

Lexikon für das Lohnbüro

Arbeitslohn · Lohnsteuer · Sozialversicherung
von A bis Z

Wolfgang Schönfeld
Regierungsdirektor a. D., Bayerisches Staatsministerium der Finanzen,
Diplom-Finanzwirt (FH)
und
Jürgen Plenker
Oberamtsrat im Lohnsteuerreferat des Finanzministeriums Nordrhein-Westfalen,
Diplom-Finanzwirt (FH)

54. Auflage

Rechtsstand 1. Januar 2012

::rehm

Lohnsteuerpflichtig Sozialversicherungspflichtig

Lohnsteuerpflichtig Sozialversicherungspflichtig

Neue Sichtweise auch der Finanzverwaltung nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs

ab März 1% von 33 700 € 337 €
Keine Änderung des geldwerten Vorteils der Höhe nach ab September!

Beispiel B

Der Arbeitgeber lässt in zeitlichem Zusammenhang mit der Anschaffung eines Gebrauchtwagens eine Kfz-Veredelung im Wert von rund 3 000 € durchführen und überlässt das Fahrzeug anschließend einem leitenden Angestellten als Firmenwagen auch zur privaten Nutzung.

Der geldwerte Vorteil für die Privatnutzung des Firmenwagens ist nach dem Bruttolistenpreis des Fahrzeugs im Zeitpunkt der Erstzulassung zu ermitteln. Sowohl die Anschaffungskosten als auch die Kfz-Veredelung im zeitlichen Zusammenhang mit der Anschaffung sind lohnsteuerlich bei Anwendung der Bruttolistenpreisregelung unbeachtlich.

Die **Kosten für ein Autotelefon** (einschließlich Freisprechanlage) **bleiben außer Ansatz**, denn sowohl die Einrichtung als auch die private Nutzung des Autotelefons ist bei einem Arbeitnehmer steuerfrei nach § 3 Nr. 45 EStG, vgl. das Stichwort „Telefonkosten“ unter Nr. 3 Buchstabe a. Zum Bruttolistenpreis gehören aber die Kosten eines **Navigationsgeräts**, das als Zubehör im Zeitpunkt der Erstzulassung bereits werkseitig in den Firmenwagen eingebaut ist (BFH-Urteil vom 16.2.2005, BStBl. II S. 563). Der Bundesfinanzhof hat es abgelehnt, das Navigationsgerät als steuerfreies Telekommunikationsgerät i. S. d. § 3 Nr. 45 EStG zu behandeln. Seiner Meinung nach ist die werkseitig in den Firmenwagen fest eingebaute Anlage kein eigenständiges Wirtschaftsgut, dessen Nutzbarkeit getrennt von der Möglichkeit zur Privatnutzung des Fahrzeugs bewertet werden könne. Anders als ein Autotelefon führt somit ein werkseitig eingebautes Navigationsgerät zu einem höheren steuerpflichtigen geldwerten Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens. Das gilt auch dann, wenn das Navigationsgerät Telekommunikationsfunktionen enthält. Auch eine teilweise Steuerbefreiung kommt in diesem Fall nicht in Betracht.

Außer Ansatz bleiben dagegen die **Überführungskosten** und die **Zulassungskosten**, da diese nicht zum „Listenspreis“ gehören. Dem steht nicht entgegen, dass die Überführungskosten und Zulassungskosten zu den Anschaffungskosten gehören und bei der individuellen Methode abgeschrieben werden müssen. Auch der Wert eines weiteren Satzes **Reifen einschließlich Felgen** bleibt bei der Ermittlung des Bruttolistenpreises außer Ansatz (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 6 zweiter Halbsatz LStR). Hiernach ergibt sich für die Zurechnung zum Bruttolistenpreis folgende Übersicht:

	Zurechnung zum Bruttolistenpreis	
	ja	nein
ABS	x	
Airbag	x	
Anhängerkupplung	x	
Autoradio	x	
Autotelefon		x
Diebstahlsicherung	x	
Elektronisches Fahrtenbuch	x	
Feuerlöscher	x	
Freisprechanlage		x
Gasantrieb	x	
Katalysator	x	
Klimaanlage	x	
Navigationsgerät	x	
Preisnachlass	x	
Standheizung	x	
Überführungskosten		x
Umsatzsteuer	x	
Winterreifen mit Felgen (zusätzlich zur Normalbereifung)		x
Zulassungskosten		x

Zu Besonderheiten bei behinderten Arbeitnehmern vgl. die Erläuterungen unter dem nachfolgenden Buchstaben g.

Wird einem Arbeitnehmer ausschließlich aus Sicherheitsgründen ein mit einer **Sicherheitsausrüstung** ausgestattetes leistungsstärkeres und dementsprechend teureres Fahrzeug zur Verfügung gestellt, obwohl ihm an sich nur ein leistungsschwächeres Fahrzeug zustünde, so ist der Bruttolistenpreis des leistungsschwächeren Fahrzeugs (ohne Sicherheitsausrüstung) zugrunde zu legen, das dem Arbeitnehmer zur Verfügung stehen würde, wenn seine Sicherheit nicht gefährdet wäre (R 8.1 Abs. 9 Nr. 1 Satz 7 LStR). Sicherheitsausrüstungen in diesem Sinne sind nur Vorkehrungen zum Personenschutz (z. B. Panzerglas), nicht dagegen die der Verkehrssicherheit dienenden Einrichtungen (z. B. ABS, Airbag, Feuerlöscher).

Der **inländische** Listenspreis im Zeitpunkt der Erstzulassung ist auch für **reimportierte Fahrzeuge** maßgebend. Soweit das reimportierte Fahrzeug werkseitig mit zusätzlichen Sonderausstattungen versehen ist, die sich im inländischen Listenspreis nicht niedergeschlagen haben, ist der Wert der Sonderausstattung zusätzlich zu berücksichtigen. Soweit das reimportierte Fahrzeug geringerwertig ausgestattet ist, kann der Wert der „Minderausstattung“ durch einen Vergleich mit einem adäquaten inländischen Fahrzeug festgestellt werden.

Mit dem geldwerten Vorteil, der sich durch die Anwendung der 1%-Regelung ergibt, ist der anteilige Wert der Privatfahrten an den insgesamt für den Betrieb und das Halten des Firmenfahrzeugs entstehenden Kosten abgegolten. Übernimmt der Arbeitgeber **zusätzliche** Aufwendungen, die nicht zu den Gesamtkosten des Firmenwagens gehören, muss dieser zusätzliche geldwerte Vorteil auch zusätzlich zur 1%-Regelung besteuert werden (BFH-Urteil vom 14.9.2005, BStBl. 2006 II S. 72). Ein zusätzlicher geldwerter Vorteil ergibt sich u.a. bei Übernahme folgender Kosten durch den Arbeitgeber:

- Parkgebühren anlässlich von Privatfahrten;
- anlässlich von Privatfahrten anfallende Mautgebühren (Straßenbenutzungsgebühren), Vignetten-Gebühren, Kosten für eine Fähre oder einen Autoreisezug;
- Aufwendungen für eine ADAC-Plus-Mitgliedschaft (inklusive ADAC-Euro-Schutzbrief).

Zur Behandlung von Unfallkosten vgl. auch die Ausführungen unter der nachfolgenden Nr. 16.

b) 1%-Methode für reine Privatfahrten

Der geldwerte Vorteil für die Benutzung des Firmenwagens zu reinen Privatfahrten ist **monatlich mit 1%** des auf volle 100€ abgerundeten Bruttolistenpreises anzusetzen.

Beispiel

Einem Arbeitnehmer wird von seinem Arbeitgeber ein Fahrzeug kostenlos zur Nutzung überlassen. Der Arbeitgeber hat das Fahrzeug mit einem Preisnachlass von 10% erworben. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers beträgt netto 30 000 €, hinzu kommt eine vom Händler kostenlos mitgelieferte, werkseitig eingebaute Sonderausstattung von netto 1000 €, sowie Überführungs- und Zulassungskosten in Höhe von 600 €.

Der Bruttolistenpreis des Fahrzeugs ermittelt sich wie folgt:

unverbindliche Preisempfehlung netto	30 000,— €
+ Sonderausstattung	1 000,— €
zusammen	31 000,— €
+ 19% Umsatzsteuer	5 890,— €
insgesamt	36 890,— €
Bruttolistenpreis abgerundet	36 800,— €
monatlicher geldwerter Vorteil 1% von 36 800 €	= 368,— €

Der geldwerte Vorteil für die private Nutzung des Firmenwagens ist mit 368 € monatlich dem steuer- und beitragspflichtigen Barlohn zuzurechnen. Der Preisnachlass von 10% darf bei der Ermittlung des Bruttolistenpreises nicht abgezogen werden. Die Überführungs- und Zulassungskosten in Höhe von 600 € bleiben außer Ansatz, weil sie nicht zum „Listenspreis“ gehören.

