

LOHNSTEUER- MITTEILUNGEN

Der Beratungsbrief für die Personalpraxis



Monatlicher oder jährlicher Zufluss
für Prüfung der 50-Euro-Freigrenze

In dieser Ausgabe lesen Sie:

Aktuelles aus der Lohnsteuer

(25-2023) Monatlicher oder jährlicher Zufluss für Prüfung der 50-Euro-Freigrenze	Seite 3
(26-2023) Unterschiedliche Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit für regelmäßige und unregelmäßige Nachtarbeit zulässig	Seite 5
(27-2023) Rückforderung von Kurzarbeitergeld und Korrektur der Sozialversicherung	Seite 6
(28-2023) Beitragsnachforderungen im Rahmen der Betriebsprüfung für pauschalversteuerte Zahlungen	Seite 8
(29-2023) Zahlung der Haftpflicht durch Arbeitgeber ist beitragspflichtiges Arbeitsentgelt	Seite 9
(30-2023) Haushaltszugehörigkeit bei Abzug von Kinderbetreuungskosten	Seite 9
(31-2023) Antragsveranlagung für in der Schweiz ansässige deutsche Arbeitnehmer möglich?	Seite 12
(32-2023) Steuerfreie Übernahme von Kinderbetreuungskosten durch den Arbeitgeber	Seite 13
Impressum	Seite 15



41. alga-Jahresforum

Entgeltabrechnung und Personalbetreuung

5. bis 6. Juni 2023 | Marriott Hotel, Köln

Themenschwerpunkte:

- ✓ Gesetzesänderungen
- ✓ Best Practice/Erfahrungsaustausch/Netzwerkbildung
- ✓ BMF-Schreiben/Rundschreiben/Besprechungsergebnisse/Rechtsprechung

Jetzt anmelden:
www.datakontext.com

Aktuelles aus der Lohnsteuer

(25-2023) Monatlicher oder jährlicher Zufluss für Prüfung der 50-Euro-Freigrenze

Problem:

Ist die Gewährung von Krankenversicherungsschutz in Höhe der geleisteten Beiträge Sachlohn, wenn der Arbeitnehmer aufgrund des Arbeitsvertrags von seinem Arbeitgeber ausschließlich Versicherungsschutz und nicht auch eine Geldzahlung verlangen kann, und kann die monatliche Berechnung angewendet werden, auch wenn jährlich bezahlt wird?

Die Entscheidung des Gerichts:

Die Richter des Finanzgerichts Baden-Württemberg haben per Gerichtsbescheid vom 21.10.2022 zum Aktenzeichen 10 K 262/22 diese Frage entschieden.

Das Urteil finden Sie hier:

www.datakontext.com/25-2023.



Sachverhalt:

Der Arbeitgeber hat für seine Arbeitnehmer für die Dauer des Arbeitsverhältnisses eine zu Arbeitslohn führende Gruppenkrankensversicherung abgeschlossen. Die Versicherungsprämie war als Monatsprämie berechnet. Um die gegenüber der Versicherung bestehende Rabattregelung (= vier Prozent Nachlass) in Anspruch nehmen zu können, leistete der Arbeitgeber eine einmalige jährliche Vorauszahlung. Im Streitfall war die Aufnahme der Arbeitnehmer des Arbeitgebers in den Gruppenversicherungsvertrag durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst. (Haupt-)Versicherte sind die Arbeitnehmer. Die Teilnahme an der Gruppenversicherung muss für die einzelne Versicherung zu dem Zeitpunkt beginnen, zu dem die Zugehörigkeit zum

versicherbaren Personenkreis beginnt. Der für die versicherte Person abgeschlossene Tarif endet mit dem Ausscheiden aus dem nach dem Gruppenversicherungsvertrag versicherbaren Personenkreis. Der Versicherungsschutz endet für die versicherte Person zu dem Zeitpunkt, zu dem der Tarif endet.

Das Finanzamt sah dies als einmaligen Zufluss an und gewährte die Sachbezugsfreigrenze von damals noch 44 Euro monatlich nicht. Der Arbeitgeber argumentierte, dass den Arbeitnehmern nur monatlich der Versicherungsschutz zugeflossen ist. Zudem war dieser immer vom Bestand des Arbeitsverhältnisses je Monat abhängig. Die jährliche Zahlung kann nicht zu einem jährlichen Zufluss führen.

Entscheidung:

Die Richter des Finanzgerichts gaben dem Arbeitgeber recht.

Sachbezüge sind grundsätzlich steuer- und sozialversicherungsfrei, wenn die monatliche 50-Euro-Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 11 Einkommensteuergesetz (EStG) nicht überschritten ist. Bei Dauersachverhalten (z. B. Verschaffung von Versicherungsschutz) kommt es daher darauf an, ob der entsprechende Sachbezug jeweils monatlich oder einmal jährlich zufließt, da bei einem jährlichen Zufluss die 50-Euro-Freigrenze regelmäßig überschritten ist. Dies hat zur Folge, dass der eingeräumte Vorteil steuer- und sozialversicherungspflichtig ist.

Die Richter entschieden, dass die Verschaffung von Krankenversicherungsschutz als Sachbezug der Freigrenze im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG unterliegt. Danach bleiben Sachbezüge außer Ansatz,



Foto: MQ-Illustrations/stock.adobe.com

wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 Euro (damalige Grenze) im Kalendermonat nicht übersteigen. Bei § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG handelt es sich um eine Freigrenze. Wird diese überschritten, entfällt die Steuerfreiheit insgesamt. Für die Berechnung, ob die monatliche Freigrenze eingehalten ist, ist der Zuflusszeitpunkt des Sachbezugs maßgeblich. Die aktuelle Wertgrenze liegt bei 50 Euro monatlich.

