

LOHNSTEUER- MITTEILUNGEN

Der Beratungsbrief für die Personalpraxis

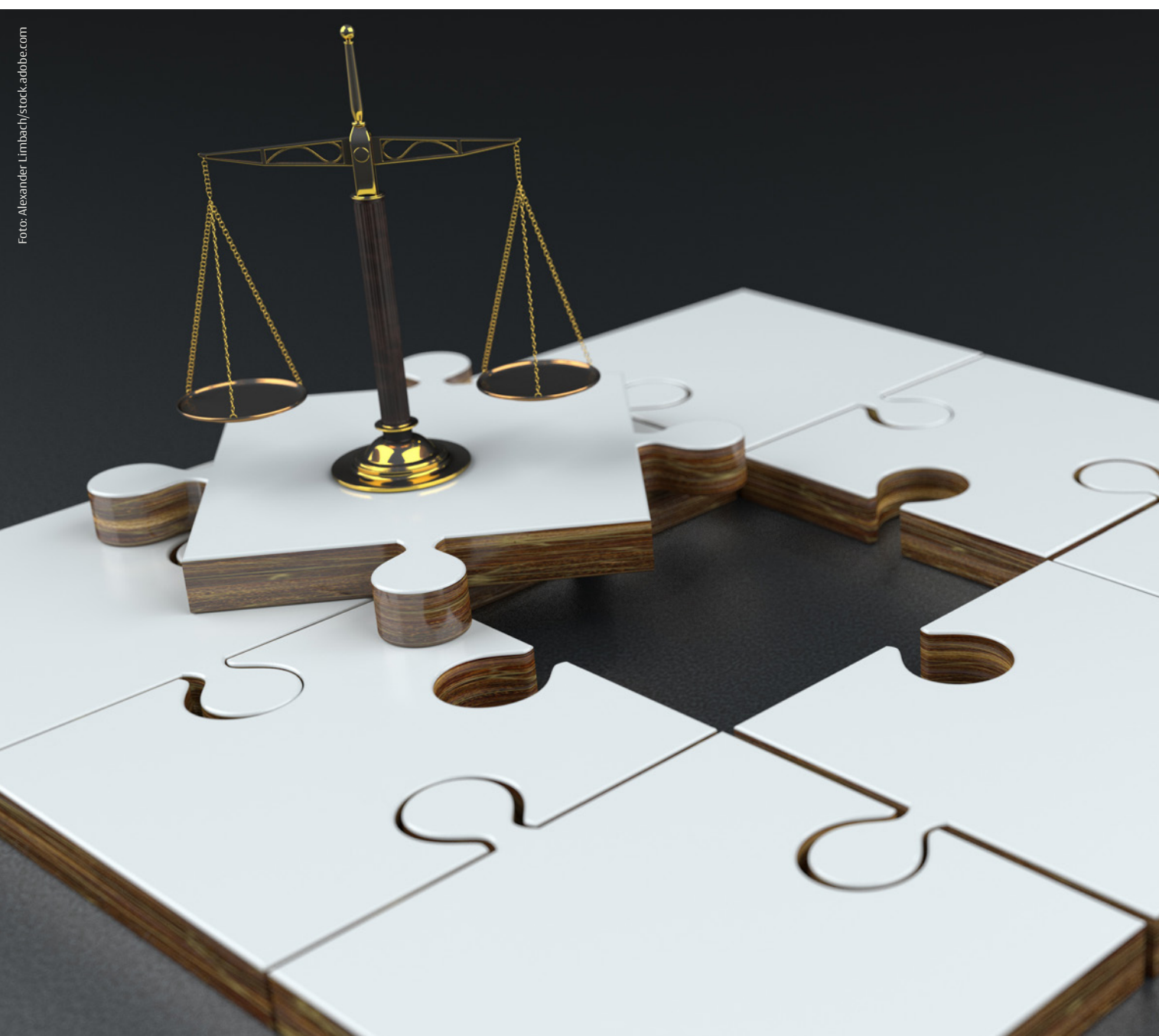


Foto: Alexander Limbach/stock.adobe.com

Entwurf des Jahressteuer- gesetzes 2024 veröffentlicht

In dieser Ausgabe lesen Sie:

Aktuelles aus der Gesetzgebung

(41-2024) Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 veröffentlicht Seite 3

Aktuelles aus der Lohnsteuer

(42-2024) Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren
als Werbungskosten Seite 6