Der Bundesfinanzhof hat entschieden, dass eine Ermittlung des geldwerten Vorteils für die Privatnutzung nach

F

Lohn- Sozial-
steuer- versich.-
pflichtig pflichtig

Lohn- Sozial-
steuer- versich.-
pflichtig pflichtig

der **1 %-Methode nicht** bei Fahrzeugen vorzunehmen ist, die nach ihrer objektiven Beschaffenheit und Einrichtung für eine Nutzung zu privaten Zwecken nicht geeignet sind (BFH-Urteil vom 18.12.2008, BStBl. 2009 II S. 381). Im Streitfall war dem Arbeitnehmer eines Unternehmens für Heizungs- und Sanitärbedarf ein zweiseitiger Kastenwagen (sog. **Werkstatt-/Monteurwagen**) überlassen worden, dessen fensterloser Aufbau mit Materialschränken und -fächern sowie Werkzeug ausgestattet und mit einer Beschriftung versehen war. Für die private Nutzung dieses Wagens setzte das Finanzamt im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung zunächst einen geldwerten Vorteil nach der 1 %-Methode an. Der Bundesfinanzhof folgte dem nicht, da nach seiner Auffassung Bauart und Ausstattung deutlich machten, dass ein solcher Wagen typischerweise nicht für private Zwecke eingesetzt werde. Ausschlaggebend waren die Anzahl der Sitzplätze (im Streitfall zwei), das äußere Erscheinungsbild, die Verblendung der hinteren Seitenfenster und das Vorhandensein einer Abtrennung zwischen Lade- und Fahrgastraum. Ob ein solches Fahrzeug dennoch privat genutzt werde, bedarf jeweils einer Feststellung im Einzelfall. Diese Feststellungslast hierfür obliegt dem Finanzamt. Stellt das Finanzamt eine Privatnutzung eines solchen Fahrzeugs fest, ist diese mit dem „üblichen Endpreis“ (vgl. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) und nicht unter Heranziehung der Bruttolistenpreisregelung zu bewerten. Für die vom Arbeitnehmer im entschiedenen Streitfall mit dem Werkstattwagen unstreitig durchgeführten Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte war allerdings ein geldwerter Vorteil in Höhe von monatlich 0,03% des Bruttolistenpreises je Entfernungskilometer anzusetzen (vgl. hierzu auch die Erläuterungen unter dem nachfolgenden Buchstaben c).

Führt der Arbeitnehmer kein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch ist die pauschale Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der **1 %-Methode auch dann** vorzunehmen, wenn der Arbeitnehmer ein **angemessenes Nutzungsentgelt** zahlt (BFH-Urteil vom 7.11.2006, BStBl. 2007 II S. 269). Das Nutzungsentgelt ist allerdings als Zuzahlung des Arbeitnehmers auf den geldwerten Vorteil **anzurechnen** (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9).

Mit dem Ansatz des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Methode sind sämtliche Privatfahrten, die der Arbeitnehmer mit dem firmeneigenen Pkw durchführt, abgegolten. Abgegolten sind also auch Mittagsheimfahrten zur Einnahme des Essens (nicht jedoch die normalen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte vgl. nachfolgend unter Buchstabe c; zur Nutzung des Firmenwagens zur Erzielung anderer Einkünfte vgl. den nachfolgenden Buchstaben h). Abgegolten sind auch **private Urlaubsreisen** des Arbeitnehmers mit dem firmeneigenen Pkw. Umgekehrt ist eine Kürzung des pauschalen Werts nicht möglich, wenn der Arbeitgeber den firmeneigenen Pkw zwar für Privatfahrten nicht aber für Urlaubsfahrten in das Ausland zur Verfügung stellt. Die nach der 1 %-Methode ermittelten Pauschalbeträge sind nach Auffassung der Finanzverwaltung Erfahrungssätze, die an der unteren Grenze des steuerlich zu berücksichtigenden geldwerten Vorteils liegen. Es handelt sich um eine der Vereinfachung dienende Schätzung. Kürzungen dieser Erfahrungssätze z. B. unter Hinweis auf Beschriftungen des Firmenwagens, auf einen Zweitwagen des Arbeitnehmers, auf Übernahme der Treibstoffkosten oder auf die Unterbringung des Fahrzeugs in einer dem Arbeitnehmer gehörenden bzw. von ihm gemieteten Garage sind nicht zulässig (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 9 Buchstabe d).

Der monatliche Pauschalwert ist unabhängig davon anzusetzen, wie oft der Arbeitnehmer den Firmenwagen in dem betreffenden Monat privat nutzt. Maßgebend ist allein die **Möglichkeit** der privaten Nutzung mindestens an einem Tag des Monats (vgl. die Erläuterungen unter

der nachfolgenden Nr. 5). Besonderheiten sind in folgenden Fällen zu beachten:

- mehrere Arbeitnehmer benutzen einen Firmenwagen;
- ein Arbeitnehmer hat mehrere Firmenwagen;
- der Arbeitnehmer nutzt Firmenwagen aus einem sog. Fahrzeugpool;
- ein Arbeitnehmer erhält als Firmenwagen ein Campingfahrzeug;
- der Arbeitgeber erstattet dem Arbeitnehmer alle Kosten für den eigenen Pkw.

Diese Sonderfälle sind unter der nachfolgenden Nr. 12 erläutert.

c) 0,03 %-Methode für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte

Benutzt der Arbeitnehmer den Firmenwagen sowohl für reine Privatfahrten als auch für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, so ist der auf die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entfallende geldwerte Vorteil **zusätzlich** anzusetzen. Diese Fahrten sind durch die Anwendung der 1 %-Methode für reine Privatfahrten **nicht mit abgegolten**.

Der geldwerte Vorteil beträgt **für jeden Kilometer** der **einfachen** Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte **monatlich 0,03 %** des Bruttolistenpreises. Mit diesem Wert ist also die Hin- und Rückfahrt abgegolten. Die 0,03 %-Bruttolistenpreisregelung für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist selbständig neben der 1 %-Regelung für die Privatfahrten (vgl. vorstehenden Buchstaben b) anzuwenden. Sie gilt also auch dann, wenn der Firmenwagen (ausnahmsweise) ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlassen wird oder das Fahrzeug wegen seiner objektiven Beschaffenheit und Einrichtung für eine Nutzung zu privaten Zwecken nicht geeignet ist, aber mit diesem Fahrzeug Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte durchgeführt werden (vgl. die Erläuterungen zum sog. Werkstatt-/Monteurwagen unter dem vorstehenden Buchstaben b).

Beispiel A

Der Bruttolistenpreis des Firmenwagens am Tag der Erstzulassung beträgt 30 000 €. Der Arbeitnehmer benutzt den Firmenwagen für reine Privatfahrten und für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (einfache Entfernung 20 km). Der geldwerte Vorteil errechnet sich wie folgt:

Geldwerter Vorteil für die reinen Privatfahrten		
1 % von 30 000 € monatlich	=	300,— €
zusätzlich ist der geldwerte Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte anzusetzen:		
0,03 % von 30 000 € = 9 € x 20 km	=	180,— €
geldwerter Vorteil monatlich insgesamt		480,— €
jährlich 480 € x 12 Monate	=	5 760,— €

Der Arbeitnehmer kann bei seiner Veranlagung zur Einkommensteuer Werbungskosten für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € ab dem 1. Entfernungskilometer je Arbeitstag geltend machen (vgl. das Stichwort „Entfernungspauschale“).

Im Gegensatz zu der beim Werbungskostenabzug geltenden Entfernungspauschale (vgl. dieses Stichwort) ist der geldwerte Vorteil, der dem Arbeitnehmer dadurch zufließt, dass ihm der Arbeitgeber kostenlos einen Pkw für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zur Verfügung stellt, in der Höhe anzusetzen, in der dem Arbeitnehmer durch die Haltung eines eigenen Kraftwagens des gleichen Typs Kosten entstanden wären (also die ersparten **tatsächlichen Kosten einschließlich Umsatzsteuer**). Dieser Wert ist gesetzlich auf 0,03% des Bruttolistenpreises **monatlich** für jeden Kilometer der einfachen Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte festgelegt worden.