Im Streitfall handelte es sich, nach Ansicht der Richter, bei dem vom Arbeitgeber zugewandten Versicherungsschutz um laufenden Arbeitslohn im Sinne von § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG, der den Arbeitnehmern regelmäßig und nicht einmalig im Kalenderjahr mit der Zahlung der Beiträge durch den Arbeitgeber an die Versicherungsgesellschaft zufließt.

Für den Zufluss von Arbeitslohn kommt es nicht auf das Innehaben von Ansprüchen gegen den Arbeitgeber an, so die Richter, sondern auf die Erfüllung dieser Ansprüche.

Nach Ansicht der Richter war der Zuflusszeitpunkt der Tag, an dem der Arbeitnehmer durch die Erfüllung seines Anspruchs die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt, also der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt.

Nur zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug. Im Streitfall erlangten die Arbeitnehmer die wirtschaftliche Verfügungsmacht mit der monatlichen Gewährung des Versicherungsschutzes, so die Richter. Nach den Versicherungsbedingungen mussten die Beiträge für die Versicherung als laufende Monatsbeiträge (Zahlungsperiode) vom Arbeitgeber gezahlt werden.

Entsprechend war mit der jährlichen Vorauszahlung der Beiträge den Arbeitnehmern der Sachbezug „Versicherungsschutz“ bei wirtschaftlicher Betrachtung noch nicht zugeflossen. Denn sie hatten zum Zeitpunkt der Beitragszahlung durch den Arbeitgeber noch keinen Anspruch auf die Versicherungsleistung für das gesamte Versicherungsjahr, der durch den Arbeitgeber bereits im jährlichen Zahlungszeitpunkt der Beiträge zu erfüllen und von ihm in voller Höhe der Beiträge geschuldet war. Hinzu kommen musste das Fortbestehen des jeweiligen Arbeitsverhältnisses während des Versicherungsjahres. Insofern musste jeweils für den Zufluss noch ein entscheidender Faktor hinzukommen. Der Arbeitnehmer als Versicherter musste noch ein bestehendes Arbeitsverhältnis haben.

Die Richter waren zudem der Ansicht, dass die jeweiligen Werte des Versicherungsschutzes den vom Arbeitgeber entrichteten Versicherungsprämien von monatlich zwischen 8,27 Euro und 36,08 Euro je Arbeitnehmer entsprechen. Die damalige Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG in Höhe von 44 Euro wurde daher nicht überschritten, sodass kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vorlag.

Praxishinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

(26-2023) Unterschiedliche Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit für regelmäßige und unregelmäßige Nachtarbeit zulässig

Problem:

Verstößt eine Regelung in einem Tarifvertrag, die für unregelmäßige Nachtarbeit einen höheren Zuschlag vorsieht (im Streitfall 50 Prozent) als für regelmäßige Nachtarbeit (im Streitfall 20 Prozent), gegen den allgemeinen Gleichheitssatz des Grundgesetzes?

Entscheidung des Gerichts:

Die Richter des Bundesarbeitsgerichts mussten im Verfahren zum Aktenzeichen 10 AZR 332/20 diese Frage entscheiden. Sie haben das Verfahren mit Beschluss vom 22.02.2023 dem Europäischen Gerichtshof (EuGH) vorgelegt.

Den Beschluss finden Sie hier:

www.datakontext.com/26-2023.



Sachverhalt:

Die Arbeitnehmerin leistet Nachtarbeit im Rahmen von Schichtarbeit bei der Beklagten, einem Unternehmen der Getränkeindustrie. Sie ist Mitglied der Gewerkschaft Nahrung-Genuss-Gaststätten (NGG). Die Arbeitgeberin ist durch einen mit der Gewerkschaft NGG geschlossenen Unternehmenstarifvertrag an einen Manteltarifvertrag gebunden. Es handelt sich um den Manteltarifvertrag zwischen dem Verband der Erfrischungsgetränke-Industrie Berlin und Region Ost e. V. und der Gewerkschaft Nahrung-Genuss-Gaststätten Hauptverwaltung vom 24. März 1998 (MTV). § 7 Nr. 1 MTV bestimmt, dass für unregelmäßige Nachtarbeit ein Zuschlag von 50 Prozent je Stunde zu zahlen ist. Für regelmäßige Nachtarbeit ist nach der Tarifnorm ein Zuschlag von 20 Prozent je Stunde geschuldet. Der MTV sieht



Foto: MQ-Illustrations/stock.adobe.com

einen Zuschlag von 25 Prozent je Mehrarbeitsstunde und von 50 Prozent je Mehrarbeitsstunde in der Nacht vor. Er begründet weitere Ansprüche für Schichtarbeitnehmer. Für 20 geleistete Nachtschichten ist ein Tag Schichtfreizeit zu gewähren. Arbeitnehmer im Drei-Schicht-System erhalten eine dreißigminütige bezahlte Essenspause. Die Arbeitnehmerin verrichtete von Dezember 2018 bis Juni 2019 regelmäßige Nachtarbeit im tarifvertraglichen Sinn. Die Arbeitgeberin leistete für die Monate Dezember 2018 bis Juni 2019 Nachtarbeitszuschläge in Höhe von 20 Prozent auf die abgerechneten Nachtarbeitsstunden. Die Arbeitnehmerin ist der Auffassung, die gegenüber den Ansprüchen auf Zuschläge von 50 Prozent für unregelmäßige Nachtarbeit sehr viel geringeren Ansprüche auf Zuschläge von 20 Prozent für regelmäßige Nachtarbeit seien gleichheitswidrig. Die Unterscheidung verstoße gegen Art. 3 Abs. 1 des deutschen Grundgesetzes (GG) und den unionsrechtlichen Gleichbehandlungsgrundsatz. Bei Nachtarbeit könnten andere Umstände als der Gesundheitsschutz höhere Zuschläge nicht rechtfertigen. Mit ihrer Klage hat die Arbeitnehmerin die Differenzen zwischen den höheren Zuschlägen für unregelmäßige Nachtarbeit von 50 Prozent und den geleisteten Zuschlägen für regelmäßige Nachtarbeit von 20 Prozent in der Zeit von Dezember 2018 bis Juni 2019 verlangt.

