VERLAG des wissenschaftlichen
Instituts der Steuerberater GmbH

STEUERFREIE ZUWENDUNGEN AN ARBEITNEHMER

MERKBLATT 12 | 2018 | NR. 669

INHALT

1. **Allgemeines**
2. **Nicht steuerbare und steuerfreie Zuwendungen**
   - 2.1 Arbeitskleidung
   - 2.2 Aufmerksamkeiten
   - 2.3 Aufwandsentschädigungen an Übungsleiter, Ausbilder etc. (Übungsleiterpauschale)
   - 2.4 Auslagenersatz
   - 2.5 Beihilfen/Unterstützung in Notfällen
   - 2.6 Belegschaftsrabatte
   - 2.7 Betriebsveranstaltungen
   - 2.8 Betreuungsleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie
   - 2.9 Darlehen
   - 2.10 Dienstwohnung
   - 2.11 Dienstwagen – Besteuerung von Elektrofahrzeugen ab 2019
   - 2.12 Erholungsbeihilfen
   - 2.13 Überlassung von Fahrrädern
   - 2.14 Fort- oder Weiterbildungskosten
   - 2.15 Fahrtkostenzuschüsse, Jobticket
   - 2.16 Garagengeld
   - 2.17 Gesundheitsvorsorgeförderung
   - 2.18 Kindergartenzuschuss
   - 2.19 Mahlzeiten
   - 2.20 Reisekosten
   - 2.21 Sachprämien bei Kundenbindungsprogrammen
   - 2.22 Sachzuwendungen, Pauschalierung der Lohnsteuer
   - 2.23 Schadenersatz
   - 2.24 Studiengebühren
   - 2.25 Ersatz von Aufwendungen für arbeitnehmereigene Telekommunikationseinrichtungen
   - 2.26 Nutzung arbeitgebereigener Telekommunikationsgeräte
   - 2.27 Umzugskosten
   - 2.28 Versandkosten
   - 2.29 Warengutscheine
   - 2.30 Werkzeuggeld
   - 2.31 Zukunftssicherungsleistungen
   - 2.32 Zuschläge zum Arbeitslohn

1. ALLGEMEINES

Obwohl Arbeitslohn grundsätzlich lohnsteuerpflichtig ist, gibt es zahlreiche Möglichkeiten, Arbeitnehmern steuer- und sozialabgabenfreie Zuwendungen zukommen zu lassen.

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. Beispielsweise gibt es eine Freibetragsgrenze für Aufmerksamkeiten in R 19.6. LStR 2015 von 60 €.

Das Merkblatt informiert Sie über eine Vielzahl von Geld- oder Sachzuwendungen, die lohnsteuerfrei an Arbeitnehmer gezahlt werden können, und berichtet über aktuelle Entwicklungen in diesem Zusammenhang. Ausführliche Informationen insbesondere zur steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen finden Sie in der DWS-Broschüre Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung".

2. NICHT STEUERBARE UND STEUERFREIE ZUWENDUNGEN

2.1 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 aufgrund der Beschaffenheit nicht ausgeschlossen werden, so liegt ein steuerpflichtiger Sachbezug vor. Dazu gehören z. B. Anzüge.

© 12/2018 DWS-Verlag · Verlag des wissenschaftlichen Instituts der Steuerberater GmbH
Bestellservice: Postfach 02 35 53 · 10127 Berlin · Tel.: 030. 2 88 85 66 · Fax: 030. 28 88 56 70 · E-Mail: info@dws-verlag.de · Internet: www.dws-verlag.de
Alle Rechte vorbehalten. Es ist nicht gestattet, die Produkte ganz oder teilweise nachzudrucken bzw. auf fotomechanischem Weg zu vervielfältigen.
Dieses Produkt wurde mit äußerster Sorgfalt bearbeitet, für den Inhalt kann jedoch keine Gewähr übernommen werden.

2.2 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 2015. Aufmerksamkeiten in Form von Sachzuwendungen stellen bis zu einem Wert von 60 € keinen Arbeitslohn dar. Voraussetzung ist, dass die Aufmerksamkeit dem Arbeitnehmer oder dessen Angehörigen aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet werden (Geburtstag, Hochzeit etc.). Wichtig dabei: Hier wird stets der Bruttobetrag, also inklusive Umsatzsteuer zugrunde gelegt. Beispiele für Aufmerksamkeiten in diesem Rahmen sind z. B. Blumen, Bücher, Eintrittskarten oder Gutscheine. Weihnachten oder Ostern zählen nicht zu den persönlichen Anlässen.

Die unentgeltliche 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 60 € nicht übersteigt (R 19.6. Abs. 2 LStR 2015).

HINWEIS Bei der 60-€-Grenze ist zu beachten: Wird sie überschritten, ist der gesamte Wert steuerpflichtiger Arbeitslohn. Geldleistungen gehören immer, auch wenn sie gering sind, zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

2.3 Aufwandsentschädigungen an Übungsleiter, Ausbilder etc. (Übungsleiterpauschale)

Die sogenannte Übungsleiterpauschale kann bis zur Höhe von jährlich 2.400 € steuer- und sozialabgabenfrei gezahlt werden, die allgemeine Ehrenamtspauschale bis zu einer Summe von 720 € pro Jahr. Diese Steuerbefreiung ist ausgeschlossen, wenn für die Einnahmen aus der Tätigkeit – ganz oder teilweise – eine Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 12 oder 16 EStG gewährt wird. Das BMF hat mit Schreiben vom 25.11.2008, BStBl. I, S. 985, aktualisiert mit Schreiben vom 14.10.2009, BStBl. I, S. 1318, zu § 3 Nr. 26a EStG Stellung genommen.