(43-2024) Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten Seite 9

(44-2024) Steuerliche Behandlung von betrieblichen Losveranstaltungen Seite 13

(45-2024) Finales Anwendungsschreiben für Mitarbeiterbeteiligungen Seite 14

Impressum Seite 15



alga-Sommerakademie

Aktuelles aus Entgeltabrechnung/Personalbetreuung,
Fachwissen und Tipps für die Praxis

01.-02. August 2024 | Lindner Hotel Hamburg Hagenbeck
Referenten: Michael Brauers, Markus Stier

Jetzt anmelden: www.datakontext.com

Aktuelles aus der Gesetzgebung

(41-2024) Entwurf des Jahressteuergesetzes 2024 veröffentlicht



Foto: keitma/stock.adobe.com

Hintergrund:

Die Bundesregierung hat den Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2024 veröffentlicht. Der Entwurf wird nun im Bundestag und Bundesrat beraten.

Aus Lohnsteuersicht ist insbesondere die Einführung einer neuen Pauschalbesteuerungsmöglichkeit für sogenannte Mobilitätsbudgets von Bedeutung. Allerdings zeichnet sich bereits ab, dass hier innerhalb der Bundestagsfraktionen keine Einigkeit besteht. Anpassungen gibt es unter anderem auch beim Lohnsteuerjahresausgleich und bei den Freibeträgen für Alleinerziehende.

Das Gesetzgebungsverfahren wird frühestens im November 2024 abgeschlossen sein.

Hier ein Überblick über die geplanten Regelungen:

Pauschalbesteuerung von Mobilitätsbudgets

In § 40 Abs. 2 Einkommensteuergesetz (EStG) soll als Nr. 8 eine neue Pauschalierungsmöglichkeit für den Arbeitgeber eingeführt werden, wenn der Arbeitgeber oder auf seine Veranlassung hin ein Dritter den Beschäftigten zusätzlich zum ohnehin geschul-

deten Arbeitslohn nach § 8 Abs. 4 EStG Leistungen aus einem sogenannten Mobilitätsbudget gewährt, soweit diese den Betrag von 2.400 Euro im Kalenderjahr nicht übersteigen. Bemessungsgrundlage für die Pauschalbesteuerung sind die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer. Die Pauschalierungsmöglichkeit soll unmittelbar ab Verkündung des Gesetzes gelten.

Das Mobilitätsbudget soll für außerdienstliche Mobilitätsleistungen unabhängig vom Verkehrsmittel in Form eines Sachbezugs oder Zuschusses gelten. Begünstigt sind danach Sachbezüge, z. B. bestimmte zweckgebundene Gutscheine einschließlich entsprechender Gutscheinkarten, digitaler Gutscheine, Gutscheincodes oder Gutscheinapplikationen/-Apps oder entsprechende Geldkarten einschließlich Wertguthabekarten in Form von Prepaid-Karten, und Zuschüsse, also Geldleistungen wie z. B. nachträgliche Kostenerstattungen, die Beschäftigten zur Nutzung von Mobilitätsleistungen und somit zur individuellen Fortbewegung im außerdienstlichen Bereich, hier insbesondere für private Fahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Familienheimfahrten, gewährt werden.

Erfasst werden sollen Fortbewegungsmöglichkeiten wie E-Scooter ebenso wie die gelegentliche Inanspruchnahme von Car- oder Bikesharing-Angeboten und Fahrdienstleistungen. Die Vorschrift gilt nicht für Flugzeuge, private Kraftfahrzeuge und dauerhaft überlassene Dienstwagen.

Eine bereits bisher mögliche Pauschalierung mit 15 Prozent für Fahrtkostenzuschüsse zur ersten Tätigkeitsstätte nach § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG schließt die Pauschalierung im Zusammenhang mit dem Mobilitätsbudget ebenfalls aus.

Inanspruchnahme der Pauschalversteuerung

Im Zuge der Einführung der neuen Pauschalierungsmöglichkeit soll auch das Verfahren der Inanspruchnahme für alle Pauschalierungsvorschriften neu geregelt werden.

Dafür wird ein neuer Abs. 4 in § 40 EStG geregelt. Die Ausübung hat nunmehr grundsätzlich durch Übermittlung bzw. Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung zu erfolgen.