Lohn-
steuer-
pflichtig Sozial-
versich-
pflichtigLohn-
steuer-
pflichtig Sozial-
versich-
pflichtig

- Zuschuss zum Mutterschaftsgeld nach dem Mutterschutzgesetz,
- Zuschuss bei einem Beschäftigungsverbot für die Zeit vor oder nach einer Entbindung sowie für den Entbindungstag während einer Elternzeit nach beamtenrechtlichen Vorschriften (§ 4 a der Mutterschutzverordnung des Bundes oder einer entsprechenden Landesregelung)¹⁾,
- Entschädigungen für Verdienstausfall nach dem Infektionsschutzgesetz,
- Aufstockungsbeträge nach dem Altersteilzeitgesetz,
- Altersteilzeitzuschläge nach beamtenrechtlichen Grundsätzen¹⁾.

g) wenn im Lohnkonto der Buchstabe „U“ eingetragen ist.

Die Voraussetzungen für die Eintragung des Buchstabens „U“ im Lohnkonto sind ausführlich anhand von Beispielen beim Stichwort „Lohnkonto“ unter Nr. 9 auf Seite 491 erläutert.

Beispiel A

Der Arbeitnehmer hat für eine Woche Krankengeld nach Ablauf der Lohnfortzahlung bezogen. Im Lohnkonto ist deshalb ein „U“ eingetragen. Der Arbeitgeber darf keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen.

Beispiel B

Eine Arbeitnehmerin nimmt ab 1. November Elternzeit. Im Lohnkonto ist deshalb ein „U“ eingetragen. Der Arbeitgeber darf keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen.

h) wenn der Arbeitnehmer im Kalenderjahr Arbeitslohn bezogen hat, der nach einem Doppelbesteuerungsabkommen oder nach dem Auslandstätigkeitserlass (vgl. diese Stichworte) vom Lohnsteuerabzug befreit war;

i) wenn es der Arbeitnehmer beantragt (weil er ohnehin zur Einkommensteuer veranlagt wird, vgl. das Stichwort „Veranlagung von Arbeitnehmern“).

Der Lohnsteuer-Jahresausgleich ist für die unter den Buchstaben a bis i genannten Fälle ausgeschlossen worden, da es letztlich auch im Interesse der Arbeitnehmer nicht sinnvoll sein kann, wenn der Arbeitgeber im Jahresausgleich Lohn- und Kirchensteuer sowie ggf. Solidaritätszuschlag erstattet und das Finanzamt bei einer Veranlagung zur Einkommensteuer (z. B. nach Anwendung des Progressionsvorbehalts) diese Beträge vom Arbeitnehmer ggf. wieder zurückfordern muss.

4. Frist für die Durchführung des Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber

Der **Arbeitgeber** darf den Lohnsteuer-Jahresausgleich **frühestens** bei der Lohnabrechnung für den letzten im Kalenderjahr endenden Lohnzahlungszeitraum und **spätestens** bei der Lohnabrechnung für den letzten im **Monat März des nächsten Jahres** endenden Lohnzahlungszeitraum durchführen (§ 42b Abs. 3 Satz 1 EStG).

Beispiel A

Bei einem monatlich entlohnten Arbeitnehmer darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich für das Kalenderjahr 2012 frühestens bei der Berechnung der auf den Arbeitslohn für Dezember 2012 entfallenden Lohnsteuer den Jahresausgleich durchführen. Spätestens darf der Arbeitgeber bei monatlich entlohnten Arbeitnehmern den Jahresausgleich 2012 bei der Lohnabrechnung für März 2013 durchführen. Dabei ist es gleichgültig, ob der Arbeitslohn im Voraus oder nachträglich bezahlt wird.

Beispiel B

Bei einem wöchentlich entlohnten Arbeitnehmer darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich für das Kalenderjahr 2012 spätestens anlässlich der Lohnzahlung für die 13. Lohnwoche des Jahres 2013 durchführen.

Nach Übersendung der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung an das Finanzamt darf der Arbeitgeber einen Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht mehr durchführen.

5. Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohns

Der für die Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs maßgebende steuerpflichtige Jahresarbeitslohn ist anhand der Eintragungen im Lohnkonto festzustellen. Maßgebender Jahresarbeitslohn ist der steuerpflichtige Brutto-Jahresarbeitslohn (einschließlich des Wertes der steuerpflichtigen Sachbezüge), der dem Arbeitnehmer für alle im Kalenderjahr endenden Lohnzahlungszeiträume zugeflossen ist.

Bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohnes bleiben steuerfreier Arbeitslohn und Arbeitslohn, der vom Arbeitgeber **pauschal** besteuert wurde, außer Ansatz.

Beispiel A

Der Arbeitgeber hat Fahrkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal mit 15 % besteuert. Die Fahrkostenzuschüsse und die hierauf entfallende Lohn- und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag bleiben beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber außer Ansatz.

Sonstige Bezüge, die dem Arbeitnehmer im Kalenderjahr zugeflossen sind, gehören zum maßgebenden Jahresarbeitslohn, wenn sie nach der Jahreslohnsteuertabelle besteuert wurden. Wurden sonstige Bezüge pauschal besteuert, so bleiben sie bei der Ermittlung des maßgebenden Jahresarbeitslohnes außer Ansatz (vgl. „Pauschalierung der Lohnsteuer“).

Bei sonstigen Bezügen gilt also ausschließlich das **Zuflussprinzip**. Hierauf ist besonders zu achten, wenn zum Jahreswechsel sonstige Bezüge zusammen mit laufendem Arbeitslohn ausbezahlt werden.

Beispiel B

Lohnzahlungszeitraum für den laufenden Arbeitslohn ist der Kalendermonat. Der Monatslohn für Dezember 2012 wird zusammen mit dem Weihnachtsgeld (= sonstiger Bezug) am 4. 1. 2013 an den Arbeitnehmer ausbezahlt. Der laufende Arbeitslohn gehört zum maßgebenden Jahresarbeitslohn für das Kalenderjahr 2012. Auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung kommt es beim laufenden Arbeitslohn nicht an. Das Weihnachtsgeld gehört zum maßgebenden Jahresarbeitslohn 2013, da es im Kalenderjahr 2013 zugeflossen ist.

Wichtig ist also in diesen Fällen, wann dem Arbeitnehmer der Arbeitslohn zufließt. Wird der Arbeitslohn, wie dies heute allgemein üblich ist, unbar gezahlt, so wird der Arbeitgeber von dem Tag ausgehen können, an dem er den Überweisungsauftrag erteilt. Wird also im Beispielsfall der Überweisungsauftrag noch im Dezember 2012 erteilt, so ist der sonstige Bezug im Dezember 2012 zugeflossen und kann mit den Dezemberbezügen abgerechnet werden.

Hat der Arbeitgeber aufgrund einer **Nettolohnvereinbarung** den Arbeitslohn netto gezahlt, dann ist der auf einen Bruttobetrag umgerechnete Nettoarbeitslohn in den Lohnsteuer-Jahresausgleich einzubeziehen.

Ermäßigt besteuerte Entschädigungen (dies sind in aller Regel Entlassungsentschädigungen, vgl. Stichwort „Entschädigungen“ unter Nr. 1 Buchstabe b auf Seite 271) und Bezüge, die eine Entlohnung für eine Tätigkeit darstellen, die sich über mehrere Jahre erstreckt hat, sowie die auf diese Teile des Arbeitslohns entfallenden Steuerabzugsbeträge hat der Arbeitgeber nur dann in den Lohnsteuer-Jahresausgleich einzubeziehen, **wenn der Arbeitnehmer dies ausdrücklich beantragt**. Sind diese Vergütungen in den Lohnsteuer-Jahresausgleich einzubeziehen, so werden sie mit der **vollen** Tabellensteuer versteuert (R 42b Abs. 2 LStR). Der Arbeitnehmer wird deshalb die Einbeziehung nur dann beantragen, wenn sich auch bei Anwendung der für seine Steuerklasse maßgebenden Jahreslohnsteuertabelle noch eine günstigere Besteuerung ergibt, als die für solche Bezüge im laufenden Lohnsteuerabzugsverfahren während des Kalenderjahres bereits gewährte Steuerermäßigung nach der sog. Fünftelregelung betragen hat.

¹⁾ Dieser Ausschlussbestand betrifft nur den öffentlichen Dienst; er hat für Arbeitgeber in der privaten Wirtschaft keine Bedeutung.

