschränkt sich die Steuerpflicht auf die bis zur Auszahlung entrichteten Prämien für den verunglückten Arbeitnehmer.

Der auf das Risiko beruflicher Unfälle entfallende Anteil der Beiträge führt als Werbungskostenersatz auch zu Werbungskosten des Arbeitnehmers. Diese sind mit dem entsprechenden steuerpflichtigen Arbeitslohn zu saldieren. Dabei ist nach Auffassung des BFH regelmäßig davon auszugehen, dass die Beiträge jeweils hälftig auf das Risiko privater und beruflicher Unfälle entfallen. 50% der Beiträge des Arbeitgebers führen daher bei Auszahlung der Versicherung zu Arbeitslohn. Die Tarifiermäßigung nach § 34 EStG kann dabei allerdings in Betracht kommen.

§ 49 EStG – Neue Regeln für Auslandsrentner

Über das Jahressteuergesetz 2009 kommt es für im Ausland lebende Rentenempfänger zu zwei Änderungen:

1. Nach einem neuen § 49 Abs. 1 Nr. 10 EStG unterliegen ab 2009 auch Leistungen aus Direktversicherungen, Pensionsfonds und -kassen bei beschränkter Steuerpflichtungen der Besteuerung, soweit sie auf im Inland steuerfrei gestellten Beträgen beruhen.
2. Seit 2005 besteht durch das Alterseinkünftegesetz eine generelle beschränkte Steuerpflicht für sonstige Einkünfte nach § 39 Abs. 1 Nr. 7 EStG. Das sind Zahlungen von inländischen gesetzlichen Rentenversicherungsträgern, landwirtschaftlichen Alterskassen, berufsständischen Versorgungseinrichtungen sowie aus Rürup-Sparverträgen. Hierfür ist seit dem 1.1.2009 über § 19 Abs. 6 AO das Finanzamt Neubrandenburg in Mecklenburg-Vorpommern zentral zuständig. Das gilt auch, wenn der Auslandsrentner aufgrund eines Antrags nach § 1 Abs. 3 EStG als unbeschränkt einkommensteuerpflichtig behandelt wird.

Eine Besteuerung im Inland kommt nur dann in Betracht, wenn das jeweilige DBA das Besteuerungsrecht zulässt. In vielen Fällen, wie etwa im Verhältnis zu Spanien, Portugal, den USA oder der Schweiz, steht das Besteuerungsrecht dem Wohnsitzstaat zu. Von den klassischen Staaten für einen Altersruhesitz kommt derzeit nur nach dem DBA mit **Österreich** eine inländische Besteuerung in Betracht.

Allerdings gilt die Zentralzuständigkeit des Finanzamts Neubrandenburg nur für Personen, deren inländisches Einkommen ausschließlich aus Alterseinkünften besteht. Haben Auslandsrentner weitere inländische Einkünfte – wie etwa aus der Vermietung eines Grundstücks – ist gemäß § 19 Abs. 2 AO weiterhin das Finanzamt zuständig, in dessen Bereich die Immobilie liegt. Für Steuerfälle vor 2005 ist generell das bisherige Finanzamt örtlich zuständig.

Steuerbefreiungen für nebenberufliche Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG / Übungsleiterpauschale

1. Allgemeines

Zur Steuerbefreiung für nebenberufliche Tätigkeiten wird ergänzend zu den Verwaltungsanweisungen in R 3.26 LStR auf Folgendes hingewiesen:

Begünstigt sind nach § 3 Nr. 26 EStG drei Tätigkeitsbereiche:

- **Nebenberufliche Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit**
- **Nebenberufliche künstlerische Tätigkeit**
- **Nebenberufliche Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen**

Die begünstigten Tätigkeiten der Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher oder Betreuer haben miteinander gemeinsam, dass bei ihrer Ausübung durch persönliche Kontakte Einfluss auf andere Menschen genommen wird, um auf diese Weise deren Fähigkeiten zu entwickeln und zu fördern. Gemeinsamer Nenner dieser Tätigkeiten ist daher die pädagogische Ausrichtung. Nicht begünstigt ist die Betreuungstätigkeit des gesetzlichen Betreuers nach § 1835a BGB, da § 3 Nr. 26 EStG nur angewendet werden kann, wenn durch einen direkten pädagogisch ausgerichteten persönlichen Kontakt zu den betreuten Menschen ein Kernbereich des ehrenamtlichen Engagements erfüllt wird. (Zur steuerlichen Behandlung vgl. ESt-Kartei § 22 Nr. 3 Karte 3.1 und LSt-Kartei § 3 Fach 3 Karte 27).

Durch das Steuerbereinigungsgesetz 1999 wurde ab dem 01.01.2000 die Tätigkeit des nebenberuflichen Betreuers in den Katalog der begünstigten Tätigkeiten aufgenommen. Betroffen von der Neuregelung sind insbesondere Personen, die betreuend im Jugend- und Sportbereich gemeinnütziger Vereine tätig werden. Daher kommt u.a. nun auch der Übungsleiterfreibetrag für die Beaufsichtigung und Betreuung von Jugendlichen durch Jugendleiter, Ferienbetreuer, Schulwegbegleiter etc. in Betracht.

Auch wenn ausschließlich (ohne Zusammenhang mit körperlicher Pflege) hauswirtschaftliche oder betreuende Hilfstätigkeiten für alte oder behinderte Menschen erbracht werden (z.B. Reinigung der Wohnung, Kochen, Einkaufen, Erledigung von Schriftverkehr), ist der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG zu gewähren, wenn die übrigen Voraussetzungen der Vorschrift erfüllt sind.

Im Bereich der nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeit sind an den Begriff der "künstlerischen Tätigkeit" grundsätzlich dieselben strengen Anforderungen zu stellen wie an die hauptberufliche künstlerische Tätigkeit im Sinne des § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG.

Bei einer Tätigkeit für juristische Personen des öffentlichen Rechts ist es unschädlich, wenn sie für einen Betrieb gewerblicher Art ausgeführt wird, da Betriebe gewerblicher Art auch gemeinnützigen Zwecken dienen können (z.B. Krankenhaus oder Kindergarten). Ziel des § 3 Nr. 26 EStG ist es, Bürger, die im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich nebenberuflich tätig sind, von steuerlichen Verpflichtungen freizustellen. Mithin ist bei einer Tätigkeit für einen Betrieb gewerblicher Art darauf abzustellen, ob dieser einen entsprechend begünstigten Zweck verfolgt oder nicht.

Eine Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke ist grundsätzlich nur dann gegeben, wenn die Tätigkeit der Allgemeinheit zugute kommt. Bei nebenberuflicher Lehrtätigkeit ist diese Voraussetzung auch dann erfüllt, wenn eine Aus- oder Fortbildung zwar nur einem abgeschlossenen Personenkreis zugute kommt (z.B. innerhalb eines Unternehmens oder einer Dienststelle), die Aus- oder Fortbildung selbst aber im Interesse der Allgemeinheit liegt (vgl. BFH-Urteil vom 26.03.1992, [BStBl 1993 II S. 20](#)).

Der BFH hat mit Beschluss vom 01.03.2006 (BStBl II S. 685) europarechtliche Bedenken im Hinblick darauf geäußert, dass die Steuerbefreiung für Aufwandsentschädigungen nach § 3 Nr. 26 EStG nur für Tätigkeiten im Auftrag einer deutschen öffentlichen Institution gewährt wird. Er hat dem EuGH daher die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt, wie Art. 49 des EG-Vertrags, der den freien Dienstleistungsverkehr garantiert, in Bezug auf die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG auszulegen sei. Mit Urteil vom 18.12.2007 (Az. [RS C-281/06](#)) hat der EuGH entschieden, dass die nationale Regelung des § 3 Nr. 26 EStG gegen EU-Recht verstößt. Aufgrund der Anwendung der Dienstleistungsfreiheit auch für nebenamtliche Tätigkeiten bejaht der EuGH die Steuerfreiheit nebenamtlicher Lehrvergütungen eines im Inland Steuerpflichtigen, wenn diese von einer im anderen Mitgliedsstaat öffentlichen Institution gezahlt wird.

2. Einzelfälle

2.1 Ärzte im Behindertensport

Nach § 11a des Bundesversorgungsgesetzes ist Rehabilitationssport unter ärztlicher Aufsicht durchzuführen. Behindertensport bedarf nach § 2 Abs. 2 der Gesamtvereinbarungen über den ambulanten Behindertensport während der sportlichen Übungen der Überwachung durch den Arzt. Die Tätigkeit eines Arztes im Rahmen dieser Bestimmungen fällt dem Grunde nach unter § 3 Nr. 26 EStG, sofern auch die übrigen Voraussetzungen hierfür erfüllt sind (vgl. auch ESt-Kartei § 3 Nr. 26 Karte 5.1 = LSt-Kartei § 3 Fach 3 Karte 22).

2.2 Ärzte im Coronarsport

Ärzte, die nebenberuflich in gemeinnützigen Sportvereinen Coronar-Sportkurse leiten, üben eine einem Übungsleiter vergleichbare Tätigkeit aus, wenn der im Coronar-Sport nebenberuflich tätige Arzt auf den Ablauf der Übungseinheiten und die Übungsinhalte aktiv Einfluss nimmt. Es handelt sich dann um eine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit.

2.3 Aufsichtsvergütung für die juristische Staatsprüfung

(vgl. ESt-Kartei § 3 Nr. 26 Karte 4.1)

2.4 Bahnmissionsmission

Der Tätigkeitsbereich von Bahnmissionsmissionen umfasst auch gem. § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Pflege- und Betreuungsleistungen. Zur Abgrenzung gegenüber den nicht begünstigten Leistungen bestehen keine Bedenken, wenn Aufwandsentschädigungen nebenberuflicher Mitarbeiterinnen in Bahnmissionsmissionen in Höhe von 60 % der Einnahmen, maximal in Höhe von 2.100 €) steuerfrei belassen werden. Von dem pauschalen Satz kann im Einzelfall abgewichen und auf die tatsächlichen Verhältnisse abgestellt werden, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass die Anwendung dieses Regelsatzes zu einer unzutreffenden Besteuerung führen würde.

2.5 Behindertentransport (Auslandsrückholddienst, Behindertenfahrdienst, Krankentransport und Medizinisches Transportmanagement - MTM -)

Die Fahrten werden regelmäßig mit einer Besatzung von zwei Helfern durchgeführt, wobei ein Helfer den Bus fährt und der andere (Beifahrer) die behinderten oder kranken Personen während der Fahrt betreut. Die Tätigkeit des Fahrers stellt keine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit dar, da er weit überwiegend mit dem Fahren des Fahrzeugs beschäftigt ist und ein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den "Patienten" im Sinne der Pflege nicht aufgebaut werden kann. Für den "Beifahrer" sind die Voraussetzungen für die Inanspruchnahme der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG gegeben. Ist die Aufgabenverteilung nicht verbindlich festgelegt, kann daher angenommen werden, dass beide Helfer an der Betreuung mitwirken. Der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG ist dann für jeweils 50 % der Vergütung zu gewähren.

2.6 Bereitschaftsleitungen und Jugendgruppenleiter

Inwieweit eine Gewährung des Freibetrags nach § 3 Nr. 26 EStG in Betracht kommt, hängt von der tatsächlichen Tätigkeit ab. Soweit lediglich organisatorische Aufgaben wahrgenommen werden, liegt keine begünstigte Tätigkeit vor. Soweit die Vergütung auf die Tätigkeit als Ausbilder oder Betreuer entfällt, kann der Freibetrag nach § 3 Nr. 26 EStG gewährt werden.

2.7 Ehrenamtlicher Betreuer nach § 1835a BGB

(vgl. Ausführungen unter 1, ESt-Kartei § 22 Nr. 3 Karte 3.1 und LSt-Kartei § 3 Fach 3 Karte 27).

2.8 Diakon

Ob ein nebenberuflich tätiger kath. Diakon die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG erhalten kann, hängt von der jeweiligen Tätigkeit ab. Zum Berufsbild des Diakons gehören auch ausbildende und betreuende Tätigkeiten mit pädagogischer Ausrichtung sowie Arbeiten im sozialen Bereich, die als Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen gewertet werden können. Für solche Tätigkeiten ist eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG möglich.

Bei einer Tätigkeit im Bereich der Verkündigung (z.B. Taufen, Krankenkommunion, Trauungen, Predigtendienst) handelt es sich nicht um eine begünstigte Tätigkeit. Zur Aufteilung bei gemischten Tätigkeiten sowie zur Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften (z.B. § 3 Nr. 12 EStG) vgl. R 3.26 Abs. 7 LStR.

2.9 Ferienbetreuer

Ehrenamtliche Ferienbetreuer, die zeitlich begrenzt zur Durchführung von Ferienmaßnahmen eingesetzt werden, sind nebenberuflich tätig, so dass bei Vorliegen der weiteren Voraussetzungen die Einnahmen aus dieser Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt sind.