Wenn sich der Arbeitgeber aufgrund von Feststellungen im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung dafür entscheidet, von dem Pauschalierungswahlrecht Gebrauch zu machen, kann er dies dem Betriebsstättenfinanzamt durch eine einfache Erklärung angeben. Diese ist spätestens bis zur Bestandskraft der aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide abzugeben. Die pauschale Lohnsteuer wird dann vom Betriebsstättenfinanzamt durch Steuerbescheid festgesetzt.

Die Neuregelungen sollen ab Inkrafttreten des Gesetzes für alle offenen Fälle gelten.

Konzernklausel für Mitarbeiterkapitalbeteiligungen

Der Anwendungsbereich der Steuervergünstigung des § 19a EStG soll rückwirkend ab 2024 auf die Übertragung von Anteilen an Konzernunternehmen erweitert werden. Hierbei handelt es sich um eine Steuerstundung für größere Mitarbeiterkapitalbeteiligungen über dem Freibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG.

Bisher gab es eine solche Klausel nur bei der auf 2.000 Euro begrenzten Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 39 EStG.

Der Anteil an einem Konzernunternehmen kann nur dann steuerbegünstigt übertragen werden, wenn die Schwellenwerte für die Unternehmensgröße

nach § 19a Abs. 3 EStG in Bezug auf die Gesamtheit aller Konzernunternehmen nicht überschritten werden und die Gründung eines Konzernunternehmens mehr als 20 Jahre zurückliegt.

Lohnsteuerjahresausgleich

Seit 2023 sind bestimmte Arbeitstage bei der Bestimmung des Lohnzahlungszeitraums nicht mehr mitzuzählen. Das sind Arbeitstage, an denen Arbeitnehmende Arbeitslohn bezogen haben, der nicht dem inländischen Lohnsteuerabzug unterliegt. Dies ist z. B. der Fall beim Bezug von steuerfreiem Arbeitslohn nach Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) oder bei tageweiser Beschäftigung im Inland. Bisher war aber für manche Fälle der Lohnsteuerjahresausgleich nicht ausgeschlossen, wodurch die Wirkung der in diesen Fällen neuerdings anzuwendenden Tagestabelle wieder aufgehoben werden konnte.



Foto: Björn Wylezich/stockadobe.com

Diese Regelungslücke soll noch mit Wirkung ab 2024 geschlossen werden. Der Bezug von ausländischen Einkünften, von denen keine inländische Lohnsteuer einbehalten wurde, soll nunmehr zum Ausschluss des Lohnsteuer-Jahresausgleichs führen. Daher wird eine Änderung des § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 6 EStG vorgeschlagen. Eine weitere Ergänzung in § 42b Abs. 1 Satz 4 EStG soll verhindern, dass Tatbestände, die außerhalb des konkreten Dienstverhältnisses verwirklicht werden, zum Ausschluss

des Lohnsteuer-Jahresausgleichs führen. Diese sind dem Arbeitgeber regelmäßig nicht bekannt.

Anpassung der Lohnsteuerfreibeträge

Der Starttermin 1. Oktober für das Lohnsteuer-Ermäßigungsverfahren des Folgejahres wurde noch für das Verfahren der Papierlohnsteuerkarte festgelegt und ist durch die Einführung der ELStAM nach Ansicht des Gesetzgebers überholt. Daher soll der Starttermin auf den 1. November verlegt werden. Durch die Verschiebung des Starttermins auf den 1. November soll zukünftig ein rechtzeitiger und qualitätsgesicherter Programmeinsatz gewährleistet werden. Daher wird § 39a Abs. 2 EStG entsprechend geändert.

Zukünftig kann zudem ein anteiliger Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach § 24b Abs. 4 EStG bei dauerndem Getrenntleben von Ehegatten/Lebenspartnern ab dem Monat der Trennung als Freibetrag für das Lohnsteuerabzugsverfahren gebildet werden. Die Antragsgrenze für einen Freibetrag von 600 Euro ist dabei auch für den anteiligen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende nach der neuen Nr. 9 in § 39a EStG maßgebend. Die Änderungen gelten ab Verkündung des Gesetzes.

ELStAM sollen ergänzt werden

Benötigt ein Arbeitgeber für die Durchführung des Lohnsteuerabzugs elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale (ELStAM), stellt ihm das Bundeszentralamt für Steuern (BZSt) diese zum Abruf bereit. Grundsätzlich bildet es die ELStAM automatisiert auf der Grundlage der gespeicherten Daten (ELStAM-Datenbank).