Voraussetzung für die Übungsleiterpauschale in Höhe von 2.400 € (§ 3 Nr. 26 EStG):

- Es muss eine Tätigkeit als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit ausgeübt werden. Typische begünstigte Tätigkeiten sind z. B. solche als 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 Vollzeiterwerbs 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 fallendende Einrichtungen, ebenso eine nebenberufliche Pflegetätigkeit.

Die Einnahmen gelten bis zur Höhe des Freibetrags als steuerfrei.

Die Ehrenamtspauschale nach § 3 Nr. 26 EStG in Höhe von 720 € kann für jede Art von Tätigkeit für gemeinnützige Vereine, kirchliche oder öffentliche Einrichtungen in Anspruch genommen werden, z. B. für eine Tätigkeit

- als Vereinsvorstand, Schatzmeister, Platzwart, Gerätewart, im Reinigungsdienst,
- im Fahrdienst von Eltern zu Auswärtsspielen von Kindern,
- als ehrenamtlich tätiger Schiedsrichter im Amateurbereich.

Die Ehrenamtspauschale ist an folgende Voraussetzungen geknüpft:

- Die Tätigkeit muss der Förderung von gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienen.
- Die Tätigkeit muss nebenberuflich ausgeübt werden, also darf zeitlich nicht mehr als 1/3 eines vergleichbaren Vollzeitberufs in Anspruch nehmen.
- Zahlungen einer oder mehrerer Einrichtungen für nebenberufliche Tätigkeiten sind bis zur Höhe von insgesamt 720 € pro Jahr und Person steuer- und sozialabgabenfrei, darüber hinausgehende Beträge sind zu versteuern.

WICHTIG Freibeträge für Ehrenamtliche sind nicht kombinierbar! Die Ehrenamtspauschale darf nicht in Anspruch nehmen, wer bereits für dieselbe Tätigkeit eine Übungsleiterpauschale geltend macht – und umgekehrt.

Die Einnahmen gelten bis zur Höhe des Freibetrages als steuerfrei.

2.4 Auslagenersatz

Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG, R 3.50 LStR 2015 liegt vor, wenn der Arbeitnehmer Ausgaben für Rechnung des Arbeitgebers tätigt. 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 Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen ohne Einzelnachweis bis zu 20 % des Rechnungsbetrages, höchstens 20 € monatlich steuerfrei ersetzen.

2.5 Beihilfen/Unterstützung in Notfällen

Als steuerfreie Beihilfen kommen Beihilfen/Unterstützungen im Krankheits- oder Unglücksfall in Betracht (R 3.11 LStR).

Beihilfen und Unterstützungen im Krankheits- oder Unglücksfall können bis zu einem Betrag von 600 € pro Kalenderjahr steuer-

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

frei bleiben. Dabei ist bei Betrieben, die mehr als vier Arbeitnehmer beschäftigen, Voraussetzung, dass die Unterstützung

- entweder aus einer mit eigenen Mitteln des Arbeitgebers geschaffenen, aber von ihm rechtlich unabhängigen und mit ausreichender Selbstständigkeit ausgestatteten Einrichtung gewährt wird (z. B. einer Unterstützungskasse oder Hilfskasse für Fälle der Not oder Arbeitslosigkeit)
- oder aus Beträgen gezahlt wird, die der Arbeitgeber dem Betriebsrat oder sonstigen Vertretern der Arbeitnehmer zu dem Zweck überweist, aus diesen Beträgen Unterstützungen an die Arbeitnehmer ohne maßgeblichen Einfluss des Arbeitgebers zu gewähren, oder vom Arbeitgeber selbst, aber erst nach Anhörung des Betriebsrats oder sonstiger Vertreter des Arbeitnehmers gewährt wird. Ausnahmsweise können auch Leistungen von mehr als 600 € im Kalenderjahr steuerfrei bleiben, wenn sie aus Anlass eines besonderen Notfalls gewährt werden. Dabei sind auch die Einkommensverhältnisse zu berücksichtigen (R 3.11 LStR 2015).

2.6 Belegschaftsrabatte

Für Belegschaftsrabatte nach § 8 Abs. 3 EStG 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 verlangten Endpreise, gemindert um die üblichen Preisnachlässe, maßgebend. Statt der Ermittlung des üblichen Preisnachlasses kann aus Vereinfachungsgründen der Endpreis pauschal um 4 % gemindert werden. Liefert der Arbeitgeber nicht an Letztverbraucher, sind die Endpreise des Einzelhändlers zugrunde zu legen, der dem Arbeitgeber am nächsten gelegen ist.

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 vom 17.06.2009, VI R 18/07). Aus diesem Grund lässt die Finanzverwaltung auch zu, wenn für die Ermittlung des Vorteils der günstige Marktpreis zugrunde gelegt wird. Hierfür kann der Arbeitgeber den Preis anhand einer Internetrecherche ermitteln (BMF-Schreiben vom 16.05.2013 (BStBl 2013 Teil I S. 729), R 8.1 Abs. 2, 4, 5, 6 und 7 LStR 2015). Wird dieser Preis bei der Bewertung angesetzt, so darf der 4%ige Abschlag und der Rabattfreibetrag von 1.080 € nicht angesetzt werden.

HINWEIS Der Arbeitgeber kann den geldwerten Vorteil, z. B. bei einer Gewährung von Rabatten an den Arbeitnehmer wahlweise nach den allgemeinen Bewertungsvorschriften des § 8 Abs. 2 EStG (Marktpreis) ohne 4%ige Bewertungsabschlag und ohne Rabattfreibetrag oder mit diesen Abschlägen auf der Grundlage des Endpreises des Arbeitgebers am Abgabeort nach § 8 Abs. 3 EStG bewerten.

2.7 Betriebsveranstaltungen

Bis zum 31.12.2014 war die steuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen in der Lohnsteuerrichtlinie geregelt. Aufgrund der Rechtsprechung des BFH im Jahr 2013 wurde zum 01.01.2015 eine gesetzliche Regelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG geschaffen.