2.10 Feuerwehrleute

(vgl. LSt-Kartei § 3 Fach 3 Karten 13.2, 13.3)

2.11 Hauswirtschaftliche Tätigkeiten in Altenheim, Krankenhäusern usw.

Reine Hilfsdienste, wie z.B. Putzen, Waschen und Kochen im Reinigungsdienst und in der Küche von Altenheimen, Krankenhäusern, Behinderteneinrichtungen u.ä. Einrichtungen stehen nicht den ambulanten Pflegediensten gleich und fallen daher nicht unter § 3 Nr. 26 EStG, da keine häusliche Betreuung im engeren Sinne stattfindet und damit kein unmittelbarer persönlicher Bezug zu den gepflegten Menschen entsteht. Die Leistungen werden primär für das jeweilige Heim oder Krankenhaus erbracht und betreffen daher nur mittelbar die pflegebedürftigen Personen.

2.12 Helfer im sog. Hintergrunddienst des Hausnotrufdienstes

(Schlüsseldienst im Hausnotruf und Pflegenotruf)

Um bei Hausnotrufdiensten die Entgegennahme von Alarmrufen rund um die Uhr, die Vertrautheit der Bewohner mit dem Hausnotrufdienst und die Funktionsfähigkeit der Hausnotrufgeräte zu gewährleisten, wird von den Hilfsorganisationen - zusätzlich zu den Mitarbeitern der Hausnotrufzentrale - ein sog. Hintergrunddienst eingerichtet, um vor Ort Hilfe zu leisten. Die Mitarbeiter des Hintergrunddienstes sind daneben auch mit der Einweisung, Einrichtung, Wartung und Überprüfung der Hausnotrufgeräte beschäftigt. Ihnen kann die Steuervergünstigung nach § 3 Nr. 26 EStG für den Anteil ihrer Vergütung gewährt werden, der auf tatsächliche Rettungseinsätze entfällt. Der begünstigte Anteil ist anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu ermitteln.

2.13 Küchenmitarbeiter in Waldheimen

Die Tätigkeit von Mitarbeiterinnen und Mitarbeitern in der Küche und im hauswirtschaftlichen Bereich von Waldheimen stellt keine begünstigte Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG dar. Es handelt sich nicht um eine betreuende Tätigkeit, da pädagogische Aspekte nicht im Vordergrund stehen. Ausschlaggebend ist die hauswirtschaftliche Tätigkeit im Zusammenhang mit der Essenszubereitung für die in den Waldheimen während der Ferienzeit aufgenommenen Jugendlichen.

2.14 Lehrbeauftragte an Schulen

Vergütungen an ehrenamtliche Lehrbeauftragte, die von den Schulen für einen ergänzenden Unterricht eingesetzt werden, sind - soweit von den Schulen mit den Lehrbeauftragten nicht ausdrücklich ein Arbeitsvertrag abgeschlossen wird - den Einnahmen aus selbständiger (unterrichtender) Tätigkeit nach § 18 Abs. 1 Nr. 1 EStG zuzuordnen und nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt.

2.15 Mahlzeitendienste

Vergütungen an Helfer des Mahlzeitendienstes sind nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt, da die Lieferung einer Mahlzeit für die Annahme einer Pflegeleistung nicht ausreicht. Ab dem 01.01.2007 ist jedoch die Inanspruchnahme der Steuerfreistellung nach § 3 Nr. 26a EStG in Höhe von bis zu 500 € möglich, sofern diese Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird.

2.16 Nebenberufliche Notarztätigkeit

Die nebenberufliche Notarztätigkeit stellt keine nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit dar (vgl. BFH-Beschluss vom 20.02.2002 [VI B 85/99](#) BFH/NV S. 784).

2.17 Notfallfahrten bei Blut- und Organtransport

Bei diesen Notfallfahrten handelt es sich nicht um begünstigte Tätigkeiten nach § 3 Nr. 26 EStG.

2.18 Organistentätigkeit

Aus Gründen der Praktikabilität und der Verwaltungsvereinfachung ist bei den in Kirchengemeinden eingesetzten Organisten grundsätzlich davon auszugehen, dass deren Tätigkeit eine gewisse Gestaltungshöhe erreicht und somit die Voraussetzungen einer künstlerischen Tätigkeit im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG vorliegen.

2.19 Patientenfürsprecher

Der Patientenfürsprecher hat die Interessen der Patienten gegenüber dem Krankenhaus zu vertreten. Diese Tätigkeit stellt keine Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen dar. Die an die Patientenfürsprecher gezahlten Aufwandsentschädigungen sind daher nicht nach § 3 Nr. 26 EStG steuerfrei.

2.20 Ehrenamtliche Richter, Parcourschefs, Parcourschefassistenten bei Pferdesportveranstaltungen

Bei dieser Tätigkeit handelt es sich nicht um begünstigte Tätigkeit nach § 3 Nr. 26 EStG.

2.21 Prädikanten / Lektoren

Die Anwendung des § 3 Nr. 26 EStG wurde von den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder verneint. Insoweit fehle bei den Prädikanten (wie auch bei Lektoren) der direkte pädagogisch ausgerichtete persönliche Kontakt zu einzelnen Menschen. Eine Steuerfreiheit der Bezüge kann sich jedoch ggf. aus § 3 Nr. 12, 13, 50 EStG ergeben.

2.22 Rettungsschwimmer

Rettungsschwimmer, die im vorbeugenden Wasserrettungsdienst tätig sind, üben keine im Sinne des § 3 Nr. 26 EStG begünstigte Tätigkeit aus. Die Einnahmen sind nach einer Entscheidung auf Bundesebene den sonstigen Einkünften nach § 22 Nr. 3 EStG zu zuordnen. Dies bedeutet, dass die Einkünfte nicht steuerpflichtig sind, wenn sie weniger als 256 € im Kalenderjahr betragen.

2.23 Sanitätshelfer bei Großveranstaltungen

Tätigkeiten von Rettungssanitätern und Ersthelfern im Bereitschafts- oder Sanitätsdienst bei Sportveranstaltungen, kulturellen Veranstaltungen, Festumzügen etc. sind grundsätzlich nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Die Steuervergünstigung kann für den Anteil der Vergütung gewährt werden, der auf tatsächliche Einsatzzeiten für die Bergung und Versorgung von Verletzten entfällt. Der begünstigte Anteil ist anhand der Gesamtumstände des Einzelfalls zu ermitteln (z. B. Einsatzberichte).

2.24 Sanitätshelfer und Rettungssanitäter im Rettungs- und Krankentransportwagen

Die Vergütung an Rettungssanitäter in Rettungs- und Krankentransportwagen können dem Grunde nach in die Steuervergünstigung einbezogen werden, soweit sie für den Einsatz (z.B. bei Sofortmaßnahmen gegenüber Schwerkranken und Verunglückten) gezahlt werden, R 3.26 Abs. 1 Satz 4 LStR 2008. Nach den von einem Finanzamt unter Berücksichtigung der Dienstpläne durchgeführten Sachverhaltsermittlungen kann ohne weitere Prüfung davon ausgegangen werden, dass 70 % der an diesen Personenkreis gezahlten Vergütungen auf begünstigte Tätigkeiten (tatsächliche Einsatzzeiten einschließlich entsprechender Fahrzeugrüstzeiten) entfallen. Soweit die Vergütung auf Bereitschaftszeiten entfällt, fehlt es an einer nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigten Tätigkeit.

2.25 Schulweghelfer / Schulwegbegleiter

(vgl. ESt-Kartei § 3 Nr. 26 Karte 7.1 = LSt-Kartei § 3 Fach 3 Karte 22).

2.26 Stadtführer

Die Tätigkeit eines Stadtführers ist - vergleichbar mit einer unterrichtenden Tätigkeit an einer Volkshochschule und der Tätigkeit eines Museumsführers - wegen ihrer pädagogischen Ausrichtung grundsätzlich nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt. Zu prüfen ist jedoch insbesondere, ob die Tätigkeit im Auftrag oder im Dienst einer juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer anderen unter § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger und kirchlicher Zwecke ausgeübt wird.

2.27 Statisten bei Theateraufführungen

Aufwandsentschädigungen für Statisten sind grundsätzlich nicht nach § 3 Nr. 26 EStG begünstigt, da Statisten keine künstlerische Tätigkeit ausüben. Eine künstlerische Tätigkeit liegt bei § 3 Nr. 26 EStG (wie bei § 18 EStG) nur vor, wenn eine gewisse Gestaltungshöhe bei eigenschöpferischer Leistung gegeben ist.

Nach dem BFH-Urteil vom 18.04.2007 BStBl II S. 702 beeinflussen bei einer nebenberuflichen künstlerischen Tätigkeit mit den hier vorgegebenen Begrenzungen die Auslegung einer künstlerischen Tätigkeit i.S. des § 3 Nr. 26 EStG. Eine künstlerische Tätigkeit in diesem Sinn kann daher auch vorliegen, wenn sie die eigentliche künstlerische (Haupt-)Tätigkeit unterstützt und ergänzt, sofern sie Teil des gesamten künstlerischen Geschehens ist (vgl. H 3.26 Künstlerische Tätigkeit LStH 2008). Auch der Komparse kann daher - anders z.B. als ein Bühnenarbeiter - eine künstlerische Tätigkeit ausüben.

Im Urteilsfall hat sich der Kläger (Statist an der Oper) nach den Feststellungen des FG mit seinen Leistungen im Rahmen des künstlerischen Genres "Darsteller" gehalten und keine rein mechanische Funktion als "menschliche Requisite" wahrgenommen. Der Auftritt des Klägers habe nicht unerhebliche schauspielerische Leistungen enthalten.

2.28 Versichertenälteste

Für die Tätigkeit der Versichertenältesten ist die Begünstigung des § 3 Nr. 26 EStG nicht zu gewähren, da es sich weder um eine begünstigte Tätigkeit handelt noch diese zur Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke im Sinne der §§ 52 bis 54 AO handelt.

3. Betriebsausgaben-/Werbungskostenabzug

Nach § 3c EStG dürfen Ausgaben, soweit sie mit steuerfreien Einnahmen in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang stehen, nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Ausgaben, die zugleich steuerfreie und steuerpflichtige Einnahmen betreffen, sind - ggf. im Schätzungswege - aufzuteilen und anteilig abzuziehen.

Ab 01.01.2000 dürfen abweichend von diesen Grundsätzen nach § 3 Nr. 26 Satz 2 EStG in unmittelbarem wirtschaftlichen Zusammenhang mit der nebenberuflichen Tätigkeit stehende Ausgaben nur insoweit als Werbungskosten oder Betriebsausgaben abgezogen werden, als sie den Betrag der steuerfreien Einnahmen übersteigen.

Entstehen Betriebsausgaben zur Vorbereitung einer unter § 3 Nr. 26 EStG fallenden Tätigkeit und wird diese später nicht aufgenommen, kann der entstandene Verlust in voller Höhe, also ohne Kürzung um den Freibetrag, berücksichtigt werden (vgl. H 3.26 Vergebliche Aufwendungen LStH 2008).

Fundstellen: Bayerisches Landesamt für Steuern , S-2121 1.1 - 1/4 St 32 / St 33

EStK § 3 Nr. 26 EStG Karte 1.1

Private Altersvorsorge – „Eigenheimrente“

1. Allgemeines zur Eigenheimrente

Der Entwurf zum Eigenheimrentengesetz sieht rückwirkend zum 1.1.08 folgende zwei Fördermöglichkeiten für den Kauf oder Bau einer selbst genutzten Immobilie vor:

- Wer bereits Beiträge in einen Riester-Vertrag einzahlt, kann im Gegensatz zur bisher begrenzten Entnahmeregelung bis zu 100 v.H. des angesammelten Kapitals für die Anschaffung oder Herstellung oder zu Beginn der Auszahlungsphase zur Entschuldung einer selbst genutzten Wohnimmobilie entnehmen.
- Die in der Praxis wohl effektivere Variante ist die Förderung der Darlehenstilgung für eine selbst genutzte Wohnimmobilie. Die Tilgungsraten werden dabei wie Beitragszahlungen in einen Riester-Vertrag mit Zulagen und Steuervorteilen gefördert.

Begünstigt ist nicht nur die Anschaffung oder Herstellung einer selbst genutzten Wohnimmobilie, sondern auch der Erwerb von Pflichtanteilen an einer in das Genossenschaftsregister eintragenen Genossenschaft für die Selbstnutzung einer Genossenschaftswohnung und die Anschaffung eines eigentumsähnlichen oder lebenslangen Dauerwohnrechts.

2. Die häufigsten Fragen rund um die Eigenheimrente

2.1 Kann ich das in einem Riester-Vertrag angesparte Kapital für eine selbst genutzte Immobilie entnehmen; die ich bereits vor dem 1.1.08 erworben habe?