Entscheidung:

Die Richter entschieden, dass keine Ungleichbehandlung vorliegt, wenn ein sachlicher Grund für diese Ungleichbehandlung gegeben ist, der aus dem Tarifvertrag erkennbar sein muss. Ein sachlicher Grund für die unterschiedliche Höhe der Zuschläge kann darin liegen, dass mit dem höheren Zuschlag neben den spezifischen Belastungen durch die Nachtarbeit auch die Belastungen durch die geringe Planbarkeit eines Arbeitseinsatzes in unregelmäßiger Nachtarbeit ausgeglichen werden sollen.

Die Richter führen weiter aus, dass es den Tarifvertragsparteien im Rahmen der durch das Grundgesetz garantierten Tarifautonomie nicht verwehrt sei, mit einem Nachtarbeitszuschlag neben dem Schutz der Gesundheit weitere Zwecke zu verfolgen. Dieser weitere Zweck wegen der geringen Planbarkeit des Arbeitseinsatzes bei unregelmäßiger Nachtarbeit ergebe sich aus dem Inhalt der Bestimmungen des Manteltarifvertrags.

Eine Angemessenheitsprüfung im Hinblick auf die Höhe der Differenz der Zuschläge erfolge nicht.

Es liegt nach Ansicht der Richter im Ermessen der Tarifvertragsparteien, wie sie den Aspekt der schlechteren Planbarkeit für die Beschäftigten, die

unregelmäßig Nachtarbeit leisten, finanziell bewerten und ausgleichen.

Die Antworten auf die Fragen nach der Durchführung von Unionsrecht durch die unterschiedliche Höhe von Nachtarbeitszuschlägen in § 7 Nr. 1 MTV sind für die Richter weder völlig klar noch geklärt. Das Gericht ersucht deshalb den dafür zuständigen Gerichtshof nach Art. 267 Abs. 3 AEUV (Vertrag über die Arbeitsweise der Europäischen Union) darum, die Frage zu beantworten, ob die Tarifnorm des § 7 Nr. 1 MTV hinsichtlich der regelmäßigen und unregelmäßigen Nachtarbeit das Nacht- und Schichtarbeitsrecht der Richtlinie 2003/88/EG entspricht – insbesondere dem sechsten Erwägungsgrund der Arbeitszeitrichtlinie 2003/88/EG.

Wird die Frage bejaht, ist zu klären, ob eine tarifvertragliche Regelung mit Art. 20 der Charta der Grundrechte der Europäischen Union vereinbar ist, die für unregelmäßige Nachtarbeit einen höheren Ausgleich vorsieht als für regelmäßige Nachtarbeit, wenn damit neben den gesundheitlichen Beeinträchtigungen durch die Nachtarbeit auch Belastungen wegen der schlechteren Planbarkeit von unregelmäßiger Nachtarbeit ausgeglichen werden sollen.

Bis zur Entscheidung wird das betreffende Verfahren ausgesetzt.

(27-2023) Rückforderung von Kurzarbeitergeld und Korrektur der Sozialversicherung

Hintergrund:

Bei einer Rückforderung von Kurzarbeitergeld gilt bezüglich der Sozialversicherungsbeiträge ab Januar 2023 eine Änderung.

Während der Kurzarbeit gelten die beitragsrechtlichen Regelungen zum erzielten Arbeitsentgelt unverändert. Zusätzlich sind Beiträge von 80 Prozent des ausgefallenen Arbeitsentgelts zu berechnen.

Diese Beiträge sind nur für die Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung zu entrichten und werden vom Arbeitgeber allein getragen. Die Beiträge aus dem fiktiven Arbeitsentgelt werden dem Arbeitgeber von der Agentur für Arbeit auf Antrag erstattet.

Bisher haben die Spitzenorganisationen der Sozialversicherung die Auffassung vertreten, dass die Versicherungs- und Beitragspflicht aufgrund eines Kurzarbeitergeldbezuges im Falle einer Rückfor-

derung des Kurzarbeitergeldes nach vorausgegangener vorläufiger Bewilligung erhalten bleibt. Fordert die Agentur für Arbeit das zuvor vorläufig erstattete Kurzarbeitergeld und die darauf entfallenen Sozialversicherungsbeiträge zurück, wurde bisher die Auffassung vertreten, dass die zuvor vorgenommene Beitragsberechnung aus dem Fiktiventgelt grundsätzlich unberührt bleibt. Dies galt entsprechend für ggf. neben dem Kurzarbeitergeld geleistete beitragsfreie Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld.

Nunmehr halten die Spitzenorganisationen für Entgeltabrechnungszeiträume ab Januar 2023 nicht mehr daran fest. Soweit Arbeitgeber hiernach verfahren haben, wird dieses Vorgehen für Entgeltabrechnungszeiträume bis Dezember 2022 allerdings nicht beanstandet.

Die Verlautbarung finden Sie hier:
www.datakontext.com/27-2023.