Die Richter des BFH hatten im Jahr 2013 geurteilt, dass in die Ermittlung der bisherigen 110-€-Freigrenze aus der Lohnsteuerrichtlinie R 19.5 nur Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen sind, wenn diese für sog. konsumierbare Sachzuwendungen (z. B. Mahlzeiten, Getränke, Aufwendungen für Künstler oder Musiker) aufgewandt wurden. Aus Sicht der Richter dürfen Kosten des sog. äußeren Rahmens nicht einbezogen werden. Hierzu würde dann z. B. die Raummiete oder Kosten für einen Eventmanager zählen.

Der Gesetzgeber hat ab 01.01.2015 in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG festgelegt, dass die Aufwendungen an Arbeitnehmer im Rahmen einer Betriebsveranstaltung steuerpflichtiger Arbeitslohn ist. Für zwei Veranstaltungen je Arbeitnehmer im Jahr besteht Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit, wenn ein Freibetrag von 110 € nicht überschritten ist. Nur der über 110 € liegende Anteil der Aufwendungen je Arbeitnehmer ist dann steuerpflichtiger Arbeitslohn. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer an mehr als zwei Veranstaltungen teilnimmt. Die Finanzverwaltung hat zur Neuregelung ein BMF-Schreiben vom 14.10.2015 (BStBl. 2015 Teil I S. 832) veröffentlicht. Hierzu auch ausführlich das DWS-Merkblatt Nr. 610 „Geschenke, Bewirtungskosten und Betriebsveranstaltungen" sowie der DWS-Flyer Nr. 162 „Betriebsveranstaltungen – Das muss aus steuerlicher Sicht beachtet werden".

Eine Betriebsveranstaltung liegt nach dem Gesetz und der Finanzverwaltung vor, wenn der Arbeitgeber eine Veranstaltung mit gesellschaftlichem Charakter ausrichtet, an der überwiegend Arbeitnehmer teilnehmen.

Der Gesetzgeber beschloss zudem, dass in den Freibetrag weiterhin alle Aufwendungen einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen sind. Dazu gehören dann insbesondere auch Raumkosten und Kosten für einen Eventmanager sowie solche für Verpflegung und Getränke. Eine Aufteilung der Aufwendungen in nicht konsumierbare und konsumierbare Kosten ist nicht durchzuführen.

Nicht zu den Kosten einer Betriebsveranstaltung zählen aber Selbstkosten des Arbeitgebers (z. B. AfA für Räume und Lohnkosten für eigene Angestellte). Reisekosten für auswärtige Mitarbeiter, die zum Ort der Betriebsveranstaltung anreisen, zählen ebenfalls nicht in die Zuwendungen einer Betriebsveranstaltung, wenn der Arbeitsnehmer die Anreise organisiert.

Andererseits zählt der Aufwand für eine Begleitperson weiterhin in den Freibetrag. Ebenso gilt dies für Geschenke. Allerdings hat die Finanzverwaltung hier auf die Wertbegrenzung von 60 € verzichtet.

Das Finanzgericht Köln hat mit Aktenzeichen 3 K 870/17 entschieden, dass sog. No-Show-Kosten nicht auf die anwesenden Teilnehmer umzulegen ist. Die Richter urteilten, dass bei sog. Leerkosten keine Bereicherung bei den Arbeitnehmern, die an der Veranstaltung teilgenommen haben, vorliegt. Dies betrifft z. B. Kosten, die entstehen, weil zuvor angemeldete Arbeitnehmer abgesagt haben und z. B. Stornokosten entstanden sind. Gegen das Urteil wurde Revision erhoben (Aktenzeichen VI R 31/18).

Der Freibetrag von 110 € ist nur anwendbar, wenn die Betriebsveranstaltung für alle Arbeitnehmer offenstand. Dies könnte dazu

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

führen, dass bei Veranstaltungen z. B. nur für die Abteilungsleiter oder die besten Mitarbeiter zwar eine Betriebsveranstaltung vorliegt, aber der Freibetrag nicht anwendbar ist. Die Aufwendungen müssen daher entweder individuell als Arbeitslohn behandelt oder können vom Arbeitgeber pauschal nach § 40 Abs. 2 EStG versteuert werden.

HINWEIS Mit dem BMF-Schreiben vom 14.10.2015 wurde die Lohnsteuerrichtlinie R 19.5 ab 01.01.2015 aufgehoben.

2.8 Betreuungsleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie

Zum 01.01.2015 wurde für Arbeitgeber die Möglichkeit geschaffen, ihren Arbeitnehmern steuerfreie Serviceleistungen zur besseren Vereinbarkeit von Beruf und Familie anzubieten. Darunter fallen die Beratung und Vermittlung von Betreuungsleistungen für Kinder und pflegebedürftige Angehörige (§ 3 Nr. 34a EStG). Die Leistungen sind in tatsächlicher Höhe lohnsteuerfrei. Eine Höchstbetragsgrenze ist vom Gesetz nicht vorgesehen.

Zudem sind zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgende Zahlungen des Arbeitgebers bis zur Höhe von 600 € jährlich zur kurzfristigen Betreuung von Kindern, die das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet haben (im Fall einer Behinderung beträgt die Altersgrenze 25), oder von pflegebedürftigen Angehörigen des Arbeitnehmers steuerfrei, sofern die Betreuung aus zwingenden und beruflich veranlassten Gründen notwendig wird. Voraussetzung ist, dass die Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

2.9 Darlehen

Das BMF hat mit Datum vom 19.05.2015 (BStBl. 2015 Teil I S. 484) zum Thema steuerliche Behandlung von Arbeitgeberdarlehen Stellung genommen. Erfreulich für die Praxis ist die beibehaltene Freigrenze von 2.600 € für Kleindarlehen.