Bildet hingegen das Finanzamt auf Antrag von Arbeitnehmenden Lohnsteuerabzugsmerkmale, übermittelt es diese zunächst dem BZSt. Damit den Arbeitgebern die ELStAM zum Abruf bereitgestellt werden können, wird die gesetzliche Aufzählung

mit Verkündung des Gesetzes um weitere notwendige Daten ergänzt, die vom BZSt gespeichert werden dürfen. Dies ist nach § 39e Abs. 2 EStG geregelt.

Zu den neuen Merkmalen gehören:

- bei Verheirateten, ob und in welchem Zeitraum der Ehegatte im Inland nicht meldepflichtig ist oder die Ehegatten dauernd getrennt leben,
- die Bildung einer geringeren Zahl der Kinderfreibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmal (§ 38b Abs. 3 EStG),
- Freibeträge (§ 39a Abs. 1 EStG),
- ein Grad der Behinderung sowie der Gültigkeitszeitraum,
- ob und in welchem Zeitraum der oder die Beschäftigte die Voraussetzungen für einen Hinterbliebenen-Pauschbetrag erfüllt,
- und das Datum, ab dem die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale dem Arbeitgeber zum Abruf bereitgestellt werden (Referenzdatum).

Zuordnung des Besteuerungsrechts in der Freistellungsphase vor Beendigung eines Arbeitsverhältnisses

Bezieht ein im Ausland ansässiger Arbeitnehmer in einer Freistellungsphase vor Beendigung seines Arbeitsverhältnisses weiterhin Arbeitslohn, wird dieser nicht für eine im Inland ausgeübte oder verwertete Tätigkeit gewährt, auch wenn der oder die Betroffene vor der Arbeitsfreistellung seine bzw. ihre Tätigkeit ausschließlich im Inland ausgeübt hat. Diese Einkünfte unterliegen daher gegenwärtig regelmäßig nicht der Besteuerung in Deutschland.

Mit einer geplanten Neuregelung des § 50d Abs. 15 EStG soll dies geändert werden, falls das DBA keine eindeutige Zuordnungsregelung trifft. Die beschränkte Steuerpflicht wird entsprechend nach § 49 Abs. 1 Nr. 4 Buchst. f EStG erweitert, weil die Arbeit während dieser Zeit ohne die Freistellung in Deutschland ausgeübt worden wäre.

Folgeänderungen Qualifizierungsgeld

Mit Wirkung zum 1. April 2024 wurde das Qualifizierungsgeld nach §§ 82a ff. Sozialgesetzbuch (SGB) III eingeführt. Als Lohnersatzleistung bleibt es so wie z. B. das Kurzarbeitergeld steuerfrei. Es unterliegt jedoch dem Progressionsvorbehalt nach § 3 Nr. 2 Buchst. a und § 32b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Buchst. a EStG.

Praxishinweis:

Bis zum endgültigen Inkrafttreten des Jahressteuergesetzes 2024 müssen noch die Beratungen abgewartet werden.

Aktuelles aus der Lohnsteuer

(42-2024) Abzug von Rechtsverfolgungskosten für ein Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten

Problem:

Sind Rechtsverfolgungskosten eines Berufssoldaten für ein gegen ihn geführtes Wehrdisziplinarverfahren als Werbungskosten abzugsfähig?

Die Entscheidung des Gerichts:

Die Richter des Bundesfinanzhofs haben mit Beschluss vom 10. Januar 2024 zum Aktenzeichen VI R 16/21 diese Frage beurteilt.

Den Beschluss finden Sie hier:

www.datakontext.com/42-2024.



Sachverhalt:

Ein Berufssoldat wurde durch rechtskräftiges Urteil des Amtsgerichts C wegen öffentlicher Aufforderung zu Straftaten (§ 111 des Strafgesetzbuchs (StGB)) schuldig gesprochen und kostenpflichtig verurteilt. Ferner behielt sich das Amtsgericht eine Verurteilung zu einer Geldstrafe von 90 Tagessätzen vor (§ 59 StGB).

Noch während des laufenden Strafverfahrens wurde gegen den Soldaten ein gerichtliches Wehrdis-



Foto: AB-lifepict/stock.adobe.com

ziplinarverfahren eröffnet, welches neben dem im Strafverfahren behandelten Vorwurf zahlreiche weitere mutmaßliche Disziplinarvergehen – im Wesentlichen in Gestalt von Beiträgen auf seinem Social-Media-Account – zum Gegenstand hatte.