Hier muss unterschieden werden: Soll eine Immobilie durch Entnahme des angesparten Kapitals zu Beginn der Auszahlungsphase der Riester-Rente entschuldet werden, darf die Immobilie bereits vor dem 1.1.08 erworben worden sein. Dient die Entnahme jedoch „unmittelbar“ zur Herstellung oder Anschaffung einer Wohnimmobilie, gilt die Begünstigung nur für Immobilien, die ab dem 1.1.08 erworben oder hergestellt wurden. Das ergibt sich aus dem Wörtchen „unmittelbar“ in § 92a Abs. 1 S. 1 EStG des Gesetzentwurfs.

2.2 Wie funktioniert die Riester-Förderung bei der Darlehenstilgung?

Wer für die Tilgung eines Darlehens die Anschaffung bzw. Herstellung einer selbst genutzten Wohnimmobilie die Vorteile der Riesen-Förderung nutzen möchte, sollte wissen, dass diese Zuschüsse kein Geschenk ohne Gegenleistung darstellen. Denn das Finanzamt errechnet eine fiktive Riester-Rente, die später versteuert werden muss. Drei entscheidende Schritte sollten sich die Immobilieneigentümer in spe deshalb vor Augen halten:

Schritt 1: Wer bei Kauf oder Heestellung einen nach Riester zertifizierten Darlehensvertrag abschließt, muss wie jeder andere Riester-Sparer auch einen bestimmten jährlichen Mindestbetrag tilgen, um die vollen Zulagen zu erhalten. Immobilieneigentümer müssen deshalb im Jahr 2008 inklusive Zulagen mindestens 4 v.H. ihres Vorjahresbruttoeinkommens, höchstens 2.100 EUR pro Jahr tilgen. Die Zulagen werden direkt als Tilgung in den Darlehensvertrag eingezahlt. Wie beim klassischen Riester-Sparer prüft das Finanzamt bei der Abgabe einer Steuererklärung, ob der Steuervorteil durch den Sonderausgabenabzug der Tilgungs-Beiträge und Zulagen höher ausfällt als der Zulagenanspruch. Ist das der Fall, winkt eine zusätzliche Steuererstattung.

Schritt 2: Die geförderten Tilgungsraten und die erhaltenen Zulagen werden nach § 92a Abs. 2 EStG in der Fassung des Gesetzesentwurfs fiktiv in einem Wohnförderkonto festgehalten und jährlich mit 2 v.H. fiktiv verzinst. Mit der Führung dieses Förderkontos kann wie beim klassischen Riester-Sparer ausgerechnet werden, wie hoch seine durch die Förderung erworbenen Rentenansprüche wären.

Schritt 3: Zu Beginn der fiktiven Auszahlungsphase hat der geförderte Eigenheimbesitzer die Wahl, ob er die ermittelte fiktive Riesen-Rente begrenzt bis zu seinem 85. Lebensjahr im Rahmen der nachgelagerten Besteuerung mit seinem persönlichen Steuersatz versteuern möchte oder ob er den Saldo seines Wohnförderkontos auf einen Schlag versteuern möchte. Entscheidet er sich für die Einmalversteuerung, wird er

mit einem Abschlag von 30 v.H. belohnt, muss also nur 70 v.H. seines Wohnförderkontos mit seinem persönlichen Steuersatz versteuern.

2.3 Was passiert, wenn ich die geförderte Immobilie innerhalb der Ansparphase nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken nutze?

Wird die geförderte Wohnung vom Zulagenberechtigten in der Ansparphase nicht nur vorübergehend nicht mehr zu eigenen Wohnzwecken genutzt, muss das umgehend dem Anbieter mitgeteilt werden. In diesem Fall kommt es zur unmittelbaren Versteuerung des Saldos des Wohnförderkontos (§ 92a Abs. 2 S. 5 EStG in der Fassung des Gesetzentwurfs).

2.4 Gibt es Ausnahmen von diesem strengen Grundsatz, wenn die geförderte Immobilie innerhalb der Ansparphase nicht mehr eigenen Wohnzwecken dient?

Eine sofortige Besteuerung des Saldos des Wohnförderkontos unterbleibt u.a. folgenden Situationen:

- Der Betrag des Wohnförderkontos wird innerhalb eines Jahres vor und von vier Jahren nach Ablauf des Jahres, in dem die Wohnung letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, für die Anschaffung oder Herstellung einer neuen selbstgenutzten Wohnimmobilie eingesetzt.
- Der Betrag des Wohnförderkontos wird innerhalb eines Jahres nach Ablauf des Jahres, in dem die Wohnung letztmals zu eigenen Wohnzwecken genutzt wurde, in einen zertifizierten Altersvorsorgevertrag eingezahlt.

2.5 Ist es erlaubt, die geförderte Immobilie innerhalb der Ansparphase zu vermieten?

Gefördert wird nur der Zeitraum, in dem die Immobilie selbst genutzt wird. Die Vermietung ist jedoch un-
schädlich – sprich der Saldo des Wohnförderkontos muss nicht versteuert werden – wenn die Vermietung aus beruflichen Gründen erfolgt. Dann nämlich, wenn

- die selbst genutzte Immobilie aufgrund eines beruflich begründeten Umzugs „befristet“ vermietet wird.
- beabsichtigt ist, die Selbstnutzung wieder aufzunehmen und diese auch spätestens mit Vollendung des 67. Lebensjahrs wieder aufgenommen wird.

Die Förderung der Tilgungsraten endet mit der Vermietung. Wird eine dieser Voraussetzungen bei beruflich bedingtem Umzug nicht erfüllt, ist das Wohnförderkonto zu versteuern.

2.6 Wird die Darlehenstilgung auch dann gefördert, wenn ich mein Eigenheim saniere?

Nein. Der Gesetzesentwurf sieht in der derzeitigen Fassung die Förderung über Riester-Zulagen nur vor, wenn eine wohnwirtschaftliche Verwendung nach § 92a Abs. 1 EStG finanziert wird.

2.7 Werden nur Wohnungen durch die Eigenheimrate gefördert oder kann ich auch bei Kauf bzw. Herstellung eines Mehrfamilienhauses auf Zulagen hoffen?

Auch der Kauf bzw. die Herstellung eines Mehrfamilienhauses wird gefördert, jedoch nur der Teil des Hauses, der zu Wohnzwecken selbst genutzt wird. Da sich der Staat also für den vermieteten Teil eines Mehrfamilienhauses nicht an der Tilgung beteiligt, sollte bereits im Notarvertrag der Kaufpreis auf die einzelnen Wohnungen aufgeteilt werden. In den Darlehensverträgen sollten die Darlehen dann den einzelnen Wohnungen gezielt zugeordnet werden. Nur so lässt sich im Zweifel nachweisen, wie hoch die Tilgungsrate für die selbst genutzte Immobilie tatsächlich ist.

Geldwerter Vorteil bei Arbeitgeberdarlehen

Die zinsgünstige Gewährung von Darlehen eines Arbeitgebers an seine Mitarbeiter führt dann zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil für den Arbeitnehmer, wenn der gewährte Darlehenszins unterhalb des Zinssatzes liegt, der für ein entsprechend ausgestaltetes Darlehen am Markt zu zahlen ist.

Die Finanzverwaltung gibt aufgrund der zwischenzeitlich ergangenen Rechtsprechung (BFH-Urteil vom 4.5.2006, VI R 28/05, BFHE 213 S. 484 = BStBl II 2006, S. 781) ihre bisherige Auffassung auf, dass jeder Effektivzins, der unterhalb von 5 % liegt und wenn gleichzeitig die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 € übersteigt in Höhe der Differenz zu einem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil führt.

Das BMF hat mit Schreiben vom 13.6.2007 (IV C 5 – S 2334/07/0009, Dok.nr. 2007/0255889, BStBl I 2007 S. 502) klargestellt, dass die Finanzverwaltung nicht weiter an der Regelung in der Lohnsteuer Richtlinie 31 Abs. II Satz 3 festhalten will.

Die Bestimmung des Marktzinsessoll sich hierbei aus Vereinfachungsgründen an den von der Deutschen Bundesbank veröffentlichten Zinssätzen orientieren. Bei Darlehensvereinbarungen mit festem Zins wird der Zinssatz zum Abschluss des Darlehensvertrages bestimmt und findet für die gesamte Laufzeit Anwendung.

Handelt es sich demgegenüber um Darlehen mit einer variablen Verzinsung, ist der marktübliche Zinssatz entsprechend regelmäßig festzustellen. Nach Ermittlung des marktüblichen Zinssatzes kann auch weiterhin ein vierprozentiger Abschlag von diesem Zinssatz vereinbart werden. Der danach verbleibende Zinssatz dient als Vergleichszinssatz. Eine Steuerpflicht für den Arbeitnehmer ergibt sich erst bei Überschreiten der monatlichen Freigrenze in Höhe von € 44,00, wobei jedoch zu beachten ist, dass auch andere geldwerte Vorteile bei der Ermittlung des Erreichens oder Überschreitens der Freigrenze zu beachten sind.

§§ 8, 9 EStG – Neue Lohnsteuerrichtlinien

Kein Sachbezug bei Arbeitgeberkredit mit marktüblichem Zinssatz

Ein wesentlicher Punkt ist die Neuregelung von Arbeitgeberdarlehen. Hier hatte der BFH jüngst entschieden, dass kein geldwerter Vorteil vorliegt, wenn der vereinbarte Zinssatz marktüblich ist (s. AStW 06, 680). Maßgebend für den üblichen Endpreis ist die Untergrenze der von der Bundesbank statistisch erhobenen Zinssätze. Dem schließt sich die Verwaltung an, so dass die derzeitige starre 5-v.H.-Grenze in A 31 Abs. 11 S. 3 LStR ab 2008 ersatzlos entfällt. Das wirkt sich bei einem geringen Kapitalmarktniveau wie derzeit positiv aus. Liegt der allgemeine Zinssatz hingegen deutlich über 5 v.H., kann es künftig zur Lohnbesteuerung auch bei höher vereinbarten Sätzen kommen. Das ist über die 5-v.H.-Grenze bislang ausgeschlossen.

Gravierend ist, dass die 2.600-EUR-Grenze entfallen soll. Derzeit ergeben sich unabhängig von den vereinbarten Konditionen und auch bei Unverzinslichkeit keine steuerpflichtigen Vorteile, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen maximal 2.600 EUR betragen. Ab 2008 kommt es nun auch bei kleineren Kreditbeträgen zu einem geldwerten Vorteil, sogar bei zuvor bereits gewährten Darlehen.

Hier ist also noch vor dem Jahreswechsel zu prüfen, ob Zinskonditionen angepasst werden sollten, die 44-EUR-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 S. 9 EStG greifen kann oder der Arbeitgeber die seit Jahresbeginn mögliche Pauschalierung gemäß § 37b EStG anwendet. Die muss er dann aber für alle Vorteile einheitlich vornehmen. Vergibt der Arbeitgeber vergleichbare Kredite auch an Dritte, fehlt es jedoch auch heute schon an einer Gewährung aufgrund des Dienstverhältnisses.

Keine Übernachtungspauschalen mehr

Bislang können Arbeitgeber je Übernachtung während einer inländischen Dienstreise 20 EUR pauschal steuerfrei erstatten. Dieser Betrag gilt aber nicht beim Werbungskostenabzug. Bei Auslandsreisen hingegen besteht die Möglichkeit, anstelle über Einzelnachweise mit Übernachtungspauschalen je Land oder

speziellen Städtern abzurechnen – sowohl bei der steuerfreien Erstattung als auch bei en Werbungskosten. Sowohl bei Inlands- als auch bei Auslandsreisen sollen die Übernachtungspauschalen ersatzlos entfallen. Damit ist nur noch der Nachweis per Hotelbeleg möglich.

Enthält ein bernachtungsbeleg nur einen Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung und lässt sich der Frhstcksanteil nicht feststellen, werden derzeit im Inland 4,50 EUR und im Ausland 20 v.H. und für jedes Mittag- und Abendessen um jeweils 40 v.H. des Verpflegungsbetrags gekürzt, der für den Unterkunftsart maßgebend ist.

Darüber hinaus wird die Unterscheidung zwischen den Reisekostenarten aufgegeben. Es gibt nur noch die Auswärtstätigkeit, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte tätig wird. Hierzu zählen auch wechselnde Einsatzstellen und Fahrtatigkeiten.