Ab Januar 2023 gilt, dass dann, wenn im Rahmen einer Prüfung der Gewährung von Kurzarbeitergeld festgestellt wird, dass die Voraussetzungen für die Gewährung von Kurzarbeitergeld für Entgeltabrechnungszeiträume ab Januar 2023 nicht vorgelegen haben, der Arbeitgeber neben der Rückzahlung etwaiger Kurzarbeitergeldleistungen die notwendigen beitragsrechtlichen Korrekturen vorzunehmen hat.

Hier gibt es keine Ausnahme. Es gilt für alle Sachverhalte, sowohl mit vollständiger Rückforderung der Leistung als auch bei nur teilweiser Leistungsrückforderung (z. B. bei fehlerhaftem Ansatz der Ausfallstunden). Die zuvor ermittelten Beiträge nach fiktiven beitragspflichtigen Einnahmen sind ent-

Foto: Stockfotos-MG/stock.adobe.com



sprechend der Rückforderung zu korrigieren. Ferner sind ggf. bisher nicht entrichtete Beiträge zur Arbeitslosenversicherung nachzuentrichten. Dies gilt für gegebenenfalls neben dem vermeintlichen Kurzarbeitergeld geleistete beitragsfreie Aufstockungsbeträge zum Kurzarbeitergeld entsprechend.

Ob und in welcher Höhe erneut ein Anspruch auf Arbeitsentgelt für die aufgrund der Kurzarbeit ausgefallene Arbeitszeit entsteht, ist jeweils im Einzelfall nach den arbeitsvertraglichen Regelungen durch den Arbeitgeber zu beurteilen. Anhand des vom Arbeitnehmer zu beanspruchenden Arbeitsentgelts hat der Arbeitgeber rückwirkend die entsprechenden beitragsrechtlichen Korrekturen für den Zeitraum der Kurzarbeit, frühestens ab dem 1. Januar 2023, zu veranlassen.

Zu beachten ist, dass ein Beitragsabzug beim Arbeitnehmer kaum möglich ist. Eine Beteiligung des Arbeitnehmers an den nachzuzahlenden Beiträgen ist regelmäßig nur bei den nächsten drei Entgeltabrechnungen möglich. Sofern ein Beitragsabzug beim Arbeitnehmer deswegen nicht möglich ist, trägt der Arbeitgeber die Sozialversicherungsbeiträge allein.

(28-2023) Beitragsnachforderungen im Rahmen der Betriebsprüfung für pauschalversteuerte Zahlungen

Hintergrund:

Seit Mai 2015 fordert der Betriebsprüfdienst der Deutschen Rentenversicherung im Rahmen von Betriebsprüfungen Sozialversicherungsbeiträge nach, wenn nachträgliche Pauschalversteuerungen nach § 40 Abs. 2 EStG erst nach dem 28. Februar des Folgejahres vorgenommen wurden. Dies betrifft vor allem nachträgliche Nachversteuerungen von Betriebsveranstaltungen, wenn später festgestellt wird, dass der Freibetrag von 110 Euro überschritten wurde.

Die Änderung der Regelung des § 1 Abs. 1 Satz 2 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) erfolgte zum 22.02.2015, wonach es für die Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung nicht mehr auf die bis dahin geltende Regelung der bloßen Möglichkeit der pauschal besteuerten Behandlung ankommt, sondern auf die tatsächlich durchgeführte Pauschalversteuerung. Obwohl in der SvEV keine zeitliche Begrenzung für die tatsächliche Durchführung der Pauschalversteuerung vorgegeben ist, vertreten die Spitzenverbände der Sozialversicherung die Rechts-

auffassung, dass pauschalbesteuerte bzw. lohnsteuerfreie Zuwendungen nach § 40 Abs. 2 EStG nur dann beitragsfrei in der Sozialversicherung sind, wenn die entsprechenden Änderungen bis zum 28. Februar des Folgejahres vorgenommen wurden.

Die rechtliche Auffassung der Spitzenverbände der Sozialversicherung wurde durch den Betriebsprüfdienst der Deutschen Rentenversicherung (DRV) übernommen und führt seit 2015 zu einer Vielzahl von Nachforderungen von Sozialversicherungsbeiträgen im Rahmen von Betriebsprüfungen.

Nunmehr hat der 12. Senat des Landessozialgerichts Niedersachsen-Bremen in einem Urteil vom 24.03.2022 zum Aktenzeichen L 12 BA 3/20 zugunsten eines Arbeitgebers entschieden und der nachträglichen Erhebung der Sozialversicherungsbeiträge für eine Betriebsveranstaltung widersprochen.

Das Urteil finden Sie hier:

www.datakontext.com/28-2023.



Aktuell ist nun auch ein Verfahren beim Bundessozialgericht mit dem Aktenzeichen B 12 BA 3/22 R anhängig.

Trotz des anhängigen Verfahrens beim Bundessozialgericht erstellt die Deutsche Rentenversicherung aktuell weiterhin Nachforderungsbescheide im Rahmen von Betriebsprüfungen.

Praxishinweis:

Gegen Bescheide sollte Widerspruch erhoben werden und das Ruhen des Verfahrens bis zur Entscheidung des Bundessozialgerichts beantragt werden.



Foto: Andrey Popov/stock.adobe.com

(29-2023) Zahlung der Haftpflicht durch Arbeitgeber ist beitragspflichtiges Arbeitsentgelt

Hintergrund:

Das Bundessozialgericht (BSG) hat in einem Urteil vom 28.06.2022 mit dem Aktenzeichen B 12 R 1/20 R entschieden, dass es sich bei der Übernahme der Beiträge für die Mindestberufshaftpflichtversicherung durch den Arbeitgeber für die von ihm angestellten Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte um beitragspflichtiges Arbeitsentgelt im Sinne von § 14 Abs. 1 Satz 1 Sozialgesetzbuch (SGB) IV handelt.