Außerdem gilt nach dem BMF-Schreiben Folgendes: Der geldwerte Vorteil bemisst sich nach dem Unterschiedsbetrag zwischen dem marktüblichen Zinssatz für ein nach Art und Konditionen vergleichbares Darlehen am Abgabeort bzw. Markt und dem Zins, den der Arbeitnehmer im konkreten Einzelfall zahlt. 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-€-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG) überschritten wird, sind Vorteile aus zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen einzubeziehen.

2.10 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 Sozialversicherungsentgeltverordnung).

2.11 Dienstwagen – Besteuerung von Elektrofahrzeugen ab 2019

Mit der Änderung von § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG wird die bereits im Koalitionsvertrag beschlossene Maßnahme zur Halbierung der Bemessungsgrundlage bei der Dienstwagenüberlassung von Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge umgesetzt.

Für Elektro- und Hybridfahrzeuge wird bei der privaten Nutzung durch den Arbeitnehmer statt wie bisher 1 % des inländischen Bruttolistenpreises nur noch 1 % des halbierten inländischen Bruttolistenpreises bei der Bewertung des geldwerten Vorteils aus der privaten Nutzung gelten. Die gleiche Halbierung erfolgt bei den Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (also bei 0,03 % und 0,002 %).

Daneben wird auch für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge weiterhin die Fahrtenbuchmethode zulässig sein. Hierbei werden die Anschaffungskosten für das Kraftfahrzeug in Form der als Betriebsausgaben abzuziehenden Absetzungen für Abnutzung bei den insgesamt entstandenen Aufwendungen berücksichtigt. Entsprechend der Halbierung der Bemessungsgrundlage für die Anwendung der Listenpreisregelung sind die hier zu berücksichtigenden Aufwendungen (Absetzung für Abnutzung) ebenfalls zu halbieren (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 EStG).

Nutzt der Steuerpflichtige ein geleastes oder gemietetes Kraftfahrzeug, sind entsprechend die Leasing- oder Mietkosten nur zur Hälfte bei den Gesamtkosten zu berücksichtigen.

Die Neuregelung ist für Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind, anzuwenden, die im Zeitraum vom 01.01.2019 bis zum 31.12.2021 angeschafft oder geleast werden. Bei extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen muss das Fahrzeug die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes erfüllen. Dies bedeutet, die Reichweite muss mindestens 40 km betragen oder das Fahrzeug muss einen CO_2-Wert von höchstens 50 g je gefahrenem Kilometer einhalten.

Für vor und nach diesem Zeitraum angeschaffte oder geleaste Elektro- und Hybridelektrofahrzeuge, die extern aufladbar sind, gilt der bisherige Nachteilsausgleich (§ 6 Ab. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 1 oder Satz 3 Nr. 1 EStG) unverändert weiter. Hier wird die Bemessungsgrundlage aufgrund der erhöhten Kosten für die Akkumulatoren gesenkt.

Soweit Hybridelektrofahrzeuge nach der Neuregelung nicht begünstigt sind, gilt für diese der bisherige Nachteilsausgleich durch Minderung des Bruttolistenpreises um die pauschalen Beträge für das Batteriesystem.

BEISPIEL Der Arbeitnehmer erhält ein Hybridfahrzeug zur privaten Nutzung, das vom Arbeitgeber im Jahr 2019 angeschafft wird. Das Fahrzeug hat einen Bruttolistenpreis von 50.000 €. Die Leistungen der Batteriesysteme liegen bei 15 kwh.

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

Der Mitarbeiter wird nach der Pauschalmethode versteuert und hat einen Weg von der Wohnung zur ersten Tätigkeitsstätte von 30 km.
Lösung altes Recht:
Minderung des Bruttolistenpreises:
200 € * 15 = 3.000 €.
Bemessungsgrundlage: 47.000 €
1 % = 470 €
0,03 % * 47.000 * 30 km = 423 €
Gesamt zu versteuern und zu verbeitragen: 893 €.

Lösung neues Recht:
Hälfte des Bruttolistenpreises = 25.000 €
Bemessungsgrundlage: 25.000 €
1 % = 250 €
0,03 % * 25.000 € * 30 km = 225 €
Gesamt zu versteuern und zu verbeitragen: 475 €.
Differenz im Vergleich zur alten Lösung = 418 €, im Jahr 5.016 €.

Weitere Informationen zur Besteuerung von Dienstwagen finden Sie im DWS-Merkblatt Nr. 634 „Private Kfz-Nutzung" und der in Vorbereitung befindlichen Broschüre Nr. 311 „Dienstwagen/Diensträder und Steuern".

2.12 Erholungsbeihilfen

Der Arbeitgeber darf seinem Arbeitnehmer Erholungsbeihilfen zahlen. Er hat die Möglichkeit, diese nach § 40 Abs. 2 EStG mit 25 % pauschal zu versteuern, was zur Folge hat, dass diese sozialversicherungsfrei sind. Dies gilt jedoch nur, wenn die Beihilfen insgesamt in einem Kalenderjahr 156 € für den einzelnen Arbeitnehmer, 104 € für dessen Ehegatten und 52 € für jedes Kind nicht übersteigen. Die Erholungsbeihilfe muss im Zusammenhang mit dem Erholungsurlaub also im zeitlichen Zusammenhang vorher oder nachher ausgezahlt werden.

2.13 Überlassung von Fahrrädern

Ab 01.01.2019 ist die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das kein Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG ist, steuerfrei. Das heißt die Bewertung und Versteuerung der geldwerten Vorteile für die Nutzung von dienstlichen Fahrrädern entfällt. Gehaltsumwandlungen fallen nicht unter die Steuerfreiheit.

Die im neuen § 3 Nr. 37 EStG geregelte Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus Überlassung eines betrieblichen Fahrrads vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer honoriert das umweltfreundliche Engagement der Nutzer von Fahrrädern und deren Arbeitgeber, die die private Nutzung, die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und für Familienheimfahrten für ihre Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt ermöglichen.