Fundstelle:

BMF 304.07, Entwurf Lohnsteuer-Richtlinien 2008 (LStR 2008)

BFH 4.5.06, VI R 28/05, BStBl II 06, 781, DStR 06, 1594

LStR – Beschlossene Umgestaltung der LStR mit weiteren Änderungen

Die vom BMF beschlossenen LStR 2008 enthalten einige Anpassungen zum vorherigen Entwurf (s. AstW 07, 448). Geblieben ist die Neugliederung nach der Paragrafenfolge des EStG. Das soll auch für die später folgenden amtlichen Hinweise gelten. Nachfolgend die wichtigsten Punkte:

- Die Anweisung zum geldwerten Vorteil beim **Arbeitgeberdarlehen** in der bisherigen R 31 Abs. 11 LStR ist komplett entfallen. Hier kommt es in allen offenen Fällen zur grundsätzlichen Ermittlung von Sachbezügen nach den allgemeinen Marktinzinsbedingungen (s. AstW 07, 528).
- R 9.4 Abs. 3 LStR definiert den **Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte** in Anlehnung an die aktuelle BFH-Rechtsprechung neu. Bislang galt als regelmäßige Arbeitsstätte auch der Ort, an dem der Arbeitnehmer mindestens 20 v.H. seiner Arbeitszeit tätig war. Nunmehr ist von einer regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung vom Arbeitnehmer im Kalenderjahr durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird.
- Das **Reisekostenrecht** wird in Anlehnung an die BFH-Rechtsprechung vereinfacht. Wird ein Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und an keiner seiner regelmäßigen Arbeitsstätten tätig, liegt eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit als einheitlicher Oberbegriff vor. Damit entfällt die Unterscheidung zwischen den Reisekostenarten und die 30 km-Grenze bei der Einsatzwechsellatigkeit.
- Bei den Reisekosten bleiben die **bernachtungspauschalen** - im Gegensatz zum vorherigen Entwurf - erhalten, allerdings nur bei steuerfreier Erstattung durch den Arbeitgeber. Als Werbungskosten sind hingegen ausschließlich die tatsächlichen Aufwendungen abziehbar.
- **Leistungen des Arbeitgebers** zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern sind steuerfrei. Ob ein Kind schulpflichtig ist, richtet sich künftig vorrang nach den Schulgesetzen der einzelnen Bundesländer.
- Sucht der Arbeitnehmer eine **Aus- oder Fortbildungsstatte** an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich auf, ist nach R 34 Abs. 2 S. 4 LStR bislang jeweils von einer neuen Dienstreise auszugehen. Dieser Passus ist entfallen. Dadurch kommt es öfter dazu, dass der Arbeitgeber - statt steuerfreier Reisekosten - Erstattungen nur noch nach den Regelungen zur Entfernungspauschale vornehmen darf.
- Für die **Steuerfreiheit nach § 19a EStG** kommt es nicht darauf an, ob die Vermögensbeteiligung zusätzlich zum Lohn oder durch Herabsetzung des vereinbarten Gehalts überlassen wird.
- Bei der **Pauschalierung der Lohnsteuer** nach § 40 EStG darf der Arbeitgeber nun auch bei Fahrtkostenzuschssen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte aus Vereinfachungsgründen unterstellen, dass durchschnittlich an 15 Arbeitstagen pro Monat Fahrten unternommen werden. Das gilt für Fahrten mit einem zur Verfügung gestellten Fahrzeug oder einem Pkw des Arbeitnehmers sowie bei Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel. Bei Flugstrecken gelten die Gesamtaufwendungen als Bemessungsgrundlage.
- Die **Pauschalierung für Aushilfskräfte in der Land- und Forstwirtschaft** ist auch dann zulässig, wenn der Arbeitgeber nur wegen seiner Rechtsform als Gewerbebetrieb gilt.

Hinweise und Empfehlungen zur privaten Altersvorsorge

	Rentenfonds	Aktienfonds	Kapital-Lebensversicherung	Renten-Versicherung	Britische Lebensversicherungen/ Rentenversicherungen
Geschätzte Rendite ca.	0,0 v.H.-6,5 v.H.	0,0 v.H.-12 v.H.	2,25 v.H.-4,5 v.H.	2,25 v.H.-5,0 v.H.	2 v.H.-8 v.H.
Laufzeit	beliebig	beliebig	ab 12 Jahre	beliebig	ab 12 Jahre
Kosten auf Einzahlung ca.	2,5 v.H.-5 v.H.	3 v.H.-6,5 v.H.	3,5 v.H.-20 v.H. je nach Versicherungsschutz	3,5 v.H.-15 v.H. je nach zusätzl. Versicherungsschutz	3,5 v.H.-15 v.H. je nach Versicherungsschutz
Steuerpfl.-Anteil ca.	60 v.H.-95 v.H.	10 v.H.-20 v.H., nur der Dividendenanteil ist steuerpflichtig (Halbeinkünfteverfahren). Nach Ablauf der Spekulationsfrist von einem Jahr sind realisierte Kursgewinne steuerfrei.	Mindestlaufzeit 12 Jahre und Mindestablaufalter 60, dann Steuer nach Halbeinkünfteverfahren. Bei Ablauf vor Alter 60 ist die Differenz zwischen Einzahlung und Auszahlung komplett steuerpflichtig.	Kapitalabfindung wird versteuert wie Kapital-LV. Laufende Renten werden mit dem Ertragsanteil versteuert. Dieser beträgt z.B. für einen 65-jährigen Renteneempfänger nur 18 v.H. der bezogenen Rente.	Für Britische LV-/RV-Versicherungen, die in Deutschland angeboten werden, gilt deutsches Vertrags-/Versicherungs- und Steuerrecht (siehe LV und RV).
Sicherheit	Gut, jedoch Kursrisiko in Phasen steigender Zinsen.	Gering bis mittel, Risikobegrenzung bei mittel- bis langfristiger Anlagedauer.	garantiert 2,25 v.H.	garantiert 2,25 v.H.	Gut, da Beitrags- oder Höchststandgarantie vereinbart werden kann. Jährlich deklarierter Wertzuwachs bei With-Profit-Policen gilt nach Zuteilung als garantiert.
Verfügbarkeit	Gut, relativ kontinuierliche Erträge.	Mittel- bis langfristige Anlage. Kurs- und Renditerisiko sinkt mit zunehmender Laufzeit.	Schlecht, geringe Rückkaufswerte. Bei Beleihung Zinsen und Kosten für Policendarlehen.	Schlecht, geringe Rückkaufswerte. Bei Beleihung Zinsen und Kosten für Policendarlehen.	Schlecht, geringe Rückkaufswerte. Bei Beleihung Zinsen und Kosten für Policendarlehen.
Vorteile	Flexible Laufzeit; Veränderung der Sparrate möglich; Sonderzahlungen und Entnahmen möglich	Flexible Laufzeit; Veränderung der Sparrate möglich; nach einem Jahr ist Realisierung von Kursgewinnen steuerfrei; Sonderzahlungen und Entnahmen möglich; Anlagestrategie mit individueller Anpassung des Risikos möglich. Günstige Durchschnittskurse bei Sparplänen	Geringes Risiko; für Sparanteil des Beitrags Mindestverzinsung 2,25 v.H. garantiert; Hinterbliebenenabsicherung integriert; Teil der Ablaufleistung garantiert.	Gute Chancen auf Wertzuwachs, da überwiegend langfristig in Aktien investiert wird. Ausgleich kurzfristiger Marktschwankungen zugunsten konstanter Langzeitperformance durch Smoothing-Verfahren.	

		(Cost-Averaging-Effekt).			
Nachteile	Zinserträge sind bei Überschreitung des Sparerfreibetrags steuerpflichtig, Kursrisiko in Phasen steigender Zinsen.	Entwicklung an den Börsen nicht vorhersehbar; Dividenden und Zinserträge sind bei Überschreitung des Sparerfreibetrags steuerpflichtig.	Vorzeitige Kündigung bringt erhebliche Einbußen (Rückkaufswert)	Vorzeitige Kündigung bringt erhebliche Einbußen (Rückkaufswert).	Vorzeitige Kündigung bringt erhebliche Einbußen (Rückkaufswert), da ein erheblicher Teil des Gesamtertrags auf den Schlussgewinn entfällt.

Neues zur Einkünftequalifikation bei kurzfristig beschäftigten Personen

Das FG Hamburg hat mit rechtskräftigem Urteil vom 29.06.05 (II 402/03) entschieden, dass kurzfristig beschäftigte Reiseleiter im Sinne des Steuerrechtes Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen können. Welche Kriterien im Allgemeinen und durch das FG Hamburg im Besonderen bei der Abgrenzung zu unselbständiger Arbeit herangezogen werden können und unter welchen Voraussetzungen die Vergütungen von kurzzeitig beschäftigten Personen als Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit zu qualifizieren sind, wird in diesem Beitrag erläutert.

1. Voraussetzungen einer kurzfristigen Beschäftigung

Der Begriff kurzfristige Beschäftigung stammt aus dem Sozialversicherungsrecht und bezeichnet eine geringfügige Beschäftigung i.S.d. § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV. Eine kurzfristige Beschäftigung erfordert eine nicht regelmäßige Tätigkeit. Sie darf innerhalb des Kalenderjahres seit ihrem Beginn nicht länger als 2 Monate oder 50 Tage dauern. Bei Beschäftigungen im Rahmen einer 5-Tage-Woche wird auf den 2-Monatszeitraum abgestellt, ist der Umfang der Beschäftigung geringer, gilt der Zeitraum von 50 Tagen. Die Höhe des Arbeitsentgelts ist unerheblich, soweit die Tätigkeit nicht **berufsmäßig** ausgeübt wird. Dies wäre der Fall, wenn die Tätigkeit für den Beschäftigten nicht nur von untergeordneter wirtschaftlicher Bedeutung ist, weil er damit seinen Lebensunterhalt überwiegend oder doch zu einem erheblichen Maß bestreitet. Werden mehrmals im Jahr kurzfristige Beschäftigungen ausgeübt, sind diese zusammenzurechnen.

Für eine kurzfristige Beschäftigung fallen keine Beiträge zur Sozialversicherung an, und zwar auch keine Pauschalbeiträge zur Kranken- und Rentenversicherung. Der Lohnsteuerabzug kann individuell nach der Lohnsteuerkarte oder auch pauschal mit 25 v.H. des Arbeitlohns vorgenommen werden, wenn die in § 40a Abs. 1 S. 2 EStG genannten Grenzen (max. 18 zusammenhängende Arbeitstage und max. 62 EUR durchschnittlich) nicht überschritten sind. Die Lohnsteuer muss der Arbeitgeber mit dem Solidaritätszuschlag und der Kirchensteuer an das Betriebsstättenfinanzamt abführen.

2. Arbeitnehmereigenschaft

Die Feststellung der Arbeitnehmereigenschaft spielt sowohl im Lohnsteuer- als auch im Sozialversicherungs- und Arbeitsrecht eine zentrale Rolle. Leider stimmen die jeweiligen Definitionen nicht überein. Der wichtigste Unterschied besteht darin, dass Arbeitnehmer im lohnsteuerlichen Sinne auch Personen sind, denen Arbeitslohn aus einem früheren Arbeitsverhältnis zufließt. Im Einzelnen gilt für die lohnsteuerliche und sozialversicherungsrechtliche Arbeitnehmereigenschaft Folgendes:

2.1 Der steuerrechtliche Arbeitnehmerbegriff

In § 1 Abs. 1 LStDV ist die Arbeitnehmereigenschaft durch den Verordnungsgeber definiert: Arbeitnehmer sind hiernach Personen, die aus einem Dienstverhältnis oder einem früheren Dienstverhältnis Arbeitslohn beziehen. Dazu zählen auch Rechtsnachfolger dieser Personen, soweit sie Arbeitslohn aus dem früheren Dienstverhältnis beziehen. Ein Dienstverhältnis in diesem Sinne liegt vor, wenn der Beschäftigte dem Arbeitgeber seine Arbeitskraft schuldet. Dies ist der Fall, wenn der Beschäftigte bei Betätigung seiner geschäftlichen Willens unter der Leitung des Arbeitgebers steht oder im geschäftlichen Organismus dessen Weisungen zu folgen hat.

In der Praxis ist es oft schwierig, die Arbeitnehmereigenschaft von einer selbständig ausgeübten Tätigkeit abzugrenzen. In Zweifelsfällen ist nach der Rechtsprechung des BFH das „Gesamtbild der Verhältnisse“ maßgebend. Es müssen die für und gegen eine Arbeitnehmereigenschaft sprechenden Merkmale des Beschäftigtenverhältnisses gegeneinander abgewogen werden. Die vertraglichen Regelungen sind in die Würdigung mit einzubeziehen., sofern die Vereinbarungen nicht nur ernsthaft gewollt, sondern auch tatsächlich durchgeführt werden. Zu den (lohn-)steuerlichen Kriterien der Arbeitnehmereigenschaft im Einzelnen:

2.1.1 Eingliederung in den Betrieb

Eine für die Arbeitnehmereigenschaft sprechende Eingliederung kann sich u.a. bereits aus einer genau geregelten Arbeitszeit ergeben. Als weitere Anhaltspunkte können herangezogen werden:

- die Vorgabe und Einrichtung eines Arbeitsplatzes mit zur Verfügung gestellten Arbeitsmitteln;
- Urlaubsanspruch und Überstundenvergütung;
- eine Fortzahlung der Vergütung im Urlaubs- oder Krankheitsfall;
- die Einbeziehung in die Sozialleistungen des Betriebs (Jubiläumsgewährungen, betriebliche Altersversorgung usw.);
- ein stundenweise festgelegter Arbeitslohn

Die Art der Entlohnung allein ist jedoch kein ausschlaggebendes Abgrenzungsmerkmal. Auch selbständig Tätige rechnen oft nach Stundensätzen ab. Andererseits ist eine an die Leistung anknüpfende Entlohnung auch bei Arbeitnehmern möglich (z.B. Akkordlohn, Umsatzbeteiligung oder Stücklohn bei Heimarbeit).