Ausweislich der Anschuldigungsschrift vom xx.xx.2019 soll der Soldat unter anderem gegen folgende Dienstpflichten verstoßen haben:

- außerhalb des Dienstes bei Äußerungen die Zurückhaltung zu wahren, die erforderlich ist, um das Vertrauen als Vorgesetzter zu erhalten,
- außerhalb der dienstlichen Unterkünfte und Anlagen die Achtung und das Vertrauen, die seine dienstliche Stellung erfordern, nicht ernsthaft zu beeinträchtigen,

- die dienstliche Stellung des Vorgesetzten in seiner Person auch außerhalb des Dienstes zu achten,
- der Achtung und dem Vertrauen gerecht zu werden, die sein Dienst als Soldat erfordert.

Für seine Vertretung in dem Disziplinarverfahren wandte der Soldat im Streitjahr Rechtsanwaltskosten in Höhe von 1.785 Euro auf, deren Abzug er als außergewöhnliche Belastungen in seiner Einkommensteuererklärung beantragte. Zum Nachweis legte er unter anderem ein Schreiben seines Prozessvertreters vor, nach welchem im Wehrdisziplinarverfahren die Entfernung aus dem Dienstverhältnis gemäß § 58 Abs. 1 Nr. 5 der Wehrdisziplinarordnung (WDO) im Raum stehe.

Das Finanzamt berücksichtigte die geltend gemachten Rechtsanwaltskosten weder als Werbungskosten noch als außergewöhnliche Belastungen. Das Finanzgericht gab der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage statt und erkannte die dem Soldaten entstandenen Rechtsanwaltskosten in voller Höhe als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit an.

Entscheidung:

Die Richter gaben dem Arbeitnehmer recht und bestätigten das Finanzgericht.

Das Finanzgericht hat die Rechtsanwaltskosten des Klägers für seine Vertretung im Wehrdisziplinarverfahren zu Recht als Werbungskosten bei seinen Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG berücksichtigt.

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und den steuerpflichtigen Einnahmen ein Veranlassungszusammenhang besteht. Davon ist auszugehen, so die

Richter, wenn die Aufwendungen mit der Einkünftezielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, das heißt, wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit den Einnahmen aus nicht selbstständiger Arbeit stehen.

Nach Ansicht der Richter teilen Kosten der Rechtsverfolgung, z. B. Beratungs-, Vertretungs- und Prozesskosten, grundsätzlich die einkommensteuerrechtliche Qualifikation der Aufwendungen, die Gegenstand des Prozesses waren. Ist Gegenstand des Rechtsstreits ein Vorgang der Privatsphäre, z. B. das Bestehen eines Erbrechts, so sind die Kosten der Rechtsverfolgung nicht abzugsfähig, da sie nicht der Erwerbssphäre zuzurechnen sind.

Der Abzug von durch einen Strafprozess verursachten Rechtsverfolgungskosten als Werbungskosten setzt voraus, so die Richter, dass die dem Arbeitnehmer vorgeworfene Tat in Ausübung und nicht nur gelegentlich der Berufstätigkeit begangen worden ist. Bei zivil- oder arbeitsgerichtlichen Rechtsstreitigkeiten besteht ein Zusammenhang zu den Einkünften aus nicht selbstständiger Arbeit, wenn die Streitigkeit das Arbeitsverhältnis betrifft.

Die Beurteilung, ob Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung der Richter des Finanzgerichts. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist die Würdigung der Richter des Finanzgerichts, nach der die Rechtsanwaltskosten des Soldaten für dessen Vertretung im Wehrdisziplinarverfahren durch dessen nicht selbstständige Arbeit veranlasst sind, revisionsrechtlich nicht zu beanstanden.

Die Richter sind der Ansicht, dass sich ein hinreichend konkreter Veranlassungszusammenhang der Aufwendungen zu den Einkünften aus der Tätigkeit des Soldaten als Berufssoldat daraus ergibt, dass Gegenstand des Verfahrens die Ahndung von Dienstvergehen durch Verhängung von Disziplinarmaßnahmen ist, die sich auf das Dienstverhältnis und das berufliche Fortkommen auswirken. Ein

Wehrdisziplinarverfahren dient nach Auffassung der Richter ausschließlich der Ahndung von Dienstvergehen im Sinne des § 23 des Soldatengesetzes durch Verhängung von Disziplinarmaßnahmen (§§ 15, 58, 108 WDO).