Dies ist ein weiterer Baustein zur Förderung der Elektromobilität und der umweltverträglichen Mobilität. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für Fahrräder.

Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z. B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 Kilometer pro Stunde unterstützen und damit versicherungspflichtig sind, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden (§ 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 i. V. m. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG). Dies gilt auch für die Halbierung der Bemessungsgrundlage für Elektrofahrzeuge bei der Dienstwagenbesteuerung.

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 37 EStG wird auf die Gewinnermittlung übertragen. Eine Entnahme für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads, das verkehrsrechtlich kein Kraftfahrzeug ist, bleibt außer Ansatz.

Es erfolgt keine Anrechnung von steuerfreien Leistungen nach § 3 Nr. 37 EStG auf die Entfernungspauschale

Im Interesse einer möglichst zeitnahen Anreizwirkung und unter Berücksichtigung des noch nicht absehbaren technischen Fortschritts wird die Steuerbefreiung zunächst bis 2021 befristet.

Weiterführende Hinweise zu Fahrrädern enthält das DWS-Merkblatt Nr. 1826 „Dienstfahrräder und E-Bikes – Steuerliche Aspekte bei Fahrrädern im unternehmerischen Bereich".

2.14 Fort- oder Weiterbildungskosten

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 Bildungsmaßname 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 2015 wird 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. Bzgl. der lohnsteuerlichen Behandlung der Übernahme von Studiengebühren durch den Arbeitgeber für ein berufsbegleitendes Studium gibt das BMF-Schreiben vom 13.04.2012 IV C 5 – S 2332/07/0001, DStR 2012, 800 weitere Hinweise.

2.15 Fahrtkostenzuschüsse, Jobticket

Fahrtkostenzuschüsse sind grundsätzlich steuerpflichtig. Ab 01.01.2019 gilt nach § 3 Nr. 15 EStG Steuerfreiheit, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern ein sog. Jobticket für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln überlässt.

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

Überlässt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Tickets für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln unentgeltlich oder verbilligt (Differenz zum eigentlichen Preis des Verkehrsträgers), so muss die Anwendung von der 44-€-Freigrenze nicht mehr geprüft wurden. Nach der 44-€-Freigrenze bleiben Sachbezüge außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen (monatliche Freigrenze).

HINWEIS Der BFH hat mit Urteil vom 14.11.2012 (VI R 56/11, DStR 2013, 353) entschieden, dass ein Sachbezug i. S. d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG auch dann vorliegt, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch Vereinbarung mit einem Verkehrsbetrieb das Recht zum Erwerb einer vergünstigten Jahresnetzkarte (Jobticket) einräumt, soweit sich dies für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt. Dieser geldwerte Vorteil fließt den Arbeitnehmern mit Ausübung des Bezugsrechts, also dem Erwerb der Jahresnetzkarten, zu. Auf diesen Zeitpunkt ist der Vorteil aus der Verwertung des Bezugsrechts nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten.

Der Arbeitgeber kann auch Barzuschüsse an den Arbeitnehmer leisten. Diese sind steuerpflichtig, wenn der Arbeitnehmer für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte einen privaten PKW nutzt. Erfolgen die Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für Fahrten zwischen Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte, können diese nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit 15 % pauschal versteuert werden, wenn der Wert den maximalen Betrag beim Werbungskostenabzug nicht übersteigt.

Hingegen sind Zuschüsse des Arbeitgebers zu sog. Jobtickets (Nutzung des öffentlichen Nahverkehrs) und auch für die private Nutzung des Personennahverkehrs oder die Zurverfügungstellung von Fahrtberechtigungen im öffentlichen Nahverkehr ab dem 01.01.2019 steuerfrei nach § 3 Nr. 15 EStG. Taxis zählen nicht zum Nahverkehr.

2.16 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.

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

2.17 Gesundheitsvorsorgeförderung

Nach § 3 Nr. 34 EStG sind zusätzlich 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 Gesundheitsbeförderung 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 Krankenkassen zur Umsetzung von §§ 20 und 20a SGB V" aufgeführt sind – u. a. Kurse zur gesunden Ernährung, Rückengymnastik, Suchtprävention, Stressbewältigung. Nicht steuerfrei sind Zuschüsse des Arbeitgebers für Beiträge zu Sportvereinen oder Fitnessstudios. Zum 01.01.2019 wurde ergänzt, dass die Maßnahme zertifiziert sein muss. Für bereits bestehende Maßnahmen muss der Arbeitgeber die Zertifizierung ab 2020 vorlegen.

2.18 Kindergartenzuschuss

Zu den interessantesten Optionen bei steuerfreien Extras gehören Kindergartenzuschüsse nach § 3 Nr. 33 EStG: Arbeitgeber können Kosten steuer- und sozialabgabenfrei ersetzen, die Arbeitnehmern für die auswärtige Betreuung nicht schulpflichtiger Kinder entstehen.

Die Einrichtung (betriebliche oder außerbetriebliche Kindergärten sowie vergleichbare Einrichtungen, Kindertagesstätte, Kinderkrippe, Tagesmutter) 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.

Nach R 3.33 Abs. 5 Satz 3 LStR 2015 kann bereits dann von einer zusätzlichen Leistung ausgegangen werden, wenn sie unter Anrechnung auf eine 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.

2.19 Mahlzeiten

Vorteile des Arbeitnehmers aus der unentgeltlichen oder verbilligten Abgabe von arbeitstäglichen Mahlzeiten in Betrieben (z. B. Kantinen) und die Herausgabe von Essensmarken können vom Arbeitgeber pauschal mit einem Satz von 25 % versteuert werden (§ 40 Abs. 2 EStG). Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt an seine Arbeitnehmer abgibt, sind mit den amtlichen Sachbezugswerten aus der Sachbezugsverordnung zu bewerten. Der Wert für Mahlzeiten, beträgt ab 01.01.2019 einheitlich

- für ein Mittag- oder Abendessen: 3,30 €,
- für ein Frühstück: 1,77 €.