2.1.2 Weisungsgebundenheit und fehlendes Unternehmerrisiko

Eines der wichtigsten Abgrenzungsmerkmale ist, ob der Beschäftigte ein eigenes Unternehmensrisiko trägt (= Selbständigkeit) oder ob Erfolg und Misserfolg der Tätigkeit ausschließlich dem Auftraggeber zugute kommen, der Beschäftigte also selbst kein Risiko trägt (= Arbeitnehmer). Bei einfach gelagerten Arbeiten unterliegt der Beschäftigte meist besonders stark den Weisungen des Auftraggebers, die eine eigene unternehmerische Initiative unterbinden. Anders verhält es sich bei gehobeneren Tätigkeiten, die besondere persönliche Fähigkeiten verlangen und deshalb auch Raum für unternehmerische Initiativen lassen. In diesen Fällen spricht einiges für eine selbständige Tätigkeit.

2.2 Der sozialversicherungsrechtliche Arbeitnehmerbegriff

Der sozialversicherungsrechtliche Arbeitnehmerbegriff wird geprägt durch eine persönliche und wirtschaftliche Abhängigkeit des Beschäftigten von seinem Auftraggeber. Dies folgt aus einem Rückschluss aus der gesetzlichen Definition der sozialversicherungsrechtlichen Beschäftigung als „nichtselbständige“ Arbeit in § 7 Abs. 1 SGB IV. Das hier geltende Merkmal der persönlichen und wirtschaftlichen Abhängigkeit führt in der Regel zum gleichen Ergebnis wie die für die Lohnsteuer dargestellten Beurteilungskriterien. Nur in besonderen Ausnahmefällen ist eine vom Lohnsteuerrecht abweichende Einordnung der Beschäftigten möglich.

2.3 Die Auffassung des FG Hamburg – Urteil vom 29.6.05, II 402/03

Das FG Hamburg hat im o.g. Urteil entschieden, dass kurzzeitig beschäftigte Reiseleiter unter bestimmten Voraussetzungen Einkünfte aus selbständiger Arbeit erzielen können und insoweit keine Arbeitnehmer im Sinne des Lohnsteuerrechts sind. Für die steuerliche Einordnung seien konkrete Vorgaben zu Art und Inhalt der Tätigkeit eher von untergeordneter Bedeutung. Entscheidend sei vielmehr die mögliche Eingliederung in den Betrieb, die Gebundenheit an Weisungen des Auftraggebers sowie die Übernahme eines eigenen Unternehmerrisikos. Dazu im Einzelnen:

- Im Hinblick auf die zeitliche und räumliche Eingliederung in eine betriebliche Organisation möchte das FG ausdrücklich die „in der Natur der übernommenen Tätigkeit“ liegenden Besonderheiten berücksichtigt wissen. Dasselbe gilt für die Unterwerfung unter die Weisungen des Auftraggebers zu Art und Inhalt der Tätigkeit.
- In manchen typischerweise selbständigen Tätigkeitsbereichen können konkrete Vorgaben über Art und Inhalt der Tätigkeit durch den Auftraggeber festgelegt werden, ohne dass dies gleich schädlich sei. Als Beispiele nennt das Gericht den Auftritt eines Künstlers oder die Tätigkeit eines Synchronsprechers, bei denen die in der Natur der Tätigkeit liegenden Besonderheiten unter Umständen konkret und im Detail vorgegeben werden. Dennoch handele es sich regelmäßig um selbständige Tätigkeiten.
- Bei einfach gelagerten Tätigkeiten seien bereits geringfügige Vorgaben des Auftraggebers über Art und Inhalt der Tätigkeit ausreichend, um die arbeitnehmertypischen Merkmale zu verwirklichen. Bei anspruchsvolleren Tätigkeiten ließen selbst weitreichendere Vorgaben einen Rückschluss auf eine Arbeitnehmereigenschaft nicht zu, sowie ein eigener Spielraum für die Ausgestaltung der Tätigkeit durch die Beschäftigung verbleibe.
- Im Hinblick auf die zeitliche und räumliche Eingliederung sei im Streitfall zu berücksichtigen, dass die der Entscheidung zu Grunde liegenden Reiseleiterverträge nur für die Dauer einer Reise abgeschlossen worden seien. Den Reiseleitern habe es hierbei freigestanden, ob bzw. an welchen Reisen sie teilnehmen wollten.
- Wegen der Entfernung des Einsatzortes vom Sitz der Auftraggeberin sei im übrigen eine Eingliederung in die betriebliche Organisation nur schwer darstellbar gewesen. Für die Ausübung der Reiseleitertätigkeit am Urlaubsort sei es daneben erforderlich gewesen, die Tätigkeit an sich spontan ändernde Situationen individuell anzupassen. Dies alles spreche für seine selbständige Tätigkeit.

Alles weitere für die Selbständigkeit sprechende Indizien nennt das Finanzgericht die Unternehmerinitiative und Übernahme eines Unternehmerrisikos durch die Beschäftigten. Dem Unternehmerrisiko komme hierbei die wesentlich größere Bedeutung zu:

- Insbesondere stehe eine vertraglich vorgesehene bzw. nicht ausdrücklich ausgeschlossene Möglichkeit von Honorarkürzungen bei Schlechtleistungen für die Übernahme eines eigenen Unternehmerrisikos. Darüber hinaus sei es nicht weiter von Belang, ob oder inwieweit Schadenersatzansprüche gegenüber dem Beschäftigten selbst geltend gemacht werden können.
- Neben möglichen Kürzungen der Vergütungen sieht das Gericht ein Unternehmerrisiko auch in den möglichen Folgen einer Beurteilung der Beschäftigten durch die Kunden. Die in Kritik-Fragebögen geäußerte Zufriedenheit der Kunden sei für den Abschluss weiterer Vertragsverhältnisse zwischen dem Auftraggeber und den kurzfristig beschäftigten Reiseleitern von ausschlaggebender Bedeutung.

Auch der für außenstehende Dritte erkennbare Wille einer oder beider Vertragsparteien kann als Indiz für die lohnsteuerliche Einordnung des Beschäftigungsverhältnisses herangezogen werden. Voraussetzung hierfür sei jedoch, dass dieser Wille in der Praxis auch tatsächlich umgesetzt werde. Das FG sieht im ausdrücklichen Verzicht auf typische Arbeitnehmerrechte (z.B. Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall) ein Indiz für eine selbständige Tätigkeit.

3. Praxishinweise

Die folgenden Gesichtspunkte sind nach dem Urteil des FG Hamburg für die (lohn-)steuerliche Einordnung von kurzfristig Beschäftigten somit von besonderer Bedeutung:

- organisatorische Einbindung in den Betrieb des Auftraggebers (insbesondere Dauer der Beschäftigung, Entfernung des Einsatzortes zum Sitz des Auftraggebers und eigenverantwortliche, spontane Anpassung von Art und Inhalt der Tätigkeit vor Ort);
- Inhalt und Reichweite der Vorgaben über Art und Inhalt der Tätigkeit und dahingehendes Weisungsrecht des Auftraggebers;
- verbleibender Gestaltungsspielraum der Beschäftigten bei der Ausübung ihrer Tätigkeit;
- Berücksichtigung der „in der Natur der Sache/der übernommenen Tätigkeit“ liegenden besonderen Umstände;
- Beurteilung der übernommenen Tätigkeit als einfach/qualifiziert;
- Übernahme eines Unternehmerrisikos durch den Beschäftigten (insbesondere drohende Honorarkürzungen bei Schlechtleistungen und Abschluss von Folgeverträgen je nach Unzufriedenheit der Kunden; nachrangig sind möglicher Schadenersatz und Unternehmerinitiative);
- nach außen erkennbarer Wille der Vertragsparteien, insbesondere Verzicht auf die Vereinbarung typischer Arbeitnehmerrechte (z.B. Entgeltfortzahlung im Krankheitsfall, bezahlter Urlaub);
- inhaltliche Ausgestaltung der Verträge und deren tatsächliche Durchführung.

Beachten Sie: Nach wie vor ist es bei der (lohn-)steuerrechtlichen Einordnung der Vergütungen von kurzfristig beschäftigten Personen erforderlich, sich in jedem Einzelfall einen Gesamtüberblick über die rechtlichen und tatsächlichen Verhältnisse zu verschaffen. Das FG Hamburg gibt Ihnen hierfür konkrete Kriterien an die Hand, die das abstrakte „Gesamtbild“ der Finanzgerichte Konturen annehmen lassen und die Abgrenzung einer selbständigen von einer nichtselbständigen Tätigkeit spürbar erleichtern.

Einkommensteuer / Sozialversicherung – Übernahme der Kosten einer Bahncard

Kosten für eine Bahncard dürfen vom Arbeitgeber abgabenfrei erstattet werden, wenn die voraussichtlichen Kosten für dienstliche Bahnfahrten den Kaufpreis für die Bahncard übersteigen. Diese Regelung ist m.E. sinngemäß auch für selbständig tätige an zu wenden, d.h. die Kosten einer Bahncard sind in diesem Falle als Betriebsausgabe abzugsfähig (Erlass Fmi des Saalandes vom 13.10.2004).

Ertragsteuerliche Erfassung der Nutzung eines betrieblichen Kfz zu Privatfahrten

Die bloße Behauptung eines Steuerpflichtigen, das Firmen-Fahrzeug werde nicht für Privatfahrten genutzt oder Privatfahrten würden ausschließlich mit anderen Fahrzeugen durchgeführt, reicht nicht aus, von der Anwendung der Regelung des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Sätze 2 und 3 EStG abzusehen (1% vom Brutto-Listenpreis, zuzüglich Fahrten zwischen Wohnung und Betriebsstätte). Vielmehr trifft den Steuerpflichtigen die objektive Beweislast, wenn ein nach der Lebenserfahrung untypischer Sachverhalt, wie z. B. die ausschließliche betriebliche Nutzung des einzigen betrieblichen Kraftfahrzeugs eines Unternehmens, der Besteuerung zugrunde gelegt werden soll. In der Praxis bedeutet dies entweder die „1%-Regelung“ zu akzeptieren oder ein korrektes Fahrtenbuch zu führen.

Einkommensteuer und Sozialversicherung: Neue Rechtsprechung i.V.m. der Überlassung eines Betriebs-Pkw an Arbeitnehmer

Wenn ein Arbeitnehmer einen Betriebs-Pkw für Privatfahren nutzen darf, beträgt der private Nutzungswert, der als zusätzlicher Bruttolohn erfasst werden muss, für jeden angefangenen Kalendermonat grundsätzlich 1% des auf 100 € abgerundeten inländischen Listenpreises des Fahrzeugs. Benutzt der Arbeitnehmer das Betriebsfahrzeug auch für Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte, erhöht sich der private Nutzungswert für jeden angefangenen Kalendermonat um 0,03% des Listenpreises für jeden Entfernungskilometer des Arbeitswegs (31 Abs.2 LStR 2002).

Lohnsteuerpauschalierung mit 15%

Ein Teilbetrag des privaten Nutzungswerts, der auf die Fahrten von der Wohnung zur Arbeitsstätte entfällt, kann nach § 40 Abs.2 EStG pauschal mit 15% versteuert werden. Dieser Teilbetrag entspricht der Entfer-

nungspauschale, die der Arbeitnehmer als Werbungskosten absetzen könnte, wenn die Pauschalbesteuerung mit 15% nicht vorgenommen wird.

Die pauschale Besteuerung der Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte mit 15% ist nur vorteilhaft, wenn Sozialversicherung eingespart wird. Wenn keine Einsparung bei den Sozialversicherungsbeiträgen eintritt, ist die Pauschalierung wegen der Pauschalsteuer nachteilig, da der Arbeitnehmer die Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte ohne Pauschalierung i.d.R. steuermindernd als Werbungskosten abziehen kann.

Privatnutzung eines Pkw durch mehrere Arbeitnehmer

Steht ein Betriebs-Pkw gleichzeitig mehreren Arbeitnehmern zur privaten Nutzung zur Verfügung, **beläuft sich der als Arbeitslohn zu erfassende geldwerte Vorteil für jeden Kalendermonat auf insgesamt 1% des inländischen Listenpreises des Kfz. Dieser Wert ist auf die Nutzungsberechtigten aufzuteilen.** Dies gilt auch dann, wenn mehrere Arbeitnehmer auf einen Fahrzeugpool zugreifen können.