Der nach diesen Grundsätzen festgestellte Jahresarbeitslohn ist ggf. noch zu kürzen um

- den **Altersentlastungsbetrag** (vgl. nachfolgend unter Nr. 10);
- den **Versorgungsfreibetrag** und den **Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag**, wenn im Jahresarbeitslohn Versorgungsbezüge enthalten sind (vgl. nachfolgend unter Nr. 9).

Die Berücksichtigung des Altersentlastungsbetrags, des Versorgungsfreibetrags und des Zuschlags zum Versorgungsfreibetrag beim Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber ist unter den folgenden Nrn. 9 und 10 ausführlich anhand von Beispielen erläutert.

6. Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs

Für den Jahresarbeitslohn ist die Lohn- und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag nach der Jahreslohnsteuertabelle zu ermitteln. Bei der Berechnung der Lohn- und Kirchensteuer sowie des Solidaritätszuschlags nach der Jahreslohnsteuertabelle ist Folgendes zu beachten: Für die Anwendung der Steuerklasse und der Zahl der Kinderfreibeträge sind die individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale des jeweiligen Arbeitnehmers maßgebend. Waren während des Kalenderjahres verschiedene Steuerklassen anzuwenden, so hat der Arbeitgeber bei der Durchführung des Jahresausgleichs die für den **letzten** Lohnzahlungszeitraum des Kalenderjahres berücksichtigte Steuerklasse für das ganze Ausgleichsjahr zugrunde zu legen. Gleiches gilt für die Zahl der Kinderfreibeträge.¹⁾

Beispiel A

Einem Arbeitnehmer der Steuerklasse III/1 Kinderfreibetrag wird am 3. Juni 2012 ein weiteres Kind geboren. Als Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers werden mit Wirkung ab 3. 6. 2012 die Steuerklasse III/2 Kinderfreibeträge vermerkt. Beim Lohnsteuer-Jahresausgleich 2012 ist die Steuerklasse III/2 Kinderfreibeträge für das ganze Kalenderjahr anzuwenden.

In diesem Zusammenhang ist jedoch zu beachten, dass bei einer Änderung der Steuerklasse wegen Eheschließung (z. B. Änderung der Steuerklasse I in III oder IV) oder bei einem Steuerklassentausch von Arbeitnehmer-ehegatten (z. B. von IV/IV in III/V oder umgekehrt) der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich nicht durchführen darf (vgl. die Ausführungen unter der vorstehenden Nr. 3).

Beispiel B

Ein Arbeitnehmer heiratet am 1. August und lässt sich ab diesem Zeitpunkt die Steuerklasse von bisher I in III ändern. Nach der Bestimmung, dass die zuletzt berücksichtigte Steuerklasse für das ganze Ausgleichsjahr zugrunde zu legen ist, wäre dies für den Arbeitnehmer die Steuerklasse III. Der Arbeitgeber darf für diesen Arbeitnehmer jedoch keinen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchführen.

Außerdem darf der Arbeitgeber den Lohnsteuer-Jahresausgleich bei Anwendung der Steuerklasse II nicht durchführen, wenn die **Steuerklasse II nur für einen Teil des Kalenderjahres** gegolten hat (vgl. die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 3).

Bei der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs wird der Arbeitgeber zweckmäßigerweise nach folgendem Schema vorgehen:

Zuerst ist zu prüfen, ob der Arbeitgeber berechtigt ist, für den betreffenden Arbeitnehmer einen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen (vgl. vorstehende Nrn. 2 und 3).

Lohn- Sozial-
steuer- versich.-
pflichtig pflichtig

Lohn- Sozial-
steuer- versich.-
pflichtig pflichtig

Dann ist der steuerpflichtige Bruttojahresarbeitslohn nach den Eintragungen im Lohnkonto zu errechnen Euro

Von diesem Bruttojahresarbeitslohn sind abzuziehen:

Der Altersentlastungsbetrag, wenn der Arbeitnehmer vor Beginn des Kalenderjahres das 64. Lebensjahr vollendet hat (vgl. nachfolgend unter Nr. 10) Euro

Der Versorgungsfreibetrag und der Zuschlag zum Versorgungsfreibetrag, wenn im Bruttojahresarbeitslohn Versorgungsbezüge enthalten sind (vgl. nachfolgend unter Nr. 9) Euro

Der verbleibende Betrag ist der für den Lohnsteuer-Jahresausgleich maßgebende Jahresarbeitslohn Euro

Für diesen maßgebenden Jahresarbeitslohn ist nach der zuletzt berücksichtigten Steuerklasse und Zahl der Kinderfreibeträge die Lohn- und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag nach der **Jahreslohnsteuertabelle** zu berechnen Euro

Von diesem Betrag ist die beim laufenden Lohnsteuerabzug während des Jahres einbehaltene Lohn- und Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag abzuziehen Euro

Der Differenzbetrag ist die dem Arbeitnehmer im Lohnsteuer-Jahresausgleich zu erstattende Lohn- und Kirchensteuer sowie der zu erstattende Solidaritätszuschlag Euro

7. Nachforderung von Lohnsteuer beim Jahresausgleich durch den Arbeitgeber

Sinn und Zweck des vom Arbeitgeber durchzuführenden Lohnsteuer-Jahresausgleichs ist es, die für die einzelnen Monate nach der Monatslohnsteuertabelle einbehaltene Lohnsteuer nach Ablauf des Kalenderjahres anhand der Jahreslohnsteuertabelle zu überprüfen. Ergibt diese Überprüfung, dass während des Jahres zu viel Lohnsteuer einbehalten wurde, so ist der zu viel einbehaltene Betrag dem Arbeitnehmer zu erstatten. Es gibt jedoch Fälle, in denen die beim Jahresausgleich durch den Arbeitgeber ermittelte Jahreslohnsteuer **höher** ist als die im Laufe des Kalenderjahres einbehaltene Lohnsteuer. Bei der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber würde sich also eine **Nachforderung** von Lohnsteuer ergeben. Hierbei sind zwei Fälle zu unterscheiden:

a) Zutreffender Lohnsteuerabzug während des Jahres

Stellt der Arbeitgeber bei der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs fest, dass während des Jahres **zu wenig** Lohnsteuer einbehalten wurde, so muss er diese Lohnsteuer nicht vom Arbeitslohn des Arbeitneh-

1) Beim Lohnsteuerabzug für das Kalenderjahr 2012 können sich die individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale ergeben aus

- der dem Arbeitgeber vorliegenden **Lohnsteuerkarte 2010** des Arbeitnehmers, die für den Übergangszeitraum bis zum Einsatz von ELStAM weiter gilt,
- einer vom Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers ausgestellten „**Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2011**“, die für den Übergangszeitraum bis zum Einsatz von ELStAM weiter gilt,
- der Mitteilung des Finanzamts zur „**Information über die erstmals elektronisch gespeicherten Daten für den Lohnsteuerabzug (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale)**“ oder dem Ausdruck des Finanzamts mit den **ab 1.1.2012 gespeicherten elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (ELStAM-Ausdruck)**. Das Mitteilungsschreiben oder der ELStAM-Ausdruck sind allerdings nur dann maßgebend, wenn dem Arbeitgeber auch die Lohnsteuerkarte 2010 oder die Ersatzbescheinigung 2011 vorliegt.
- einer vom Wohnsitzfinanzamt des Arbeitnehmers ausgestellten besonderen „**Bescheinigung für den Lohnsteuerabzug 2012**“ in Ausnahmefällen.

Auf die ausführlichen Erläuterungen beim Stichwort „Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM)“ wird Bezug genommen.

Lohnsteuerpflicht spielt es keine Rolle, ob der Arbeitnehmer noch aktiv tätig oder bereits im Ruhestand ist. Sozialversicherungspflicht tritt hingegen nur ein, wenn der Arbeitnehmer in einem aktiven Beschäftigungsverhältnis steht.

Beispiele
 Der Arbeitgeber „schenkt“ dem Arbeitnehmer sein privates Motorrad. Der Arbeitgeber verkauft dem Arbeitnehmer verbilligt einen gebrauchten Firmenwagen. Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer kostenlos private Einrichtungsgegenstände für dessen häusliches Arbeitszimmer zur Verfügung. Ein Pensionist kann bei seiner früheren Firma verbilligt einkaufen.
 In allen Fällen liegt ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor.