Die lohnsteuerpflichtigen geldwerten Vorteile sind wie folgt zu ermitteln:

- Bei kostenlosen arbeitstäglichen 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

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

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.

2.20 Reisekosten

Seit 01.01.2014 gilt bei Reisekosten Folgendes:

Reisekosten können nur im Zusammenhang mit einer beruflich veranlassten Auswärtstätigkeit anfallen, d. h. wenn der Arbeitnehmer vorübergehend von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte betrieblich tätig wird.

Ebenfalls unberührt blieben formelle Vorschriften, nämlich die Aufzeichnungspflicht, aus der Anlass, Reisedauer, Reiseweg hervorgeht; der Nachweis ist durch geeignete Unterlagen (z. B. Fahrtenbuch, Tankquittungen, Hotelrechnung, Schriftverkehr) zu führen. Hinzu gekommen ist die Einführung eines neuen Kennbuchstabens „M" bei der Gestellung von Mahlzeiten.

Entscheidend für die Bestimmung einer Auswärtstätigkeit ist das Vorliegen einer „ersten Tätigkeitsstelle".

Generell muss beachtet werden, dass für die unterschiedlichen Kostenarten, nämlich Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwand, Unterkunftskosten und Reisenebenkosten unterschiedliche steuerliche Folgen bei der gleichen Auswärtstätigkeit gezogen werden können, je nachdem wie der Sachverhalt gestaltet ist, weil es bei den verschiedenen Kostenarten unterschiedliche Einschränkungen geben kann.

2.20.1 Fahrtkosten

Auf Fahrtkosten für den Weg zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte werden gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG die Regelungen zur Entfernungspauschale, also 0,30 € pro Kilometer, höchstens 4.500 € im Kalenderjahr bzw. bei Nutzung des eigenen oder eines überlassenen Kfz ein höherer Betrag angewandt. Die Entfernungspauschale kann nur in den Werbungskosten des Arbeitnehmers geltend gemacht werden oder der Arbeitgeber zahlt einen pauschalversteuerten Fahrtkostenzuschuss.

Für Fahrten von dieser ersten Tätigkeitsstelle zu anderen Tätigkeitsstellen bzw. von der Wohnung zu auswärtigen Tätigkeitsstätten kommen die tatsächlichen Fahrtkosten (Bahn/Flugzeug), ggf. Pauschalen (0,30 € je km mit PKW, 0,20 € je km mit sonstigen motorbetriebenen Fahrzeugen) zur Anwendung. Diese kann der Arbeitnehmer ebenfalls als Werbungskosten geltend machen oder der Arbeitgeber steuerfrei erstatten.

2.20.2 Verpflegungsmehraufwendungen

Mehraufwendungen des Arbeitnehmers für die Verpflegung bei einer auswärtigen beruflichen Tätigkeit außerhalb seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte können nur mit den in § 9 Abs. 4a EStG vorgegebenen Pauschalen steuerlich geltend gemacht werden. Der Arbeitgeber kann diese ebenfalls steuerfrei erstatten.

Für die eintägige auswärtige Tätigkeit (ohne Übernachtung) wird eine Verpflegungsmehraufwandpauschale von 12 € berücksichtigt, wenn eine Abwesenheit von mehr als 8 Stunden von der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte gegeben ist.

Bei einer mehrtägigen auswärtigen beruflichen Tätigkeit im Inland wird für den An- und Abreisetag jeweils die Pauschale von 12 € berücksichtigt, ohne dass es auf eine Mindestabwesenheitszeit ankommt.

Für den Zwischentag, also der Tag, bei dem die Abwesenheit 24 Stunden beträgt, kann die Pauschale von 24 € steuerfrei gezahlt werden.

Wird während einer Auswärtstätigkeit eine Mahlzeit vom Arbeitgeber gestellt, so ist die steuerfreie Verpflegungspauschale zu kürzen um

- 20 % für das Frühstück,
- um je 40 % für Mittag- oder Abendessen

des am Unterkunftsort maßgebenden Pauschbetrages für Verpflegung bei Abwesenheit von mindestens 24 Stunden. Die Kürzungen im Inland betragen somit 4,80 € für das Frühstück und 9,60 € für ein Mittagessen oder ein Abendessen.

Hierbei werden aber nur arbeitgeberveranlasste Mahlzeiten berücksichtigt. Vom Arbeitgeber veranlasst sind Mahlzeiten nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG, die:

- einen Wert von 60 € pro Mahlzeit nicht übersteigen,
- mit einer Rechnung auf Namen des Arbeitgebers oder einer Kleinbetragsrechnung nach UStG ausgestellt sind
- und über dienst- oder arbeitsrechtliche Regelungen durch den Arbeitgeber abgerechnet bzw. erstattet werden.

Mahlzeiten mit einem Wert über 60 € gelten grundsätzlich als Belohnungsessen und sind somit ein geldwerter Vorteil.

In Rz. 74 des BMF-Schreiben zur Reisekostenreform vom 24.10.2014 findet sich eine Definition der Mahlzeit. Danach kann auch ein Snack oder ein belegtes Brötchen eine Mahlzeit sein, wenn die Dinge, die an den Arbeitnehmer gereicht werden, ein Frühstück, ein Mittag- oder Abendessen ersetzen. Für die Beurteilung ist unter anderem die Uhrzeit heranzuziehen.

Mit BMF-Schreiben vom 19.05.2015 (im Internet unter www.bundesfinanzministerium.de) hat die Finanzverwaltung bekannt

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

gegeben, dass Chipstüten, Salzgebäck und vergleichbare Knabbereien keine Mahlzeit im Sinne der Rz. 74 sind.

Dies betrifft wiederum hauptsächlich die Flugreisen. Bei Flügen in der Economyclass kann daher in den meisten Fällen von einer Kürzung abgesehen werden. Bei Flügen in der Businessclass oder Langstrecke werden meist Mahlzeiten gereicht.