Das Urteil finden Sie hier:

www.datakontext.com/29-2023.



Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte sind nach § 51 Abs. 1 Satz 1 Bundesrechtsanwaltsordnung (BRAO) verpflichtet, eine Berufshaftpflichtversicherung abzuschließen und für die Dauer ihrer Zulassung aufrechtzuerhalten. Diese personen- und nicht tätigkeitsbezogene Verpflichtung gilt auch für angestellte Rechtsanwälte.

Eine Berufshaftpflichtversicherung ist Voraussetzung sowohl für die Erteilung als auch für die Aufrechterhaltung der Zulassung als Rechtsanwalt und damit eine notwendige Bedingung für die Ausübung des Berufs einer Rechtsanwältin und eines Rechtsanwalts sowie das Erzielen von Einkünften aus dieser Tätigkeit. Kommt der Rechtsanwalt der



Foto: Natee Meepian/stockadobe.com

ihn persönlich treffenden gesetzlichen Verpflichtung nach, handelt er im eigenen Interesse. Übernimmt der Arbeitgeber die Berufshaftpflichtversicherung oder die hierfür aufzuwendenden Beiträge, handelt er nach Ansicht der Richter in seinem eigenbetrieblichen Interesse, aber auch im wesentlichen Interesse des angestellten Rechtsanwalts. Eine persönliche Verpflichtung bleibt bestehen.

Die mit der Übernahme der Versicherungsprämien durch den Arbeitgeber verbundene Freistellung der angestellten Anwälte von den Aufwendungen zur Erfüllung ihrer gesetzlichen Verpflichtung führt somit nach Auffassung der Richter beim angestellten Anwalt zu einem geldwerten Vorteil und ist daher beitragspflichtiges Arbeitsentgelt.

(30-2023) Haushaltszugehörigkeit bei Abzug von Kinderbetreuungskosten

Hintergrund:

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG sind zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 Euro je Kind, für Dienstleistungen zur Betreuung eines zum Haushalt des Steuerpflichtigen gehörenden Kindes, welches

das 14. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, als Sonderausgaben abzugsfähig.

Der Bundesfinanzhof (BFH) muss in einem aktuellen Verfahren klären, ob das Erfordernis der „Haushaltszugehörigkeit“ verfassungsgemäß ist.



Foto: Riopatura Images/stockadobe.com

In einem vom Finanzgericht Thüringen entschiedenen Fall hat der von der Kindesmutter getrenntlebende Vater die Berücksichtigung der von ihm tatsächlich geleisteten Aufwendungen für die Betreuung der gemeinsamen Tochter in Höhe von 299 Euro als Sonderausgaben i. S. d. § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG beantragt. Die gemeinsame Tochter hat ihren ausschließlichen Wohnsitz bei der Mutter und gehörte im Veranlagungsjahr 2020 nicht zum Haushalt des Klägers. Der Vater praktizierte im Jahr 2020 das sog. Residenzmodell, wonach er den Barunterhalt schuldet, die Kindesmutter die Betreuung. Er leistete keinen Ehegattenunterhalt. Die Tochter besuchte einen Kindergarten sowie nach ihrer Einschulung den Hort einer Grundschule. Für den Besuch des Kindergartens zahlte die Kindesmutter unbar jährlich 250 Euro und für den Besuch des Schulhorts jährlich 348 Euro. Der zivilrechtlich im Rahmen des Mehrbedarfs zur anteiligen Zahlung von Kindergartenbeiträgen und Hortgebühr verpflichtete Vater erstattete der Kindesmutter jeweils monatlich den hälftigen Betrag.

Der Vater machte seine Aufwendungen in der Einkommensteuererklärung geltend. Das Finanzamt versagte den Sonderausgabenabzug nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG. Zur Begründung legte das Finanzamt dar, dass die Tochter während des gesamten Veranlagungszeitraums nicht zum Haushalt des Vaters gehörte. Lebten die Elternteile nicht zusammen, ent-

scheide grundsätzlich die Meldung des Kindes über dessen Haushaltszugehörigkeit. Da die Tochter bei der Kindesmutter gemeldet gewesen sei, sei auch die Haushaltszugehörigkeit im Haushalt der Kindesmutter anzunehmen. Die Tatsache, dass das Kindergeld für die Tochter an die Kindesmutter gezahlt worden sei, stelle ein weiteres Indiz für die Zugehörigkeit des Kindes zu deren Haushalt dar.

Dagegen klagte der Vater. Er begründete seine Klage damit, dass die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG gegen das subjektive Nettoprinzip verstoße, welches sich aus Art. 3 Abs. 1, Art. 1 Abs. 1 i. V. m. Art. 20 Abs. 1 und Art. 6 Abs. 2 GG ableite. Der Begriff der Sonderausgaben sei nicht legal definiert, sondern lediglich negativ abgegrenzt zu den Begriffen Betriebsausgaben und Werbungskosten.

Auch durch Auslegung der einzelnen Tatbestände des § 10 EStG lasse sich kein allgemeingültiger Sonderausgabenbegriff ermitteln. Systematisch handle es sich bei Sonderausgaben um Einkommensverwendung. Entscheidend für den Abzug der Aufwendungen als Sonderausgaben sei, dass der Steuerpflichtige durch eigene Privataufwendungen in seiner steuerlichen Leistungsfähigkeit beeinträchtigt sei.