In einem Streitfall, den der BFH mit Urteil vom 15.Mai 2002 entschieden hat, stand ein betriebliches Kfz gleichzeitig zwei Arbeitnehmern für private Fahrten zur Verfügung. Nach Auffassung des BFH müssen in einem solchen Fall für jeden Kalendermonat insgesamt nur 1% des Bruttolistenpreises als geldwerter Vorteil bei den beiden Arbeitnehmern angesetzt werden, während die Finanzverwaltung den Arbeitslohn bei beiden Arbeitnehmern um 1% erhöhen wollte.

Das neue Urteil eröffnet interessante Gestaltungsmöglichkeiten bei der **Nutzung eines Betriebs-Pkw durch mehrere Familienangehörige**, wenn diese unterschiedlich hohe Gehälter beziehen, denn durch die Aufteilung des geldwerten Vorteils kommt es dann i.d.R. zu einer Steuerentlastung. Dabei müssen allerdings auch die Folgen hinsichtlich der Sozialversicherung bedacht werden, wenn nur einer der Arbeitnehmer sozialversicherungsfrei beschäftigt ist oder mehr verdient als der Pflichtversicherungsgrenze entspricht.

Fundstellen:

- a) BMF-Schreiben v. 2.5.02 (IV 6-S 2177-20/02) in DStR 2002 S.910.
- b) BFH-Urteil v. 15.5.02 (VI R 132/00) in Der Betrieb 2002 S.1586; LEXinform 574738; Betriebs-Berater 2002 S.1466; DStR 2002 S.1127.

Fahrtenbuch

Die pauschalen Wertansätze in Höhe von 1% und 0,03% für den Nutzungswert können wahlweise durch echte Werte ersetzt werden. In diesem Fall müssen die Kosten durch Belege nachgewiesen und es muss auf Dauer ein Fahrtenbuch geführt werden. Da die exakte Ermittlung des privaten Nutzungswerts auch nachträglich in der Einkommensteuererklärung vorgenommen werden darf, wird man für Zwecke des Lohnsteuerabzugs die pauschalen Wertansätze wählen, um den betrieblichen Arbeitsaufwand in Grenzen zu halten (Abschn.31 Abs.9 Nr. 3 LStR 2002).

Ein **elektronisches Fahrtenbuch** ist nur dann ordnungsgemäß, wenn nachträgliche Änderungen technisch ausgeschlossen sind oder zumindest dokumentiert werden. Faktisch ist es also erforderlich, ein handschriftliches Fahrtenbuch zu führen.

Urteil des FG Baden-Württemberg v. 27.02.02 (2 K 235/00-rkr.) in EFG 2002 S.667.

Der Aufwand i.V.m. der Führung eines Fahrtenbuchs macht sich vor allem bezahlt, wenn ein Pkw einen hohen Listenpreis hat, oder wenn die Differenz zwischen den Anschaffungskosten und dem Listenpreis groß ist, oder wenn ein Pkw ganz überwiegend betrieblich genutzt wird.

Zubehör später anschaffen

Maßgebend für die Berechnung des geldwerten Vorteils ist bei der 1%-Regelung der Listenpreis des Kfz am Tag der ersten Zulassung. Nur die **Kosten eines Autotelefon dürfen bei Arbeitnehmern wegen des § 3 Nr.45 EStG vom Listenpreis gekürzt werden**. Dagegen vertritt die Finanzverwaltung die Auffassung, dass die Kosten für ein Navigationsgerät, einen Computer oder ähnliche Einbauten nicht vom Listenpreis abgezogen werden dürfen, wie das teilweise in der Literatur empfohlen wird (Der Betrieb 2002 S.1585). Arbeitgeber sollten die Verwaltungsauffassung bei der Lohnabrechnung beachten; der Arbeitnehmer kann einen geldwerten Vorteil dann gegebenenfalls in seiner Einkommensteuererklärung neu berechnen, falls er den Streit mit der Finanzverwaltung nicht scheut (Abschn.39 Abs.2 Nr.3 Satz 4 LStR 2002).

Wegen der Maßgeblichkeit des Listenpreises **am Tag der ersten Zulassung** wirkt es sich vorteilhaft aus, wenn zunächst ein bescheiden ausgestatteter Pkw angeschafft wird. Alle Zusatzgeräte, die ohne wesentliche Mehrkosten nachträglich installiert werden können, etwa das Radio, Navigationsgerät usw. werden dann unmittelbar nach der Zulassung eingebaut.

Zuzahlungen optimal gestalten

Wenn der Arbeitnehmer einen Zuschuss zu den Anschaffungs- oder Unterhaltskosten des Fahrzeugs zahlt, mindert der Zuschuss im Jahr der Zahlung den steuerpflichtigen Nutzungswert. Ein übersteigender Betrag geht steuerlich verloren. Es ist deshalb **vorteilhaft, wenn der Zuschuss in Monatsraten bezahlt wird**, die dem steuer- (und sozialversicherungspflichtigen) Nutzungswert entsprechen. Eine Erhöhung des Bruttolohns entfällt dann in allen Monaten, in denen der Zuschuss gezahlt wird (Absch.31 Abs.9 Nr.4 LStR 2002).

Beschaffung von Arbeitsmitteln

Auch die Fahrtkosten im Zusammenhang mit der Anschaffung von Arbeitsmitteln (Fachliteratur, Arbeitszimmereinrichtung etc.) und die Fahrtkosten zum Steuerberater sind als Werbungskosten absetzbar.

Die Bewirtung von Arbeitnehmern vorteilhaft gestalten

Die Bewirtung von Arbeitnehmern bleibt steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn

- Arbeitnehmer an einer Besprechung mit Kunden teilnehmen,
- Arbeitnehmer von einem Geschäftspartner zum Essen eingeladen werden,
- die Bewirtung der Arbeitnehmer im Rahmen einer herkömmlichen Betriebsveranstaltung (max. 2 mal pro Jahr) erfolgt,
- die Kosten für die Bewirtung der Arbeitnehmer aus Anlass der Dienst Einführung, eines Funktionswechsels, der Ehrung eines Jubilars oder der Verabschiedung (Achtung: Sonderfälle, die immer einzeln geprüft werden müssen) eines Arbeitnehmers bis zu € 110 je Arbeitnehmer betragen,
- bei der Bewirtung von Arbeitnehmern während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes die Freigrenze von € 40 eingehalten wird und
- den Arbeitnehmern im Betrieb Getränke und Genussmittel unentgeltlich zur Verfügung gestellt werden, etwa Kaffee, alkoholfreie Getränke oder Gebäck etc.

Neuer Erlass zum Abzug von Telekommunikationskosten bei Arbeitnehmern

Auslagenersatz:

Ersetzt der Arbeitgeber (AG) dem Arbeitnehmer (AN) Telekommunikationskosten, so setzt dies den Nachweis der betrieblichen Veranlassung voraus. Dieser Nachweis ist stets mittels Einzelverbindungs-nachweis zu führen. Hierbei ist es zulässig, den Nachweis über einen repräsentativen Zeitraum von 3 Monaten zu führen und den sich daraus ergebenden betrieblichen Anteil für das Kalenderjahr beizubehalten, wenn sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern. Zu den anteiligen Kosten gehören nicht nur die Nutzungsgebühren, sondern auch die Grundgebühren und die vollständigen Anschaffungs- und Montagekosten der Geräte.

Aufwendungen des AN als Werbungskosten:

Hier ist die berufliche Veranlassung durch Einzelverbindungs-nachweis zu belegen. Die Aufzeichnungen sind fortlaufend zu führen. Eine Beschränkung auf einen repräsentativen Zeitraum (wie oben) gibt es hier nicht.

Mitbenutzung arbeitgebereigener Kommunikationseinrichtungen durch den AN:

Nach der letzten Änderung des Einkommensteuergesetzes (§ 3 Nr. 45) ist endlich Rechtsklarheit eingetreten:

Die private Nutzung von PC, Internet und anderen Telekommunikationsgeräten durch den Arbeitnehmer ist steuerfrei!

Vermietung des heimischen Büros an den Arbeitgeber als „Steuersparmodell“?

Wer Aufwendungen für sein häusliches Arbeitszimmer voll absetzen will, stößt schon derzeit auf fast unüberwindliche Hürden. Ab dem Jahr 2007 wird sich die Gesetzeslage voraussichtlich noch einmal verschärfen. Dann nämlich setzt die Abziehbarkeit von Arbeitszimmerkosten voraus, dass das Heimbüro den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit darstellt. Vor diesem Hintergrund kann es sich anbieten, dass Arbeitnehmer wie z.B. leitende Angestellte oder GmbH-Geschäftsführer ihr Heimbüro an den Arbeitgeber vermieten. Solche Gestaltungen sind schon mehrfach vom BFH abgesegnet worden, und auch die Finanzverwaltung hat ihre grundsätzliche Vorbehalte dagegen aufgegeben. Sie will allerdings „Mietmodelle“ nur unter engen Voraussetzungen anerkennen. Der folgende Beitrag zeigt, wie man ein solches Mietmodell rechtssicher gestalten kann.

1. Praktische und steuerliche Vorteile im Überblick

Wenn Arbeitnehmer einen größeren bzw. wichtigen Teil ihrer Arbeit in das Heimbüro verlegen können und ihrem Arbeitgeber das eigene Heimbüro vermieten, hat das viele praktische Vorteile: Der Arbeitgeber spart Raumkapazitäten und Betriebskosten. Zudem können dort manche Arbeiten zu Zeiten erledigt werden, in denen der Betrieb geschlossen ist, ein Ansprechpartner für Kunden oder Geschäftspartner aber weiter präsent sein muss. Auch der Arbeitnehmer kann mit einem Heimbüro Zeit und Kosten einsparen.

Können darüber hinaus noch steuerliche „Mitnahme-Effekte“ wahrgenommen werden, ist das umso besser. In drei Urteilen aus den Jahren 2001, 2003 und 2004 (s. unten 3.) hat der BFH den Grundstein für die einkommensteuerliche Anerkennung solcher Mietmodelle gelegt. Danach ist klar: An den Arbeitgeber vermietete Heimbüros sind keine „häuslichen Arbeitszimmer“, so dass die hier bestehenden Abzugsbeschränkungen und die verschärfte Arbeitszimmer-Rechtsprechung des BFH per se nicht greifen. Die Aufwendungen sind somit voll absetzbar, auch wenn nur Verluste erzielt werden.

Hinweis: Ab 2007 droht der Wegfall der Entfernungspauschale, wenn der Arbeitnehmer in der Nähe seiner Arbeitsstelle (Entfernungen bis zu 20 km) wohnt. Kosten für Fahrten zum Betrieb fallen damit steuerlich unter den Tisch. Je weniger wegen eines Heimbüros also zum Betrieb gefahren wird, desto besser: Auch unter umsatzsteuerlichen Aspekten kann die Vermietung an den Arbeitgeber höchst interessant sein, da eine Option des Arbeitnehmers zur Umsatzsteuer den Vorsteuerabzug aus den meist hohen Immobilienaufwendungen ermöglicht. Das kann sich beim ab 2007 geplanten USt-Satz von 19 v.H. sehr positiv auswirken.

Beispiel 1

Die AB-GmbH betreibt ein Dental-Labor. Gesellschafter zu jeweils 50 v.H. und Geschäftsführer sind A und B. Der A ist u.a. auch für den kaufmännischen Bereich, für Abrechnungen gegenüber den Krankenkassen und Ähnliches zuständig.

Seine ebenfalls bei der GmbH geringfügig tätige Ehefrau E hilft ihm bei der Büroarbeit. Beide erledigen solche Arbeiten in einem Kellerraum eines Einfamilienhauses. Dieser Raum ist an die GmbH vermietet. A und E haben als Vermieter zur Umsatzsteuer optiert. Die monatliche Miete beträgt rund 80 EURO zzgl. Umsatzsteuer.

Das nah an der Betriebsstätte liegende Einfamilienhaus wurde für rund 300.000 EUR plus 48.000 EUR USt erbaut. Die Ehegatten machen in Höhe des Heimbüro-Anteils (5 v.H. der Nutzfläche) den Vorsteuerabzug geltend, also in Höhe von 2.400 EUR (48.000 EUR x 5 b. H.

Das Niedersächsische FG hatte in einem vergleichbaren Fall keine Bedenken, den Vorsteuerabzug anzuerkennen., weil es für die Heimbürovermietung einen guten Grund gab. So sollte dem A und E auch außerhalb üblicher Arbeitszeiten ein geeigneter Arbeitsplatz zur Verfügung stehen. Trotz einkommensteuerlicher „Mitnahme-Effekte“, die bei der Vermietung auch eine Rolle spielten, sah das FG keinen Gestaltungsmissbrauch (30.06.05, EFG 05, 1813, rkr.).