Für Wirtschaftsgüter, mit denen der Arbeitgeber Handel treibt, das heißt überwiegend – zumindest in gleichem Umfang – fremde Dritte beliefert, gibt es jedoch eine Ausnahme. Zwar ist auch in diesen Fällen der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung solcher Wirtschaftsgüter an Arbeitnehmer als Arbeitslohn anzusehen; es gibt hierfür jedoch einen Freibetrag von **1080 €** jährlich (§ 8 Abs. 3 EStG).

nein nein

Dieser sog. **Rabattpflichtbetrag** wird nur bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung von Waren gewährt, die vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden (sog. **Belegschaftsrabatte**). Erhält ein Arbeitnehmer aufgrund des Dienstverhältnisses den Rabatt von einem Dritten (sog. **Rabattgewährung durch Dritte**), so liegt ebenfalls Arbeitslohn vor, der Rabattpflichtbetrag darf jedoch von diesem steuerpflichtigen geldwerten Vorteil **nicht** abgezogen werden.

ja ja

Aber nicht jede Rabattgewährung durch Dritte führt bereits vom ersten Euro zur Lohnsteuerpflicht. Denn für Sachbezüge gibt es eine Freigrenze von **44 €** monatlich. Diese Freigrenze ist auch bei einer Rabattgewährung durch Dritte anwendbar. Das bedeutet, dass die von einem Dritten gewährten Rabatte nur dann steuer- und beitragspflichtig sind, wenn sie **44 € monatlich** übersteigen.

nein nein

Die Rabattgewährung durch Dritte ist ausführlich unter der nachfolgenden Nr. 6 erläutert.

2. Anwendung des Rabattpflichtbetrags

a) Rabattpflichtbetrag nur für sog. Belegschaftsrabatte

Neben den Geldzahlungen, die ein Arbeitnehmer aufgrund seines Arbeitsverhältnisses erhält, gehören auch etwaige **Sachbezüge und geldwerte Vorteile** aus dem Arbeitsverhältnis **zum steuerpflichtigen Arbeitslohn**. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um einmalige oder laufende Einnahmen handelt, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden (§ 2 LStDV). Deshalb gehört auch die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Waren durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer als Sachbezug zum Arbeitslohn, wenn **die Verbilligung auf dem Arbeitsverhältnis beruht**. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs beruht ein vom Arbeitgeber gewährter Rabatt nur dann nicht auf dem Arbeitsverhältnis, wenn jede beliebige andere Person beim Kauf derselben Ware den gleichen Preisnachlass erhalten würde. Ob der Arbeitnehmer praktisch gezwungen ist, die Waren des Arbeitgebers verbilligt zu kaufen (sog. aufgezwungene Bereicherung) ist ohne Bedeutung (BFH-Urteil vom 2. 2. 1990, BStBl. II S. 472).

Vom Arbeitgeber gewährte Rabatte werden nur unter bestimmten Voraussetzungen durch den sog. **Rabattpflichtbetrag** in Höhe von **1080 €** jährlich steuerfrei gestellt (sog. Belegschaftsrabatte). Voraussetzung für die Anwendung des Rabattpflichtbetrags ist insbesondere, dass der Preisnachlass vom **Arbeitgeber** gewährt wird (und nicht von einem Dritten), und dass der Arbeitgeber mit diesen Waren Handel betreibt.

Lohn- Sozial-
steuer- versich-
pflichtig pflichtig

Der Rabattpflichtbetrag findet deshalb **keine Anwendung**, wenn

- Waren verbilligt überlassen werden, die der Arbeitgeber **nur für den Bedarf seiner Arbeitnehmer** herstellt (z. B. Kantinenessen, vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 3 Buchstabe a).
- Waren verbilligt überlassen werden, die **nicht der Arbeitgeber** selbst verbilligt überlässt, sondern ein **Dritter**, z. B. ein mit dem Arbeitgeber verbundenes **Konzernunternehmen** (sog. Rabattpflichtgewährung durch Dritte, vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 6 Buchstabe a).
- der vom Arbeitgeber gewährte Rabatt **pauschal versteuert** wird (vgl. die Erläuterungen unter der nachfolgenden Nr. 5).

Im Einzelnen gilt für die Anwendung des Rabattpflichtbetrags Folgendes:

b) Bewertung des Sachbezugs bei Anwendung des Rabattpflichtbetrags

Der Arbeitgeber muss **bei allen Sachbezügen**, die er dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlässt, zuerst prüfen, ob es sich eventuell um Waren oder Dienstleistungen handelt, auf die der Rabattpflichtbetrag von **1080 €** jährlich angewendet werden kann. Diese Prüfung ist deshalb besonders wichtig, weil die Anwendung des Rabattpflichtbetrags neben der Freistellung von der Steuer bis zu einem Betrag von 1080 € jährlich auch eine **besondere Bewertung** des Sachbezugs zur Folge hat. Weiterhin ist eine **Freigrenze für Sachbezüge von monatlich 44 €** zu beachten, die nur für diejenigen Sachbezüge gilt, auf die der Rabattpflichtbetrag **nicht** anwendbar ist. Muss die steuerliche Behandlung von Sachbezügen beurteilt werden, erscheint es deshalb zweckmäßig, nach folgenden Schema vorzugehen:

1. Frage: Ist auf den vom Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt gewährten Sachbezug der Rabattpflichtbetrag von 1080 € jährlich anwendbar? In diesem Fall gelten für die Bewertung des Sachbezugs ausschließlich die **besonderen** Bewertungsvorschriften des § 8 Abs. 3 EStG (kein Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte, aber Preisabschlag von 4 %, keine Anwendung der monatlichen 44-Euro-Freigrenze).
2. Frage: Handelt es sich bei dem Sachbezug zwar um Waren- oder Dienstleistungen, auf die der Rabattpflichtbetrag anwendbar wäre, wählt der Arbeitgeber aber die **pauschalbesteuerung**? Diese Frage ist deshalb von Bedeutung, weil die Anwendungen der Pauschalbesteuerung die gleichzeitige Gewährung des Rabattpflichtbetrags von 1080 € ausschließt. Bei Anwendung der Pauschalbesteuerung gelten für die Bewertung des Sachbezugs ausschließlich die **allgemeinen** Bewertungsvorschriften des § 8 Abs. 2 EStG (ortsüblicher Preis unter Anwendung der 96%-Regelung¹⁾ oder amtliche Sachbezugswerte, soweit festgesetzt).
3. Frage: Ist auf den vom Arbeitgeber gewährten Sachbezug der Rabattpflichtbetrag **nicht** anwendbar? Ist diese Frage zu bejahen, kann also auf den gewährten Sachbezug der Rabattpflichtbetrag nicht angewendet werden, so gelten für die Bewertung des Sachbezugs ebenfalls nur die **allgemeinen** Bewertungsvorschriften des § 8 Abs. 2 EStG (ortsüblicher Preis unter Anwendung der 96%-Regelung¹⁾ oder amtlicher Sachbezugswerte, soweit festgesetzt). Für die Anwendung der Freigrenze von 44 € monatlich ist zu unterscheiden, ob der ortsübliche Preis oder der

1) Die sog. 96%-Regelung ist beim Stichwort „Sachbezüge“ unter Nr. 3 Buchstabe b auf Seite 692 anhand von Beispielen erläutert.

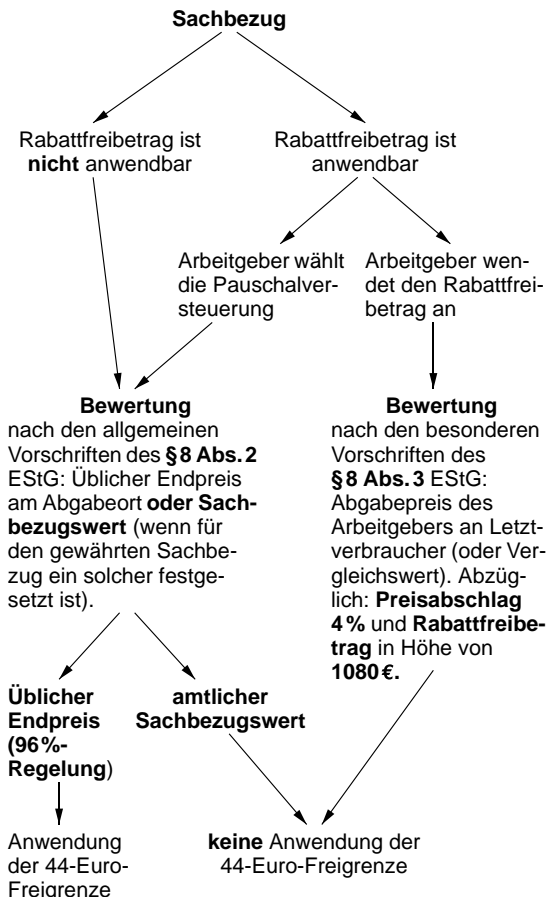
R

Lohnsteuerpflichtig Sozialversicherungspflichtig

Lohnsteuerpflichtig Sozialversicherungspflichtig

amtliche Sachbezugswert anzusetzen ist, da beim Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte die Anwendung der 44-Euro-Freigrenze ausgeschlossen ist.