Die Richter des Finanzgerichts haben per Gerichtsbescheid vom 01.02.2022 zum Aktenzeichen 3 K 210/21 entschieden, dass der Sonderausgabenabzug für die Kinderbetreuungskosten nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG verfassungskonform ist. Insbesondere sei es nach der Auffassung der Richter verfassungsrechtlich nicht zu beanstanden, dass bei geschiedenen wie auch bei nicht verheirateten oder dauernd getrenntlebenden Eltern nur derjenige Elternteil zum Abzug berechtigt sei, der die Aufwendungen getragen habe und zu dessen Haushalt das Kind gehört.

Zur Begründung führt das Finanzgericht aus, dass es die Vorschrift des § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG für verfassungsgemäß hält. Die Haushaltszugehörigkeit sei vielfach Anknüpfungspunkt für steuerliche Re-

gelingen, sodass dieses Kriterium als verfassungsrechtlich unbedenklich anzusehen sei.

Im Fall der Trennung der Eltern stehe z. B. das Kindergeld allein demjenigen Elternteil zu, der das Kind nicht nur vorübergehend versorge und betreue. Die Rechtsprechung habe dies zu Recht bisher gebilligt. So habe der BFH bereits mit Beschluss vom 14.12.2004 zum Aktenzeichen VIII R 106/03 entschieden, dass es nicht gegen das Grundgesetz verstößt, dass das Kindergeld gemäß § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG an denjenigen Berechtigten zu zahlen ist, der das Kind in seinen Haushalt aufgenommen hat (Obhutsprinzip). Er habe das Obhutsprinzip des § 64 Abs. 2 Satz 1 EStG für verfassungsgemäß gehalten. Dieses Prinzip trage der Lebenserfahrung Rechnung, dass derjenige am meisten mit dem Kindesunterhalt belastet ist, der das Kind betreut, erzieht und versorgt.

Außerdem diene die Anknüpfung an die Haushaltszugehörigkeit der Verfahrensvereinfachung, weil sich diese im Regelfall leicht feststellen lasse. So urteilte der Bundesfinanzhof mit Beschluss vom 10.11.1998 mit Aktenzeichen VI B 125/98.

Die Richter sind der Auffassung, dass diese für die Bestimmung der Kindergeldberechtigung gemachten Erwägungen auch hier gelten. Dies gilt auch für die Frage des Sonderausgabenabzugs. Die steuerrechtlich erlaubte Vereinfachung ist daher aus Sicht der Finanzrichter verfassungsrechtlich unschädlich.

Die Norm des § 10 Abs. 1 Nr. 5 Satz 1 EStG verstößt nach Auffassung der Richter auch im Ergebnis nicht gegen das subjektive Nettoprinzip. Auch wenn der Bundesgerichtshof den Aufwand als allgemeinen Mehrbedarf des Kindes ansehe, habe der Gesetzgeber das Recht, zur Verwaltungsvereinfachung typisierend auf die Haushaltszugehörigkeit abzustellen, insbesondere weil diese praktisch leichter feststellbar ist als die Frage, welche Aufwendungen der Steuerpflichtige mit welcher Zahlung im Einzelnen abgegolten hat. Das Erfordernis einer gesetzlichen Differenzierung in § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG, ob die Betreuungsaufwendungen zur Sicherung der Erwerbstätigkeit eines Elternteils oder zur pädagogisch begründeten Betreuung und Förderung des Kindes erfolgen, erscheine zu weitgehend und unpraktikabel.

Nach Ansicht der Richter ist es verfassungsgemäß, den Abzug von Kinderbetreuungskosten vom Vorliegen bestimmter persönlicher Anspruchsvoraussetzungen abhängig zu machen. Dies stellt auch keinen Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot des Art. 3 GG dar, denn zumindest typischerweise ist der betreuende Elternteil stärker belastet, sodass ihm die steuerliche Entlastung zugesprochen werden kann. Auch verpflichtet das subjektive Nettoprinzip nicht dazu, jegliche privaten Aufwendungen zum Abzug zuzulassen. Dies wird durch die verfassungsrechtlich zulässige Beschränkung auf zwei Drittel der Aufwendungen und maximal 4.000 Euro je Kind deutlich.

Praxishinweis:

Das Finanzgericht hat die Revision wegen der Vielzahl der betroffenen Eltern und der oftmals hohen finanziellen Belastungen des zahlenden Elternteils zugelassen. Die zugelassene Revision wurde eingeleitet und wird beim BFH unter dem Az. III R 9/22 geführt. Betroffene sollten in vergleichbaren Fällen unter Hinweis auf das Revisionsverfahren gegen die ablehnenden Bescheide des Finanzamts Einspruch



Foto: Marco2811/stock.adobe.com

einlegen und das Ruhen des Verfahrens kraft Gesetzes nach § 363 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) beantragen.

Außerdem ist auch gegen ein weiteres Urteil des Finanzgerichts Thüringen vom 23.11.2021 zum Aktenzeichen 3 K 799/18 zur Frage des hälftigen Sonderausgabenabzugs für Betreuungskosten und des Abzugs des Entlastungsbetrags für Alleinerziehenden

eine Revision beim BFH unter dem Az. III R 1/22 anhängig. Dieses Verfahren betrifft ein paritätisches Wechselmodell, wonach das gemeinsame Kind wechselseitig eine Woche bei der Mutter und eine Woche beim klagenden Vater lebt. Wegen der derzeit vorhandenen Rechtsunsicherheit sind auch in diesen Fällen betroffene Steuerbescheide durch einen Einspruch offenzuhalten.