Hinweis: Das Beispiel 1 deutet allerdings schon darauf hin, dass es für die Gestaltung besondere betriebliche Gründe geben muss. Der BFH verlangt sogar ein vorrangiges Arbeitgeberinteresse (s. Punkt 3).

2. Exkurs: Die einkommensteuerliche Arbeitszimmer-Misere

Auf Grund der gesetzlichen Ausgangslage schneiden die meisten mit einem häuslichen Arbeitszimmer steuerlich schlecht ab. Sie können im schlimmsten Fall schon heute gar nichts absetzen, weil das Heimbüro nicht den **Berufsmittelpunkt**“ darstellt, sie nicht überwiegend dort arbeiten oder noch über einen anderweitigen Arbeitsplatz verfügen.

Beispiel 2

Ein leitender Angestellter, der regelmäßig Arbeit mit nach Hause nimmt, wird seine Arbeitszimmeraufwendungen regelmäßig nur dann und allenfalls bis 1.250 EUR pro Jahr absetzen können, wenn er am Firmensitz über keinen „geeigneten“ Arbeitsplatz verfügt (vgl. BFH 14.12.04, XI R 13/04). In solchen Fällen bietet sich eine Heimbüro-Vermietung geradezu an.

2.1. Arbeitszimmer ist jedes „Büro“

Nach gefestigter BFH-Rechtsprechung ist jeder Raum, der in den eigenen vier Wänden oder in der Mietwohnung für Büroarbeiten oder für geistige Arbeiten beruflich genutzt wird, ein Arbeitszimmer im Sinne des Einkommensteuerrechts (vgl. dazu Zimmers, DStR 03, 675). Bei den meisten Steuerbürgern – bis auf die beruflichen Vollzeit-Heimarbeiter – kommen in der Praxis die Abzugsbeschränkungen, wenn nicht sogar das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Nr. 6b EStG zum Tragen. Diese unerfreuliche Situation ist durch neuere BFH-Entscheidungen (siehe Punkte 2.2. und 2.3) noch verschärft worden.

2.2. Berufsmittelpunkt: Rein qualitative Betrachtung

Auch der Arbeitszimmer-Variante „Mittelpunkt der gesamten betrieblichen/beruflichen Tätigkeit“ setzt der BFH immer engere Grenzen. Danach muss der „qualitative“ Berufsmittelpunkt im Arbeitszimmer liegen (u.a. BFH, BStBl II 04,65). Mit anderen Worten: Auf die Zeit, die im Arbeitszimmer verbracht wird, kommt es weniger an. Entscheidend ist vielmehr, wo der „Kernbereich“ der Tätigkeit liegt. Davon betroffen sind

u.a. solche Arbeitnehmer, die nicht nur zu Hause, sondern auch noch im Betrieb oder auswärts (z.B. bei Kunden tätig sind und deren Berufsmittelpunkt nicht eindeutig im Heimbüro liegt. Hier kommt schon bis Ende 2006 ein Abzug von Aufwendungen nur bis 1.250 EUR/Jahr in Betracht und ab 2007 lässt sich bei fehlendem Berufsmittelpunkt gar nichts mehr absetzen.

Praxishinweis: Bei Unternehmensleitern hat der BFH erst kürzlich entschieden, dass ihr qualitativer Berufsmittelpunkt regelmäßig am Ort der Geschäftstätigkeit der Firma liegt, mögen sie auch noch so viel in ihrem Heimbüro arbeiten (BFH 6.7.05, DStRE 06,8). Die Entscheidung betraf zwar den Inhaber einer Tankstelle, der sein Unternehmen ganz überwiegend von zu Hause aus leitete. Die Situation dürfte jedoch im Fall eines GGf, dessen GmbH ihre Dienstleistung „vor Ort“ in der Betriebsstätte erbringt, nichts anders zu beurteilen sein.

2.3 „Häusliches“ Arbeitszimmer

Ist das Heimbüro in die private Wohnsphäre mit eingebunden, liegt ein „häusliches“ Arbeitszimmer mit den entsprechenden steuerlichen Abzugsbeschränkungen vor. Der BFH fasst dabei den Begriff der „privaten Einbindung“ sehr weit. Nach neuerer Rechtsprechung genügt schon „eine gewisse Nähe“ zu den Privaträumen. Sogar bei der separaten Lage des Heimbüros innerhalb eines Einfamilienhauses ist laut BFH von einem „häuslichen“ Arbeitszimmer auszugehen; denn hier erstreckt sich die private Sphäre quasi über den gesamten Wohnteil des Hauses (BFH 15.12.04, XI R 14/03). So ging er im Streitfall bei einem Büro im Souterrain eines Einfamilienhauses von einem „häuslichen“ Arbeitszimmer aus, obwohl es relativ groß war (67 qm bei 340 qm Wohnfläche), einen separaten Zugang hatte und hinsichtlich seiner Ausstattung alle Qualitäten eines echten Büros hatte.

Praxishinweis: Bei einem Heimbüro im Kellerbereich eines Mehrfamilienhauses, das teilweise an Dritte (z.B. an Angehörige) vermietet ist, dürften die Chancen auf Anerkennung eines „außerhäuslichen“ Arbeitszimmers dagegen gut sein (vgl. BFH 18.8.05, DStR 06, 459: Dachgeschoss-Arbeitszimmer).

2.4 Arbeitszimmer-Abzugsbeschränkungen verfassungsgemäß?

Nach heutiger Rechtslage kann man an der Verfassungsmäßigkeit der gesetzlichen Abzugsbeschränkungen sicherlich seine Zweifel haben, weil sie bestimmte Berufsgruppen diskriminiert (vgl. DStR 03, 675).

In seiner Entscheidung vom 6.7.05 hat der BFH jedoch deutlich gemacht, dass er die derzeitige Regelung für verfassungskonform hält (XI R 87/03, DStRE 06, 8). Spätestens nach der weiteren steuerlichen Verschärfung ab 2007 dürfen sich meines Erachtens aber grundlegende verfassungsrechtliche Bedenken ergeben.

3. Die „Grundstein-Legung“ durch den BFH

Erstmals erkannte der BFH mit Urteil vom 19.10.02 Heimbüro-Vermietungen an (BStBl II 02, 2196). Es folgten zwei weitere Entscheidungen vom 20.03.03 (BStBl II 03, 827), und vom 16.09.04 (DStR 05,59), in denen er sich mit weiteren Einwänden der Finanzverwaltung auseinandersetzte und diese Stück für Stück beiseite räumte. In den ersten beiden Fällen ging es um Mitarbeiter, die als „externe“ Arbeitnehmer nur über einen Arbeitsplatz im eigenen Heimbüro verfügten. Im dritten Fall konnte der Arbeitgeber einem Mitarbeiter in gehobener Position keinen geeigneten repräsentativen Arbeitsplatz im Betrieb zur Verfügung stellen. Das besondere Arbeitgeberinteresse an der Heimbüro-Anmietung lag damit auf der Hand. Daher sah der BFH in allen drei Fällen in der steuerlichen Anerkennung überhaupt kein Problem.

3.1 Trendwende durch BFH vom 16.9.04

Die Trendwende brachte die BFH-Entscheidung vom 16.9.04 (a.a.O.). Hier stellten die obersten Finanzrichter erstmals explizit fest, dass ein vermietetes Arbeitszimmer ein „externes außerhäusliches Arbeitgeberbüro“ und kein häusliches Arbeitszimmer ist, bei dem die Abzugsbeschränkungen Anwendung finden. Die Quintessenz aus den vorgenannten drei Urteilen ist:

a) Jeder Arbeitnehmer kann mit seinem Arbeitgeber in einem eigenständigen Vertrag eine Vereinbarung über die Anmietung des eigenen Heimbüros treffen. Der Abschluss eines solchen Mietvertrags ist zivilrechtlich möglich und daher auch steuerlich grundsätzlich anzuerkennen, wenn eine entsprechende separate - vom Anstellungsvertrag getrennte - Nutzungsabrede getroffen worden ist. Die Finanzverwaltung hatte dies bis dahin immer abgelehnt, Mietzahlungen stets als verkapptes Arbeitsentgelt beurteilt und angemietete Heimbüros als „häusliche Arbeitszimmer“ eingestuft.

b) Auf die Bezeichnung „Mietvertrag“ kommt es dabei weniger an, als auf den Inhalt. Dieser muss eine Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt nach Art eines Mietvertrags mit allen Rechten und Pflichten vorsehen. Art und Weise der Heimbüronutzung müssen klar geregelt sein. Eine bloß geduldete Heimarbeit genügt nicht!

c) Schriftform ist zwar nicht zwingend, aber zur Dokumentation eines besonderen Arbeitgeberinteresses und vor allem zu Beweis Zwecken dringend anzuraten (siehe unten 5. und 6.).

d) Es müssen auch nicht etwa für andere Mitarbeiter Heimbüros bei fremden Dritten angemietet sein. Ein solcher „Fremdvergleich“ ist nicht erforderlich (gilt aber als Anerkennungs-Indiz).

e) Auch ein ortsübliches Entgelt muss nicht gezahlt werden. Eine Unterschreitung führt nicht zur Kürzung bzw. Nichtanerkennung des Werbungskostenabzugs, auch dann nicht, wenn auf Grund einer niedrigen Miete Verluste entstehen. Der BFH verweist insoweit auf seine Entscheidung vom 22.7.93 (BStBl II 94, 510), wonach eine fehlende Überschuss-Erzielungsabsicht nicht schadet.

3.2 „Besonderes“ Arbeitgeberinteresse an der Heimbüronutzung

Während der BFH in den ersten beiden Entscheidungen „nur“ forderte, dass es ein „betriebliches“ Arbeitgeberinteresse geben müsse, verlangte er im Urteil vom 16.9.04 (a.a.O., S. 60) mehr: Für die Unterscheidung, ob das „Mietentgelt“ verkappter Arbeitslohn oder echter Mietzins ist, komme es darauf an, in wessen „vorrangigem“ Interesse die Heimbüronutzung erfolgt.

a) Dient die Nutzung „in erster Linie“ den Interessen des Arbeitnehmers, sieht der BFH in den Mietzahlungen nicht anderes als Arbeitslohn. Davon ist typischerweise auszugehen, wenn der Arbeitnehmer im Betrieb des Arbeitgebers über einen eigenen Arbeitsplatz verfügt und der Arbeitgeber seine Heimarbeit nur duldet.

b) Wird der betroffene Raum jedoch „vor allem im betrieblichen Arbeitgeberinteresse“ genutzt und erfolgt objektiv nachvollziehbar eine Gebrauchsüberlassung gegen Entgelt, liegt grundsätzlich ein neben dem Dienstverhältnis separat bestehendes Mietverhältnis vor.

Allerdings geht der BFH in seinen Entscheidungsgründen nicht näher darauf hin, wann ein solches vorrangiges Arbeitgeberinteresse anzunehmen ist. Im Streitfall schien ihm ein solches Interesse angesichts folgender Fakten selbstverständlich zu sein: Anmietung eines repräsentativen Dienstzimmers wie es der Arbeitgeber dem Mitarbeiter von herausgehobener Position nicht zur Verfügung stellen konnte, nachdem Anmietungsversuche bei Fremden gescheitert waren.

4. Reaktion der Finanzverwaltung

Mit Schreiben vom 13.12.05 hat das BMF im Wesentlichen sämtliche BFH-Grundsätze übernommen (IV C 3 – S 2253 – 112/05, DStR 06,38):

a) Grundvoraussetzung für die Anerkennung jedes Heimbüros-Mietvertrags ist, dass ein „vorrangiges betriebliches“ Interesse des Arbeitgebers an der Nutzung besteht. Hier fordert das BMF, dass die Ausgestaltung der Vereinbarung und die Nutzung maßgeblich und objektiv nachvollziehbar von den Bedürfnissen des Arbeitgebers „geprägt“ sind.

b) Bestimmte Indizien sprechen zunächst einmal für ein „betriebliches“ Arbeitgeberinteresse, so etwa, wenn kein geeignetes Dienstzimmer im Unternehmen vorhanden ist und der Versuch einer Fremdanmietung erfolglos war, die Anmietung externer für andere Mitarbeiter auch bei Fremden erfolglos ist und eine ausdrückliche schriftliche Mietabrede besteht. Das BMF stellt in diesem Zusammenhang klar: Für ein vorrangiges Arbeitnehmerinteresse spricht es, wenn der Arbeitnehmer am Unternehmenssitz bereits über einen eigenen Arbeitsplatz verfügt. Die Finanzverwaltung wird in diesen Fällen regelmäßig die Abzugsbeschränkungen für häusliche Arbeitszimmer anwenden und die Mietzahlungen als Arbeitslohn qualifizieren.

c) Weiterhin weist das BMF auf die steuerliche Unschädlichkeit von Unterpriis-Vermietungen hin. In der Tat es so, dass sich gerade in einer niedrigen Vorzugsmiete das besondere betriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Heimbüro-Anmietung dokumentiert. Dadurch fällt schließlich ein teurerer betrieblicher Arbeitsplatz weg. Abschließend stellt die Finanzverwaltung klar, dass eine „Koppelung“ von Mietvertragsdauer und Berufszeit des Arbeitnehmers nicht schädlich ist.