Aufgrund dieser Einordnung ergibt sich für die Anwendung des Rabattpflichts und die Bewertung von Sachbezügen folgendes Schema:



Wenn der Rabattpflicht anzuwenden ist und deshalb die besonderen Bewertungsvorschriften des § 8 Abs. 3 EStG zu beachten sind, kommt ein Preisabschlag von 4% in Betracht. Dieser Preisabschlag von 4% wirkt sich wie eine Erhöhung des Rabattpflichts aus.

Beispiel

Arbeitnehmer können die Waren des Arbeitgebers mit 20% Rabatt einkaufen. Ein Arbeitnehmer kauft Waren im Wert von 6750 € für 5400 € ein. Der geldwerte Vorteil beträgt somit (6750 € - 5400 € =) 1350 €. Steuerlich ergibt sich Folgendes:

Bruttowarenwert	6 750,— €
abzüglich Preisabschlag in Höhe von 4%	270,— €
verbleiben	6 480,— €
abzüglich Rabattpflicht	1 080,— €
verbleiben	5 400,— €
vom Arbeitnehmer bezahlt	5 400,— €
steuerpflichtiger geldwerter Vorteil	0,— €

Für die Anwendung des Rabattpflichts und die daraus resultierende besondere Bewertung der betreffenden Sachbezüge gilt im Einzelnen Folgendes:

3. Begriff der Waren und Dienstleistungen, für die der Rabattpflicht gewährt wird

a) Allgemeines

Der Rabattpflicht von 1080 € jährlich wird nur für die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Waren oder Dienstleistungen gewährt, mit denen der Arbeitgeber

Handelt, das heißt, die dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt überlassenen Waren oder Dienstleistungen dürfen vom Arbeitgeber nicht nur für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt werden sondern müssen überwiegend – zumindest in gleichem Umfang – auch an fremde Dritte geliefert werden (§ 8 Abs. 3 EStG).

Beispiel A

Die von einer betriebseigenen Kantine überwiegend an die Belegschaft des Arbeitgebers verbilligt abgegebenen Mahlzeiten werden nur für die Arbeitnehmer hergestellt. Der Rabattpflicht kann deshalb von den geldwerten Vorteilen nicht abgezogen werden.

Für die Bewertung der Mahlzeiten gelten die amtlichen Sachbezugswerte (vgl. „Mahlzeiten“).

Beispiel B

Das Personal eines Altenheimes erhält eine verbilligte Kantinenmahlzeit. Die Mahlzeiten entsprechen denen der Heimbewohner.

Bei der verbilligten Überlassung von Verpflegung handelt es sich um eine Ware mit der der Arbeitgeber handelt. Der Rabattpflicht ist anwendbar, weil der Arbeitgeber ein sog. Personalesse nicht besonders zubereiten lässt und er die Ware „Verpflegung“ damit überwiegend für Fremde und nicht für den Bedarf der Arbeitnehmer herstellt.

Für die Bewertung gelten nicht die amtlichen Sachbezugswerte, sondern die besondere Bewertungsvorschrift des § 8 Abs. 3 EStG. Anzusetzen ist hiernach der den Heimbewohnern abverlangte Endpreis abzüglich 4% (vgl. die Erläuterungen unter der folgenden Nr. 4).

Beispiel C

Im Rahmen einer Auswärtstätigkeit werden aus der Küche eines Flusskreuzfahrtschiffes neben den Passagieren auch die Besatzungsmitglieder verpflegt.

Die Verpflegung der Besatzungsmitglieder eines Flusskreuzfahrtschiffes ist von vornherein kein Arbeitslohn, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an einer Gemeinschaftsverpflegung wegen besonderer betrieblicher Abläufe den Vorteil der Arbeitnehmer bei weitem überwiegt.

Sollte Arbeitslohn vorliegen, ist in diesem Sonderfall (Verpflegung aus der gleichen Küche – nicht unbedingt gleiches Essen – bei Auswärtstätigkeiten) der Rabattpflicht anwendbar (BFH-Urteil vom 21.1.2010, BStBl. II S. 700).

b) Begriff der Waren

Zu den Waren gehören alle Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen im Sinne des § 90 BGB behandelt werden (z. B. bewegliche und unbewegliche Sachen wie Grundstücke, Strom, Wärme, Gas, Wasser, Zigaretten, Freitrunke, Deputate usw.).

Es muss sich um Waren handeln, die vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden. Auf Rohstoffe, Zutaten und Halbfertigprodukte ist die Begünstigung deshalb anwendbar, wenn diese mengenmäßig überwiegend in die Erzeugnisse des Betriebs eingehen (z. B. die Abgabe von Holz an Arbeitnehmer einer Möbelfabrik). Betriebs- und Hilfsstoffe, die mengenmäßig überwiegend nur an die Arbeitnehmer des Betriebs abgegeben werden, sind nicht begünstigt.

Beispiel A

Eine Transportfirma hat zur Versorgung des Fuhrparks eine Tankstelle im Betrieb eingerichtet. An der Tankstelle können auch die Arbeitnehmer des Betriebs ihre privaten Pkws verbilligt auftanken. Die Verbilligung ist ein geldwerter Vorteil für den Arbeitnehmer. Der Rabattpflicht ist nicht anwendbar, weil der Treibstoff nicht überwiegend an fremde Dritte abgegeben wird (der Arbeitgeber handelt nicht mit Treibstoff).

Beispiel B

Ein Pkw-Leasing-Unternehmen verkauft Neuwagen ausschließlich an seine Arbeitnehmer. Der Rabattpflicht kann nicht abgezogen werden, weil das Leasing-Unternehmen im Normalfall nicht mit Autos handelt (sondern diese nur verleast).

Veräußert das Leasing-Unternehmen dagegen Gebrauchtwagen nach Ablauf der Leasing-Zeit an fremde Dritte und auch an Arbeitnehmer, so steht diesen der Rabattpflicht zu.

Der Arbeitgeber stellt eine Ware im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG nicht nur dann her, wenn er den Gegenstand selbst produziert oder wenn er ihn auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben und Plänen von einem Dritten produzieren

R

Lohn-
steuer-
pflichtig Sozial-
versich-
pflichtig

Lohn-
steuer-
pflichtig Sozial-
versich-
pflichtig

sächlichen Kosten für die Mahlzeiten (Bruttobetrag) gekürzt werden (vgl. auch die Erläuterungen unter der vorstehenden Nr. 8). In der Praxis wird die vorstehend beschriebene Kürzungsregelung bezogen auf Mittag- und/oder Abendessen aber nur sehr selten vorkommen.

Davon zu unterscheiden ist der Fall, dass der Arbeitnehmer auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten ein Frühstück unentgeltlich oder teilentgeltlich erhält. Dies ist rückwirkend seit dem 1.1.2010 bereits dann der Fall, wenn die Aufwendungen vom Arbeitgeber erstattet werden und die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist. Alle weitergehenden formalen Voraussetzungen (z. B. schriftliche Buchung im Voraus) sind entfallen. Auf den Zahlungsweg kommt es ebenfalls nicht an (vgl. auch die Erläuterungen unter dem vorstehenden Buchstaben b).

Beispiel B

Anlässlich einer Auswärtstätigkeit erhält der Arbeitnehmer vom Hotel folgende, auf den Arbeitgeber ausgestellte Rechnung:

Übernachtung inklusive 7% Umsatzsteuer	107,00 €
Frühstück inklusive 19% Umsatzsteuer	23,80 €
Summe	130,80 €

Die Rechnung des Hotels wird vom Arbeitnehmer mit seiner EC-Karte beglichen. Im Rahmen der Reisekostenabrechnung erhält der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber u. a. den oben angegebenen Betrag von 130,80 € erstattet.