(31-2023) Antragsveranlagung für in der Schweiz ansässige deutsche Arbeitnehmer möglich?

Hintergrund:

Das Finanzgericht Köln hatte die Frage zu entscheiden, ob ein in der Schweiz ansässiger deutscher Arbeitnehmer eine Einkommensteuererklärung in Deutschland machen kann, wenn er in Deutschland arbeitet. § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG normiert aber einen Ausschluss der Antragsveranlagung in einem solchen Fall. Diese Regelung hält das Finanzgericht für europarechtswidrig. Es hat mit Beschluss vom 20.09.2022 zum Aktenzeichen 15 K 646/20 dem EuGH die Frage zur Vorabentscheidung vorgelegt.

Im vorgelegten Fall war der Arbeitnehmer deutscher Staatsangehöriger und hatte in den Streitjahren seinen Wohnsitz in der Schweiz. Er erhielt aus der Beschäftigung bei einem deutschen Arbeitgeber Lohn. Hierfür war er im (schweizerischen) häuslichen Arbeitszimmer sowie im Außendienst (auf deutschem Gebiet) tätig. Ihm entstanden erhebliche Werbungskosten, die er nicht von seinem Arbeitgeber erstattet bekam. Im Lohnsteuerabzugsverfahren wurde der gesamte Brutto-Arbeitslohn in Deutschland besteuert. Mit seinen Einkommensteuererklärungen stellte der Kläger einen Antrag auf Veranlagung zur



Einkommensteuer, insbesondere um eine Einkommensteuererstattung zu erhalten. Zur Begründung führte er aus, der in § 50 Abs. 2 Satz 7 EStG vorgesehene Ausschluss des Antragsrechts für sog. Drittländer wie die Schweiz sei europarechtswidrig. Das Finanzamt sah dagegen die Lohneinkünfte mit dem Steuerabzug als abgegolten an. Es versagte eine Anrechnung der gezahlten Lohnsteuer auf die Einkommensteuer sowie die Berücksichtigung von steuermindernden Werbungskosten.

Die Richter des Finanzgerichts Köln folgten der Argumentation des Arbeitnehmers. Es sind aus Sicht der Richter keine ausreichenden Rechtfertigungsgründe dafür ersichtlich, dass einem in einem Drittland ansässigen deutschen Arbeitnehmer eine Antragsveranlagung und damit eine Einkommensteuererstattung vorenthalten werden darf.

Der gesetzliche Ausschluss verstoße daher gegen das von der EU und der Schweiz abgeschlossene Freizügigkeitsabkommen.

Daher legten die Richter dem EuGH folgende Frage zur Vorabentscheidung vor: Sind die Vorschriften des Abkommens zwischen der Europäischen

Gemeinschaft und ihren Mitgliedstaaten einerseits und der Schweizerischen Eidgenossenschaft andererseits über die Freizügigkeit (sog. Freizügigkeitsabkommen, FZA), insbesondere Artikel 7, 15 FZA in Verbindung mit dem Artikel 9 Abs. 2 des Anhangs I zum FZA (Recht auf Gleichbehandlung), dahingehend auszulegen, dass sie der Regelung eines Mitgliedstaats entgegenstehen, nach welcher zwar (mit ihrem Wohnsitz oder gewöhnlichen Aufenthalt) in Deutschland oder in EU/EWR-Staaten ansässige Arbeitnehmer mit Staatsangehörigkeit eines EU- oder EWR-Mitgliedstaats (einschließlich Deutschland) freiwillig eine Veranlagung zur Einkommensteuer unter Ansatz der in Deutschland steuerpflichtigen Einkünfte aus nicht selbstständiger Arbeit beantragen können („Antragsveranlagung“), insbesondere um unter Berücksichtigung von Aufwendungen (Werbungskosten) sowie Anrechnung von im Steuerabzugsverfahren einbehaltener deutscher Lohnsteuer eine Einkommensteuererstattung zu erhalten, jenes Recht aber deutschen und schweizerischen Staatsangehörigen mit Ansässigkeit in der Schweiz verwehrt wird?

Bis zu einer Entscheidung des EuGH kann das Verfahren zunächst nicht entschieden werden.

(32-2023) Steuerfreie Übernahme von Kinderbetreuungskosten durch den Arbeitgeber

Hintergrund:

Viele Arbeitnehmer zahlen für die Betreuung ihrer Kinder Gebühren oder vereinbarte Honorare. In Gehaltsverhandlungen können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern die Zahlung für die Aufwendungen der Kinderbetreuung zusichern. Nach § 3 Nr. 33 EStG ist dies auch steuerfrei möglich.

Um Arbeitgeberzuschüsse zur Kinderbetreuung aber steuerfrei zu erhalten, müssen Voraussetzungen eingehalten werden und Arbeitgeber einiges beachten.

Nach § 3 Nr. 33 EStG sind Arbeitgeberleistungen zur Unterbringung, Unterkunft und Verpflegung sowie Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen, die der Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringt, steuerfrei. Damit einher geht auch die Sozialversicherungsfreiheit der Zahlungen.

Im Gegensatz zum Abzug der Kinderbetreuungskosten im Rahmen der Einkommensteuererklärung mit einer Deckelung auf zwei Drittel der Kosten bis max. 4.000 Euro nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG ist die

Steuerfreiheit der Arbeitgeberzuschüsse der Höhe nach grundsätzlich nicht begrenzt. Damit können z. B. auch hohe Kosten für die Kinderbetreuung in exklusiven privat organisierten Einrichtungen in voller Höhe steuerfrei erstattet werden. Begrenzt ist der Zuschuss des Arbeitgebers durch die getragenen Aufwendungen des Arbeitnehmers.