5. Praxishinweis für steuersichere Gestaltungen

5.1 Vorrangiges Arbeitgeberinteresse

Auch unter Berücksichtigung der bisherigen Mietmodell-Entscheidungen und ihrer Hintergründe dürften meines Erachtens folgende Umstände bzw. vertragliche Rahmenbedingungen entscheidendes Gewicht für das Vorliegen eines vorrangigen Arbeitgeberinteresses haben:

a) Im Heimbüro finden Arbeiten statt, die dort effektiver oder auch nur dort (z.B. nach Betriebs-Schließung) erledigt werden können.

Das o.g. Beispiel 1 eines GmbH-Geschäftsführers aus der Handwerksbranche, der nach Feierabend im Heimbüro den kaufmännischen Teil seiner Arbeit erledigt, ist ein Paradebeispiel. Dem vergleichbar wäre etwa, wenn ein bestimmter betriebswichtiger Teil der Arbeit ins Heimbüro verlagert wird, so etwa die Planung und Erledigung von Vertriebs- oder Werbeangelegenheiten, die Buchhaltung oder wenn ein Mitarbeiter, der viel unterwegs ist, nach Feierabend dort seine Arbeit nachbereitet.

b) Die im Heimbüro erledigten Arbeiten müssen **betriebswichtig** und **zeitintensiv** sein und mit einer gewissen Regelmäßigkeit anfallen. Mit anderen Worten: Wenn z.B. ein Arbeitnehmer in leitender Position zuweilen Arbeit mit nach Hause nimmt, kann der Arbeitgeber normalerweise deren Erledigung erwarten, ohne deshalb gleich dessen Arbeitszimmer als Heimbüro anmieten zu müssen.

Betriebswichtige Arbeiten sind z.B. alle unternehmensleitenden Tätigkeiten. Auch wenn das Heimbüro der geschäftlichen Repräsentation dient oder dort die Anbahnung von Geschäftskontakten erfolgt, dürfte ein vorrangiges Arbeitgeberinteresse an der Heimbüronutzung bestehen. Daher bieten sich Heimbüro-Mietmodelle insbesondere bei Mitarbeitern in leitender Funktion oder mit speziellen Arbeitsbereichen an.

c) Anstellungs- und Heimbüro-Mietvertrag sind formaljuristisch absolut getrennte Vereinbarungen, was durch einen separaten Nutzungsvertrag dokumentiert sein muss.

Praxishinweis: Nur die Schriftform ist geeignet, die Eigenständigkeit des Heimbüro-Mietvertrags gerichtsfest zu dokumentieren. Die Schriftform ist in der Praxis zumindest dann ein absolutes Muss, wenn sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer „nahe“ stehen oder wenn der Arbeitgeber als Mieter in größerem Umfang in die Immobilie investiert, da man es in diesen Fällen kaum bei mündlichen Absprachen belassen wird.

d) Das besondere Arbeitgeberinteresse an der Heimbüro-Anmietung ist schriftlich im Mietvertrag zu dokumentieren. Dazu bedarf es einer klaren Regelung der Nutzungsbedingungen durch eine „Ausschließlichkeits-Klausel“. Vertraglich eindeutig zu regeln ist außerdem, dass - bis auf das Mietentgelt – sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber tatsächlich und rechtlich wie fremde Vermieter und Mieter gegenüber stehen.

5.2 Praxishinweise zur Beweisvorsorge

Je zeitintensiver im Heimbüro gearbeitet wird, desto besser ist ein vorrangiges betriebliches Arbeitgeberinteresse an dessen Anmietung begründbar. Ebenso spielen die Art der dort erledigten Arbeiten, die Nutzungsverhältnisse wie auch der Aspekt der Betriebskostensparnis eine herausragende Rolle. Bequemlichkeits- und Kostenspar-Aspekte auf der Arbeitnehmerseite müssen demgegenüber in den Hintergrund treten.

Um das Mietmodell gegenüber dem Finanzamt durchsetzen zu können, kann es sich empfehlen, über einen repräsentativen Zeitraum die im Heimbüro erledigten Arbeiten und ggf. Arbeitszeiten zu dokumentieren. Ein solches „Arbeitszeiten-Buch“ kann die Finanzverwaltung zwar nicht fordern. Umso besser ist es aber, wenn Sie als Vermieter bei Bedarf mit schlüssigen Angaben über die Nutzungsverhältnisse das spezielle Arbeitgeberinteresse glaubhaft machen können.

6. Praxis- und Formulierungs-Hinweise

Heimbüro-Mietmodelle stehen und fallen mit dem Nachweis des vorrangigen Arbeitgeberinteresses an der Nutzung des Arbeitszimmer ihres Mitarbeiters. Ein schriftlicher Vertrag in der Art eines Geschäftsraummietvertrags ist schon aus Nachweisgründen unerlässlich. Bei der Vertragsformulierung sind allerdings Modifikationen nötig. Denn Heimbüros sind schon wegen ihrer Lage oft nicht mit üblichen Geschäftsräumen vergleichbar. Vermieter und Mieter stehen sich zumindest beruflich, wenn nicht sogar auch noch privat nahe.

Beispiele

Die X-GmbH mietet das Heimbüro ihres Gesellschafter-Geschäftsführers in seinem Eigenheim an. Einzelunternehmer U mietet das Heimbüro der im Unternehmen mitarbeitenden Ehefrau in deren Einfamilienhaus an.

Gestaltungshinweis: Bei Vertragsgestaltungen zwischen Kapitalgesellschaft (z.B. GmbH und Gesellschafter oder deren Angehörigen) ist besondere Vorsicht geboten, denn sonst drohen verdeckte Gewinnausschüttungen.

Sicherheitshalber sollte ehe ein arbeitgeberfreundlicher Mietvertrag abgeschlossen werden, weil dieser das vorrangige betriebliche Interesse weiter untermauert. Von einer Verwendung von Formular-Mietvertragsmustern ist jedenfalls dringend abzuraten. Auf den Einzelfall zugeschnittene Vertragsformulierungen sind schon aus steuerlichen Aspekten unerlässlich.

6.1 Praktiker-Checkliste: „Rechtssichere Heimbüro-Vermietung“

Folgende Aspekte sind für eine steuersichere Gestaltung besonders wichtig:

- Dokumentation des besonderen Arbeitgeberinteresses an der Heimbüro-Anmietung,
- Separater Mietvertrag, nur Bezugnahme auf den Anstellungsvertrag (keine Koppelung!) und das Arbeitsverhältnis,
- Klare Regelung der Nutzungsverhältnisse, ggf. Regelung der im Heimbüro zu verrichtenden Arbeiten
- Nähere Beschreibung des Mietgegenstands (Heimbüro), seiner Lage und seines Zustands vor Anmietung sowie seiner konkreten Nutzung
- Mietereinbauten, besondere Herrichtung durch den Arbeitgeber, Veränderungen der Mietsache,
- Rechte und Pflichten, z.B. Zutrittsrechte, Exklusiv-Nutzung für Arbeitgeberzwecke, Nutzungsverbote/-beschränkungen,
- Mietentgelt (Warm- oder Kaltmiete, Vorzugsmiete möglich), bei Umsatzsteuroption: Miete netto, USt, Steuernummer,
- Nebenkostentragung und Verantwortung für laufende (Schönheits-)Reparaturen,
- Haftungsausschluss des Mieters (Arbeitgebers) bei Schäden an der Mietsache und (eingebachten/eingebauten) Gegenständen, alleinige Verantwortung des Heimbüronutzers,
- Kündigung mit üblichen Fristen („Koppelung“ an Dienstzeit möglich); Wegnahmerecht bzw. Entschädigungspflicht bezüglich Einbauten, Regelung der Rückgabebedingungen.

6.2 Formulierungs-Muster für Heimbüro-Mietverträge

Heimbüro-Mietvertrag

Dokumentation des Arbeitgeberinteresses

1. Vertragsgegenstand ist die Anmietung eines Heimbüros, die im besonderen betrieblichen Interesse des Mieters (Arbeitgebers) erfolgt. Die Gründe dafür sind: (z.B. nicht vorhandener Arbeitsplatz im Betrieb, für bestimmte Arbeiten nicht geeigneter Arbeitsplatz etc.).
2. Dieser Mietvertrag wird als separate Vereinbarung neben dem Anstellungsvertrag abgeschlossen. Anderweitige Nebenabreden bestehen nicht

Bezugnahme auf Anstellungsvertrag, Mietgegenstand, Regelung der Nutzungsverhältnisse

1. Der Vermieter/Heimbüronutzer ist laut Anstellungsvertrag vom ... in folgender Funktion für den Arbeitgeber tätig:
2. Die Anmietung des Heimbüros erfolgt mit Rücksicht auf folgende von Ihm auch außerhalb der Dienstzeiten regelmäßig zu erledigende Arbeiten:

3. Das Heimbüro darf ausschließlich für Arbeiten im Dienste des Arbeitgebers genutzt werden. Der Arbeitgeber ist nach vorheriger Ankündigung Zutrittsberechtigt.

Beschreibung des Mietobjekts und seines Zustands vor der Anmietung

1. Der Vermieter/Arbeitnehmer überlässt dem Mieter folgende Räumlichkeiten ... (genaue Beschreibung: Etage, qm, usw.) in dem Objekt ... (Lage der Immobilie, Adresse, Etage bei ETW) zur Nutzung als externes Büro.
2. Die Räume werden im unrenovierten Zustand als außerbetrieblicher Arbeitsplatz für Herrn/Frau ... angemietet, vom Mieter (Arbeitgeber) entsprechend seinen Vorstellungen hergerichtet und ab ... als Arbeitsplatz zugewiesen.
3. In dem Mietobjekt befanden sich bei Anmietung folgende Gegenstände/Einbauten usw.: (Inventarliste), deren weitere Nutzung auch Gegenstand dieses Mietvertrags ist.

Mieterereinbauten, eingebrachte Gegenstände, Erst-Renovierung, laufende Instandhaltung

1. Mit Zustimmung des Vermieters werden vom Mieter folgende Einbauten vorgenommen, folgende Gegenstände eingebracht und Sachen eingefügt: (z.B. Einbauschränke, Büromöbel, Telekommunikationseinrichtungen, zusätzliche Versorgungsleitungen, usw.).
2. Der Vermieter ist für den ordnungsgemäßen Zustand der Mietsache mitsamt allen Einrichtungen und Gegenständen erforderlich.
3. Die Kosten der Erst-Renovierung trägt der Mieter. Für die laufenden Renovierungen und Schönheitsreparaturen ist der Vermieter verantwortlich und kostenpflichtig.

Regelung der Nutzungsverhältnisse und Haftung

1. Die Nutzung des Heimbüros ... beginnt am ... Das Mietverhältnis wird auf unbefristete Dauer geschlossen/zunächst befristet bis zum ... (ggf. Mietverlängerungsoption).
2. Die Nutzung als externes Büro des Mieters/Arbeitgebers erfolgt unter folgenden (ggf. besonderen) Vorgaben
3. Der Nutzungsberechtigte hat insbesondere folgende Arbeiten im Heimbüro zu erledigen: (eventuell nähere Zweckbestimmung der Nutzung).
4. Der Arbeitnehmer/Vermieter hat für den ordnungsgemäßen und mängelfreien Zustand der Mietsache zu sorgen und die vom Mieter eingebrachten Gegenstände und Einbauten pfleglich zu behandeln.
5. Der Arbeitnehmer/Vermieter haftet uneingeschränkt für Schäden und Mängel der Mietsache (einschließlich mitvermieteter Gegenstände), es sei denn, diese treten infolge technischer und wirtschaftlicher Abnutzung auf.

Kündigung, Wegnahmeregeln und Entschädigung

1. Der Mietvertrag ist mit einer Frist von zum ordentlich kündbar.
2. Dies gilt vorbehaltlich einer außerordentlichen Kündigung aus besonderem Grund, die u.a. aus folgenden Anlässen möglich ist: (z.B. Insolvenz, Zahlungsverzögerungen ab).
3. Eingebrachte Sachen oder Einbauten darf der Mieter nach Mietende wegnehmen/bzw. folgende ... nicht wegnehmen oder der Vermieter zahlt eine Entschädigung auf Verkehrswert-Basis.
4. Nach einer Nutzungsdauer von (Jahren) gehen folgende Einbauten ins Eigentum des Vermieters über, ohne dass der Mieter dafür eine Entschädigung verlangen kann.