Es liegt hinsichtlich des Frühstücks eine Mahlzeitengestellung auf Veranlassung des Arbeitgebers anlässlich einer Auswärtstätigkeit vor, die in Höhe des Sachbezugswerts (= 1,57 €) zu steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn führt. Eine Versteuerung und Verbeitragung des Betrags kann vermieden werden, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Rahmen der Reisekostenabrechnung einen Betrag von 1,57 € abzieht. Der Arbeitnehmer hat dann das Frühstück aus steuer- und sozialversicherungsrechtlicher Sicht bezahlt mit der Folge, dass kein geldwerter Vorteil mehr anzusetzen ist.

Hinweis: Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für eine beruflich veranlasste Hotelübernachtung einschließlich Frühstück und kürzt oder verrechnet der Arbeitgeber wegen des Frühstücks dem Arbeitnehmer die ihm zustehenden Reisekosten (z. B. um 1,57 € oder 4,80 €), liegt keine umsatzsteuerpflichtige entgeltliche Frühstücksgestellung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor. Eine unentgeltliche Wertabgabe ist in diesem Fall ebenfalls nicht zu versteuern.¹⁾

Die vorstehenden Ausführungen gelten dem Grunde nach entsprechend, wenn der Arbeitnehmer auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten ein **Mittag- und/oder Abendessen** unentgeltlich oder teilentgeltlich erhält. Dies ist häufig bei Fortbildungsveranstaltungen (z. B. Seminaren, Tagungen) der Fall. Vgl. hierzu auch die Erläuterungen unter dem nachfolgenden Buchstaben f.

Zum wahlweisen Ansatz der Mahlzeiten mit dem tatsächlichen Wert vgl. die Erläuterungen unter dem nachfolgenden Buchstaben g.

d) Besonderheit bei Getränken

Der Arbeitgeber kann die Versteuerung des Sachbezugswerts für das Frühstück, Mittag- und Abendessen vermeiden, wenn er nachweist, dass der Arbeitnehmer ein Entgelt für die Mahlzeiten entrichtet hat, das mindestens so hoch ist, wie der Sachbezugswert. Nachdem zu den Mahlzeiten oftmals Getränke vom Arbeitnehmer bestellt und gezahlt werden, stellt sich die Frage, ob diese Zahlungen auf den zu versteuernden Sachbezugswert angerechnet werden können. Hierzu enthalten die Lohnsteuer-Richtlinien (R 8.1 Abs. 8 Nr. 4 Satz 4 LStR) folgende Regelung:

Wird vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten nur ein Essen, aber kein Getränk gewährt, ist das Entgelt, das der Arbeitnehmer für ein Getränk bei der Mahlzeit zahlt, nicht auf den Sachbezugswert für die Mahlzeit anzurechnen. Diese Regelung erlangt insbesondere bei einer unentgeltlichen Verpflegung anlässlich von Fortbildungsveranstaltungen Bedeutung, da die Arbeitnehmer bei diesen Veranstaltungen häufig die Getränke zumindest teilweise selbst bezahlen. Diese Zahlungen

können nicht auf den steuerpflichtigen Sachbezugswert angerechnet werden (vgl. das Beispiel A unter dem nachfolgenden Buchstaben f).

e) Bewirtung des Arbeitnehmers bei Auswärtstätigkeiten

Ein geldwerter Vorteil für die kostenlos gewährte Mahlzeit ist dann nicht anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer die unentgeltliche Mahlzeit zwar im Rahmen des Dienstverhältnisses, jedoch nicht auf Veranlassung des Arbeitgebers erhalten hat (z. B. eine Bewirtung des Arbeitnehmers durch Geschäftspartner).

nein nein

Bewirtet der Arbeitnehmer Geschäftsfreunde seines Arbeitgebers oder nimmt er an einer Bewirtung teil, die der Arbeitgeber für Geschäftsfreunde durchführt, so gehört der auf den Arbeitnehmer entfallende Teil der Bewirtungskosten nicht zum Arbeitslohn des Arbeitnehmers, weil in diesem Fall die Bewirtungskosten im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers entstehen (R 8.1 Abs. 8 Nr. 1 LStR). Das bedeutet, dass die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwand in voller Höhe steuerfrei gezahlt werden können und der Wert der Mahlzeiten nicht als Arbeitslohn versteuert werden muss.

nein nein

Führt der Arbeitnehmer zusammen mit dem Arbeitgeber eine Auswärtstätigkeit durch, und zahlt der Arbeitgeber das (gemeinsame) Abendessen, so handelt es sich um eine Mahlzeit, die vom Arbeitgeber zur üblichen Beköstigung des Arbeitnehmers anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit abgegeben wird. Solche Mahlzeiten sind nach R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 der Lohnsteuer-Richtlinien zu versteuern und hierfür mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewerten, wenn der Wert des Essens 40 € nicht übersteigt.

Beispiel

Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer 2012 im Rahmen einer eintägigen Auswärtstätigkeit (über 14 Stunden) ein Abendessen im Wert von 40 €. Außerdem erstattet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer die Verpflegungsmehraufwendungen mit dem Pauschbetrag in Höhe von 12 €. Der Arbeitgeberersatz für Verpflegungsmehraufwand in Höhe von 12 € ist steuerfrei. Den Wert der kostenlosen Mahlzeit muss der Arbeitnehmer mit 2,87 € versteuern (dem Arbeitnehmer wird also nicht der tatsächliche Wert des Abendessens in Höhe von 40 € als geldwerter Vorteil zugerechnet). Beträgt der Wert des kostenlosen Abendessens (einschließlich Umsatzsteuer) 41 €, ist der tatsächliche Wert des Abendessens in Höhe von 41 € als lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu versteuern. Ggf. kann die monatliche 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge in Anspruch genommen werden.

Auf die ausführlichen Erläuterungen beim Stichwort „Bewirtungskosten“ wird hingewiesen.

Zum wahlweisen Ansatz der Mahlzeiten mit dem tatsächlichen Wert vgl. die Erläuterungen unter den nachfolgenden Buchstaben g.

f) Unentgeltliche Verpflegung bei Fortbildungsveranstaltungen

Ein häufiger Anwendungsfall für die Gewährung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber anlässlich von Auswärtstätigkeiten sind Fortbildungsveranstaltungen. Die Aufwendungen (Seminargebühr einschließlich Verpflegung) werden zumeist unmittelbar vom Arbeitgeber an den Veranstalter gezahlt und die hierüber zu erteilende Rechnung ist auf den Arbeitgeber ausgestellt (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 6 LStR).

1) Umsatzsteuer-Kurzinformation Nr. 2011/05 des Finanzministeriums Schleswig-Holstein vom 27.6.2011 (Az.: VI 358-S 7220-056). Die Verwaltungsanweisung ist als Anlage 2 zu H 8.1 (8) LStR im **Steuerhandbuch für das Lohnbüro 2012** abgedruckt, das im selben Verlag erschienen ist. Das **PC-Lexikon** für das Lohnbüro 2012 enthält auch dieses Handbuch und hat außerdem den Vorteil, dass Sie alle **BFH-Urteile** sowie die aktuellen Rundschreiben und Niederschriften der Spitzenverbände der **Sozialversicherung** mit Mausclick im **Volltext** abrufen und ausdrucken können. Eine Bestellkarte finden Sie vorne im Lexikon.

R

Lohn- Sozial-
steuer- versich-
pflichtig pflichtig

Lohn- Sozial-
steuer- versich-
pflichtig pflichtig

Beispiel A

Der Arbeitgeber führt eine eintägige Fortbildungsveranstaltung für seine Arbeitnehmer durch. Es liegt eine Auswärtstätigkeit vor, diese dauert mehr als 14 Stunden. Die Kosten für das Mittag- und Abendessen bei dieser Veranstaltung betragen durchschnittlich pro Arbeitnehmer 80 € (40 € pro Essen; die Rechnung des Hotels geht direkt an den Arbeitgeber und wird von diesem bezahlt). Der Arbeitgeber erstattet den Arbeitnehmern außerdem die Verpflegungsmehraufwendungen mit dem Pauschbetrag für eine mindestens 14-stündige Abwesenheitsdauer in Höhe von 12 €. Diese Erstattung ist steuerfrei.