2.20.3 Unterkunftskosten

Bei der Erstattung durch den Arbeitgeber kann dieser anstelle der nachgewiesenen Übernachtungskosten einen Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten. Die Erstattung von Unterkunftskosten ist bei einer bei längerfristigen Auswärtstätigkeiten im Inland und bei doppelter Haushaltsführung auf 1.000 € pro Monat beschränkt.

2.20.4 Reisenebenkosten

Reisenebenkosten können in ihrer tatsächlichen Höhe geltend gemacht werden. Zu den Reisenebenkosten gehören z. B.:

- Beförderung und Aufbewahrung von Gepäck,
- Ferngespräche und Schriftverkehr beruflichen Inhalts mit dem Arbeitgeber oder dessen Geschäftspartner,
- Straßenbenutzung- und Parkplatzgebühren sowie Schadenersatzleistungen in Folge von Verkehrsunfällen (wenn die Fahrtkosten als Reisekosten anzusetzen sind).

Gem. BFH-Urteil vom 05.07.2012 (BStBl. 2013 II S. 282) können auch private Telefongespräche, soweit sie der beruflichen Sphäre zugeordnet werden können, als Reisenebenkosten berücksichtigt werden; ebenso die Verluste auf der Reise abhanden gekommene oder beschädigte Gegenstände, die der Arbeitnehmer auf der Reise verwenden musste, wenn der Verlust aufgrund einer reisespezifischen Gefährdung eingetreten ist.

Bußgelder, die der Arbeitgeber z. B. für zu schnelles Fahren oder falsches Parken übernimmt, sind keine steuerfreien Reisenebenkosten sondern steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn.

Weitere Informationen finden Sie im DWS-Merkblatt Nr. 607 „Reisekosten".

2.21 Sachprämien bei Kundenbindungsprogrammen

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 & 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.

2.22 Sachzuwendungen, Pauschalierung der Lohnsteuer

Firmen und Betriebe können Sachzuwendungen an Arbeitnehmer und Nichtarbeitnehmer bis zu einem Höchstbetrag von 10.000 € mit 30 % pauschal versteuern (z. B. Incentive-Reisen, VIP-Logen, Belohnungsessen). 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 19.05.2015 (BStBl 2015 Teil I S. 468) zu Anwendungsfragen im Zusammenhang mit der Pauschalierung von Sachzuwendungen nach § 37b EStG erneut Stellung genommen und hier die aktuelle BFH-Rechtsprechung eingearbeitet.

HINWEIS In der Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) ist 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. Für Zuwendungen an eigene Arbeitnehmer besteht Sozialversicherungspflicht.

Der BFH hat mit drei Urteilen vom 16.10.2013 die Auffassung bestätigt, dass § 37b EStG nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen erfasst, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Die Norm begründe keine weitere eigenständige Einkunftsart, sondern stelle lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl (Az. VI R 57/11). Im Verfahren VI R 78/12 hat der BFH parallel dazu ausgeführt, § 37b Abs. 2 EStG erfasse die betrieblich veranlassten, nicht in Geld bestehenden Zuwendungen an Arbeitnehmer, soweit die Zuwendungen grundsätzlich einkommensteuerbar und einkommensteuerpflichtig seien und zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht würden. Betreue ein Außendienstmitarbeiter auf Geheiß seines Arbeitgebers Kunden im Rahmen einer Kundenveranstaltung, könne dies im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen und daher die Zuwendung eines lohnsteuerrechtlichen Vorteils ausschließen. Im Weiteren hat der BFH klargestellt, dass § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG sich auf alle Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bezieht, unabhängig davon, ob ihr Wert 35 € überschreitet (Az. VI R 52/11).

Diese Urteile hat die Finanzverwaltung in ihrem BMF-Schreiben vom 19.05.2015 umgesetzt.

Für Einzelheiten möchten wir auf das DWS-Merkblatt Nr. 1609 „Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen (§ 37b EStG) – Neuere Entwicklungen" verweisen.

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

2.23 Schadenersatz

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

2.24 Studiengebühren

Unter bestimmten Voraussetzungen können private Arbeitgeber im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses die vom studierenden Arbeitnehmer geschuldeten Studiengebühren lohnsteuerfrei übernehmen. Das BMF hat 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 13.04.2012). Das BMF unterscheidet insoweit zwischen Ausbildungsdienstverhältnissen und beruflichen Fort- und Weiterbildungsleistungen.

- **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
  - sich der Arbeitgeber arbeitsvertraglich zur Übernahme der Studiengebühren verpflichtet und
  - 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 2015 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.

2.25 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 vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden. Erscheinen diese Beträge zu niedrig angesetzt, so ist für einen Dreimonatszeitraum anhand eines Einzelverbindungsnachweises repräsentativ aufzuzeichnen, welche Gespräche beruflich bedingt sind. Der daraus zu berechnende Durchschnittsbetrag kann dann für die Folgezeit fortgeführt werden.

2.26 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 in § 3 Nr. 45 EStG 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. Virenscanner oder Betriebssysteme) bzw. Anwendungsprogramme, sind unter den Befreiungstatbestand zu fassen.

2.27 Umzugskosten

Die Umzugskostenerstattung durch den Arbeitgeber ist bis zur Höhe der Beträge lohnsteuerfrei möglich, die als Werbungskosten anerkannt werden können. Umzugskostenvergütungen können nur dann steuerfrei an den Arbeitnehmer gezahlt werden, wenn der Umzug beruflich veranlasst ist (§ 3 Nr. 16 EStG). Ein beruflicher Anlass liegt regelmäßig dann vor,

- wenn durch den Umzug die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte erheblich verkürzt wird,
- wenn der Umzug im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt wird oder
- wenn er aus Anlass der erstmaligen Aufnahme einer beruflichen Tätigkeit durchgeführt wird oder
- wenn er das Beziehen oder die Aufgabe der Zweitwohnung bei einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung betrifft.