Es können höchstens die tatsächlichen Aufwendungen der Beschäftigten lohnsteuerfrei gezahlt werden. Überzahlungen des Arbeitgebers sind steuer- und beitragspflichtig.

Steuerfrei sind sowohl Sachleistungen, z. B. betriebseigene Kindergärten, als auch Geldleistungen, z. B. Zuschüsse zu Kita-Gebühren oder Gebühren von Tagesmüttern/-vätern. Vergleichbare Einrichtungen sind Schulkindergärten, Kindertagesstätten, Kinderkrippen, Tagesmütter, Wochenmütter und Ganztagespflegestellen.

Dies gilt aber nicht für Betreuungskosten im eigenen Haushalt. Aufwendungen für die Betreuung des Kindes im eigenen Haushalt, z. B. durch Kinderpflegerinnen, Hausgehilfinnen oder Familienangehörige, können nicht steuerfrei vom Arbeitgeber ersetzt werden. Soweit Arbeitgeberleistungen auch den Unterricht eines Kindes ermöglichen, sind sie ebenfalls nicht steuerfrei. Das Gleiche gilt für Leistungen, die nicht unmittelbar der Betreuung eines Kindes dienen, zum Beispiel die Beförderung zwischen

Wohnung und Kindergarten. Dies regelt R 3.33 Abs. 2 Lohnsteuer-Richtlinien (LStR).

Zu beachten ist außerdem, dass der Zuschuss nur für die Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern steuerfrei ist. Hierbei spielt das Alter keine Rolle mehr. Damit können in den Ländern mit „späten Sommerferien“ auch in den Monaten August und gegebenenfalls September (bis zum Tag der Einschulung) die Kindergartenzuschüsse steuerfrei ausgezahlt werden.

Sobald das zu betreuende Kind eingeschult wurde und der Zuschuss weiter bezahlt wird, ist dieser zu versteuern als laufender Arbeitslohn.

Bei Barzuschüssen des Arbeitgebers ist die Steuer- und Sozialversicherungsfreiheit zudem nur dann gegeben, wenn der Mitarbeiter oder die Mitarbeiterin dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung nachgewiesen hat. Der Arbeitgeber hat die Nachweise im Original als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Dies ist in R 3.33 Abs. 4 Sätze 2 und 3 LStR geregelt. Zahlt der Arbeitgeber nur einen Anteil an den Aufwendungen, so sollte er auf den Originalbelegen vermerken, wie hoch sein Anteil ist.

Weitere wichtige Voraussetzung für die Steuer- und Beitragsfreiheit ist, dass die Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Die Umwandlung von arbeitsrechtlich ge-



schuldetem Arbeitslohn in einen Kindergartenzuschuss führt nicht zur Steuer- und Beitragsfreiheit. Das Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ ist in § 8 Abs. 4 EStG geregelt. Danach darf die Leistung nicht auf den Arbeitslohn angerechnet, der Arbeitslohn nicht wegen der Leistung verringert, eine versprochene Gehaltserhöhung zugunsten der Leistung nicht aufgehoben werden und es darf keine Zusage geben, dass nach Wegfall der Leistung der Lohn automatisch erhöht wird.

Im Ergebnis muss der Zuschuss zur Kinderbetreuung zum vereinbarten Arbeitslohn hinzukommen. In Gehaltsverhandlungen bei einer Neueinstellung kann dies natürlich im ersten Angebot mitberücksichtigt werden.

Sofern die Voraussetzungen vorliegen, dass Kinderbetreuungskosten lohnsteuerfrei sind, sind diese auch nicht dem sozialversicherungspflichtigen Arbeitsentgelt zuzurechnen. Dies regelt § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV.

Auf der Jahreslohnsteuerbescheinigung ist der Zuschuss des Arbeitgebers zur Kinderbetreuung nicht



Foto: PhotographyByMK/stockadobe.com

verpflichtend einzutragen. Hierfür kann aber das Freifeld genutzt werden.

Praxishinweis:

Zahlt der Arbeitgeber steuerfreie Erstattungen, müssen die begünstigten Arbeitnehmer die Zahlungen bei den Ausgaben in der Steuererklärung und der Angabe der Kinderbetreuungskosten in der Anlage Kind angeben.

Impressum:

LOHNSTEUER-MITTEILUNGEN
Beraterbrief für die Personalpraxis
38. Jahrgang 2023

Chefredaktion: Daniela Karbe-Geßler
(verantwortlich für den Inhalt)

redaktion@datakontext.com

DATAKONTEXT GmbH
www.datakontext.com
Augustinusstraße 11 A | 50226 Frechen
Telefon: +49 2234 98949-0
Telefax: +49 2234 98949-32

Bezugspreis:
66,00 Euro Jahresabonnement
Erscheinungsweise:
12 Ausgaben im Jahr
ISSN: 0931-5802

**Service für Zeitschriften-
abonnements, Reklamationen,
Adressänderungen:**
Verlagsgruppe Hüthig Jehle Rehm
GmbH

Abonnentenservice

Hultschiner Straße 8 | 81677 München
Telefon: +49 89 2183-7110
Telefax: +49 89 2183-7620
E-Mail: aboservice@hjr-verlag.de

Alle Preise verstehen sich inkl. MwSt. Der Abonnementspreis wird im Voraus in Rechnung gestellt. Das Abonnement verlängert sich zu den jeweils gültigen Bedingungen um ein Jahr, wenn es nicht mit einer Frist von acht Wochen zum Ende des Bezugszeitraums gekündigt wird.