Gleichzeitig haben die Arbeitnehmer den Sachbezugswert für die unentgeltlich gewährte Verpflegung zu versteuern und zwar auch dann, wenn sie die Getränke selbst bezahlen (vgl. Buchstabe d):

– für das Mittagessen	2,87 €
– für das Abendessen	2,87 €
insgesamt	5,74 €

Der tatsächliche Wert des Mittag- und Abendessens in Höhe von 80 € ist den Arbeitnehmern nicht als geldwerter Vorteil zuzurechnen, da es sich um eine übliche Beköstigung im Rahmen einer Auswärtstätigkeit handelt. Muss der Arbeitnehmer die Getränke selbst bezahlen, so stellt diese Bezahlung kein Entgelt für die Mahlzeitengestellung dar und darf deshalb den steuer- und beitragspflichtigen Sachbezug in Höhe von 5,74 € nicht mindern (R 8.1 Abs. 8 Nr. 4 Satz 4 LStR). Übernimmt der Arbeitgeber auch die Getränke, erhöht sich dadurch der tatsächliche Wert des Essens. Beträgt der Wert für das Mittag- und Abendessen jeweils 35 €, inklusive Getränke aber z. B. jeweils 40,50 €, so ist der tatsächliche Wert der unentgeltlich gewährten Verpflegung in Höhe von 81 € als lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil zu versteuern.

Beispiel B

Der Arbeitgeber meldet einen Arbeitnehmer zu einem von einem Dritten durchgeführten Seminar an. Die Teilnahmegebühr beträgt inklusive umfangreicher Tagungsunterlagen und Mittagessen 295 €. Der Wert des Mittagessens übersteigt nicht 40 €. Die vom Seminarveranstalter auf den Arbeitgeber ausgestellte Rechnung wird unmittelbar vom Arbeitgeber beglichen.

Der teilnehmende Arbeitnehmer hat den Sachbezugswert in Höhe von 2,87 € für das unentgeltlich gewährte Mittagessen zu versteuern und zwar auch dann, wenn er etwaige Getränke selbst bezahlen muss. Die Abgabe der Mahlzeiten durch den Seminarveranstalter wird als vom Arbeitgeber veranlasst angesehen, weil dieser die Aufwendungen getragen hat und die Rechnung auf den Arbeitgeber ausgestellt ist.

g) Wahlweiser Ansatz der Mahlzeiten mit dem tatsächlichen Wert

Nach Auffassung des **Bundesfinanzhofs** sind die amtlichen Sachbezugswerte (vgl. die Erläuterungen unter den vorstehenden Buchstaben a bis f) nicht anzuwenden, wenn die Mahlzeiten nicht für eine gewisse Dauer als Teil des Arbeitslohns zur Verfügung gestellt, sondern – wie bei **Auswärtstätigkeiten** – aus einmaligem Anlass gewährt werden. Seiner Ansicht nach sind daher die anlässlich einer Auswärtstätigkeit zur Verfügung gestellten **Mahlzeiten** mit dem **tatsächlichen Wert** anzusetzen (BFH-Urteil vom 19.11.2008, BStBl. 2009 II S. 547). Allerdings liegen auch bei Mahlzeitengestellungen in Höhe der jeweils in Betracht kommenden Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen (teilweise) **steuerfreie Reisekostenvergütungen** vor. Soweit die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen überschritten sind, kommt zudem die **44-Euro-Freigrenze** für Sachbezüge zur Anwendung, sofern diese nicht schon anderweitig ausgeschöpft ist (vgl. hierzu die Erläuterungen beim Stichwort „Sachbezüge“ besonders unter Nr. 4).

Beispiel A

Anlässlich einer eintägigen Fortbildungsveranstaltung stellt der Arbeitgeber den teilnehmenden Arbeitnehmern ein Mittagessen zur Verfügung. Der Wert der gestellten Mahlzeit beträgt 14 €. Die Abwesenheitsdauer der Arbeitnehmer beträgt 10 Stunden.

a) Der Arbeitgeber stellt die Mahlzeit und leistet keinen Zuschuss

Der geldwerte Vorteil aus der gestellten Mahlzeit wird mit 14 € angesetzt. Hiervon sind 6 € als Reisekostenvergütung steuerfrei. Der den steuerfreien Teil übersteigende Betrag von 8 € ist in die Prüfung der 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge einzubeziehen.

Hinweis: Der Arbeitnehmer kann keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen, weil er einen steuerfreien Sachbezug in Höhe des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen erhalten hat.

b) Der Arbeitgeber stellt die Mahlzeit und leistet außerdem einen Zuschuss von 5 €.

Der geldwerte Vorteil aus der gestellten Mahlzeit wird mit 14 € angesetzt. Der Zuschuss von 5 € und 1 € vom Wert der Mahlzeit sind als Reisekostenvergütung steuerfrei. Der den steuerfreien Teil der Mahlzeit übersteigende Betrag von 13 € ist in die Prüfung der 44-Euro-Freigrenze für Sachbezüge einzubeziehen.

Hinweis: Der Arbeitnehmer kann keine Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machen, weil er insgesamt steuerfreie Leistungen (einen Zuschuss von 5 € und einen Sachbezug von 1 €) in Höhe des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen erhalten hat.

Die **Finanzverwaltung** hat dem Arbeitgeber in R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR ein **Wahlrecht** zwischen der Behandlung der Mahlzeit als Arbeitslohn sowie Bewertung mit dem **amtlichen Sachbezugswert oder** Bewertung des Arbeitslohns mit dem **tatsächlichen Wert** und Behandlung als steuerfreien Reisekostenersatz in Höhe des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen sowie ggf. Ausnutzung der 44-€-Freigrenze für Sachbezüge eingeräumt. Zwar gehen die Lohnsteuer-Richtlinien in R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 LStR vorrangig von einer Bewertung der Mahlzeit mit dem tatsächlichen Wert aus. Aus Vereinfachungsgründen kann aber statt dessen der amtliche Sachbezugswert angesetzt werden. In der Praxis ist die Bewertung der anlässlich von Auswärtstätigkeiten gewährten Mahlzeiten mit dem amtlichen Sachbezugswert nach wie vor die Regel.

Ergänzend zu den vorstehenden Ausführungen Folgendes:

- Bei einer Bewertung der Mahlzeit mit dem tatsächlichen Wert ist – entgegen R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR – **kein Abschlag von 4%** vorzunehmen.
- Gewährt der Arbeitgeber sowohl einen Barzuschuss als auch eine Mahlzeit, gilt die **Steuerfreiheit** in Höhe des Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen **vorrangig** für den **Barzuschuss** und nicht für die Mahlzeit (R 8.1 Abs. 8 Nr. 2 Satz 2 LStR). Hieraus ergeben sich auch Folgewirkungen für die Anwendung der 44-€-Freigrenze (vgl. auch das nachfolgende Beispiel B).
- Das **Wahlrecht** (Sachbezugswert/tatsächlicher Wert) gilt für den **einzelnen Arbeitnehmer**. Dabei ist die Bewertungsmethode für alle in einem Kalendermonat gestellten Mahlzeiten einheitlich festzulegen. Die Methode darf während des Kalendermonats nicht gewechselt werden. Bei einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit über den Monatswechsel ergibt sich somit eine Bindung an die Bewertungsmethode für zwei Kalendermonate.
- Bei einer Bewertung der Mahlzeitengewährung anlässlich von Auswärtstätigkeiten mit dem **tatsächlichen Wert**, kann auch der **Rabattfreibetrag von 1080 € jährlich** in Anspruch genommen werden (BFH-Urteil vom 21.1.2010, BStBl. II S. 700; im Urteilsfall wurden die Passagiere und die Besatzungsmitglieder eines Flusskreuzfahrtschiffes aus derselben Küche verpflegt).

Beispiel B

Wie Beispiel A. Der Wert der Mahlzeit beträgt 50 € und der Arbeitgeber leistet außerdem einen Zuschuss von 5 €. Der Barzuschuss in Höhe von 5 € ist vorrangig als Reisekostenvergütung steuerfrei, sodass von der Mahlzeit lediglich noch ein Betrag von 1 € steuerfrei bleibt. Der übersteigende Betrag der Mahlzeit von 49 € (50 € abzüglich 1 €) ist wegen Überschreitens der 44-€-Freigrenze für Sachbezüge voll steuerpflichtig.

U.E. sollte in der Praxis eine Bewertung der Mahlzeiten mit dem **tatsächlichen Wert** (vgl. Beispiel A) allenfalls dann in Erwägung gezogen werden, **wenn**

- der Arbeitgeber den **Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen** nicht oder **nicht** in voller Höhe **steuerfrei auszahlt** und/oder
- die **44-€-Freigrenze** für Sachbezüge noch **nicht** anderweitig **ausgeschöpft** ist.

Vgl. im Übrigen auch die Erläuterungen beim Stichwort „Bewertungskosten“ unter Nr. 4.