Zur Höhe der steuerfreien Erstattung von Umzugskosten siehe auch Bundesumzugskostengesetz (BUKG) und Auslandsumzugskostenverordnung in der jeweils geltenden Fassung. Zu den Umzugskosten gehören insbesondere Reisekosten, Mietentschädigungen, Maklergebühren und sonstige mit dem Umzug zusammenhängende Kosten.

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin

Es gelten folgende Sätze (vgl. BMF-Schreiben vom 21.09.2018):

- Der Höchstbetrag, der für die Anerkennung umzugsbedingter Unterrichtskosten für ein Kind nach § 9 Absatz 2 BUKG maßgebend ist, beträgt bei Beendigung des Umzugs
  ab 01.03.2018 1.984 €,
  ab 01.04.2019 2.045 €,
  ab 01.03.2020 2.066 €.

- Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen:
  für Verheiratete bei Beendigung des Umzugs
  ab 01.03.2018 1.573 €,
  ab 01.04.2019 1.622 €,
  ab 01.03.2020 1.639 €,
- für Ledige bei Beendigung des Umzugs
  ab 01.03.2018 787 €,
  ab 01.04.2019 811 €,
  ab 01.03.2020 820 €.

- Dieser Pauschbetrag erhöht sich
  zum 01.03.2018 um 347 €,
  zum 01.04.2019 um 357 €,
  zum 01.03.2020 um 361 € für jede in § 6 Abs. 3 Sätze 2 und 3 BUKG genannte weitere Person (z. B. ledige Kinder).

2.28 Versandkosten
Der BFH hat mit Urteil vom 06.06. 2018 zum Aktenzeichen VI R 32/16 über die Berechnung der 44-€-Freigrenze und der Behandlung von Versandkosten bei Sachbezügen geurteilt. Übernehmen Arbeitgeber die Kosten für den Versand von Sachzuwendungen an die private Adresse des Arbeitnehmers, liegt in der Übernahme eine zusätzliche Sachleistung des Arbeitgebers. Diese Sachleistung ist der eigentlichen Sachzuwendung hinzuzurechnen und in die 44-€-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG einzubeziehen.

2.29 Warengutscheine
Wendet der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Sachbezug als Lohnbestandteil zu, z. B. einen Warengutschein, so bleibt der Sachbezug nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG steuerfrei, wenn der Wert aller Sachbezüge pro Monat 44 € nicht überschreitet. Ein steuerfreier Sachbezug liegt in folgenden Fällen vor (OFD Frankfurt am Main v. 10.10.2012 – S 2297b A – 1 – St 222):

- bei jeder nicht in Geld bestehenden Einnahme,
- bei einer Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die mit der Auflage verbunden ist, den empfangenen Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden (Änderung der Rechtsprechung zu zweckgebundenen Geldleistungen),
- bei einem dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber eingeräumten Recht, bei einer bestimmten oder beliebigen Tankstelle zu tanken,
- bei Vorliegen eines Warengutscheins über einen in € lautenden Höchstbetrag für Warenbezug.

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

2.30 Werkzeuggeld
Entschädigungen für die betriebliche Benutzung von Werkzeugen, die dem Arbeitnehmer gehören, sind steuerfrei (§ 3 Nr. 30 EStG). Die Arbeitgeberleistungen dürfen aber die entsprechenden Aufwendungen des Arbeitnehmers nicht offensichtlich übersteigen.

2.31 Zukunftssicherungsleistungen
Arbeitgeber zahlen für ihre Arbeitnehmer Beiträge zu Zusatzversicherungen, z. B. Kranken- oder Zahnzusatzversicherung. Die Finanzverwaltung behandelt diese Beiträge seit 2014 als Barlohn.

Der BFH hat mit Urteilen vom 07.06.2018 zu den Aktenzeichen VI R 13/16 und vom 04.07.2018 zum Aktenzeichen VI R 16/17 zur Abgrenzung von Bar- und Sachlohn bei Krankenversicherungsbeiträgen, die der Arbeitgeber übernimmt, geurteilt. Danach liegt Sachlohn vor, wenn der Arbeitgeber die Beiträge direkt an das Versicherungsunternehmen zahlt. Der Arbeitnehmer hat in diesen Fällen nur einen Anspruch auf eine Versicherungsleistung. Dies ist grundsätzlich eine Sachzuwendung. Für diese gilt dann auch die Freigrenze von 44 € nach § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG. Ebenso ist eine Pauschalversteuerung nach § 37b EStG möglich.

2.32 Zuschläge zum Arbeitslohn
Lohnzuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit sind nach § 3b EStG lohnsteuerfrei, soweit sie

- für Nachtarbeit: 25 %,
- für Sonntagsarbeit: 50 %,
- für Feiertagsarbeit und Arbeit am 31.12. ab 14.00 Uhr: 125 %,
- für Arbeit am 24.12. ab 14.00 Uhr, am 25. und 26.12. sowie am 01.05.: 150 % des Grundlohns nicht übersteigen.

Wird an Sonn- und Feiertagen auch nachts gearbeitet, so erhöhen sich die Sonn- und Feiertagssätze 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 Berechnungsbasis (Grundlohn je Stunde) für die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit (§ 3b Abs. 2 EStG) ist auf 50 € begrenzt.

Ausführliche Informationen insbesondere zur steuerlichen Behandlung von Sachzuwendungen mit zahlreichen Beispielen finden Sie in der DWS-Broschüre Nr. 309 „Sachzuwendungen an Arbeitnehmer – Ein ABC der typischen Sachzuwendungen und deren steuerliche Behandlung".

Daniela Karbe-Geßler, Rechtsanwältin

© 12/2018 DWS-Verlag, Berlin