Somit haben die Kosten eines Soldaten für seine Verteidigung in einem solchen Wehrdisziplinarverfahren den Zweck, entweder schon die Feststellung eines Dienstvergehens zu verhindern und/oder jedenfalls die Verhängung einer sich auf das berufliche Fortkommen/die Höhe der Bezüge auswirkenden Disziplinarmaßnahme ganz oder teilweise abzuwenden.

Nach Ansicht der Richter ändert sich daran nichts, falls ein außerdienstliches Verhalten Anlass für das Wehrdisziplinarverfahren war. Denn ein solches Verhalten kann nur insoweit Gegenstand eines Wehrdisziplinarverfahrens sein, als sich aus ihm eine Verletzung der in den §§ 7 ff. Soldatengesetz geregelten Dienstpflichten des Soldaten ergibt, insbesondere der in § 17 Abs. 2 Satz 3 Soldatengesetz geregelten außerdienstlichen Wohlverhaltenspflicht.

Die Richter sind daher der Auffassung, dass im Streitfall die Aufwendungen im Zusammenhang mit einem gerichtlichen Wehrdisziplinarverfahren unmittelbar mit der Erhaltung der Einnahmen aus dem Dienstverhältnis zusammenhängen. Denn sämtliche in einem gerichtlichen Disziplinarverfahren in Betracht kommenden Disziplinarmaßnahmen, z. B. Kürzung der Dienstbezüge, Beförderungsverbot, Herabsetzung in der Besoldungsgruppe, Dienstgradherabsetzung oder Entfernung aus dem Dienstverhältnis, hätten bei ihrer Verhängung die Einkünfte des Soldaten aus seinem Dienstverhältnis gemindert, so die Richter.

Nach Ansicht der Richter hat die Vorinstanz anders als das Finanzamt auch zu Recht die zur Abzugsfähigkeit von Prozesskosten eines Strafverfahrens ergangene Rechtsprechung nicht auf Prozesskosten eines Wehrdisziplinarverfahrens übertragen. Pro-

zesskosten im Strafverfahren und im Wehrdisziplinarverfahren betreffen unterschiedliche Sphären.

Ein Strafverfahren ist auf die Sanktion der Verletzung eines von der Rechtsordnung allgemein geschützten Rechtsguts gerichtet. Deshalb bemisst sich die Strafe in diesem Fall nach dem normativ festgelegten Wert des verletzten Rechtsguts und der Schuld des Täters. Ein Veranlassungszusammenhang zwischen einem Strafverfahren und der beruflichen Tätigkeit besteht nach Ansicht der Richter nur ausnahmsweise dann, falls dem Steuerpflichtigen eine Tat zur Last gelegt wird, die er in Ausübung der beruflichen Tätigkeit begangen hat.

Dies ist bei einem Wehrdisziplinarverfahren nach Ansicht der Richter anders, bei dem sich die Disziplinarmaßnahme auf den besonderen Rechts- und Pflichtenstatus der Angehörigen eines bestimmten Berufsstandes bezieht. In diesem Verfahren wird, so die Richter, ein Verhalten allein daraufhin überprüft, ob sich aus ihm eine ungerechtfertigte und schuldhaftige Verletzung von Dienstpflichten ergibt.

Nach Ansicht der Richter ist aber strafwürdiges oder verbotswidriges Verhalten nicht ohne Weiteres zwingend der privaten Sphäre zuzurechnen.

Schließlich steht einem Werbungskostenabzug auch nicht der Umstand entgegen, dass der Bund dem Kläger die notwendigen Auslagen des Wehrdisziplinarverfahrens gemäß § 140 WDO in einem zukünftigen Veranlagungszeitraum gegebenenfalls zu erstatten hat. Denn eine solche Erstattung hätte nicht die Versagung des ursprünglichen Abzugs zur Folge, sondern sie wäre eine steuerpflichtige Einnahme im Jahr des Zuflusses bei der Einkunftsart, bei der die Aufwendungen zuvor als Werbungskosten abgezogen wurden.

(43-2024) Steuerfreie Zuschläge bei Bereitschaftsdiensten

Problem:

Wie wird der steuerfreie Zuschlag für Bereitschaftsdienste berechnet?

Die Entscheidung des Gerichts:

Die Richter des Bundesfinanzhofs (BFH) haben mit Urteil vom 11.04.2024 zum Aktenzeichen VI R 1/22 die Frage beurteilt.

Das Urteil finden Sie hier:

www.datakontext.com/43-2024.



Sachverhalt:

Die Arbeitgeberin betreibt eine Förderschule mit angeschlossenem Internat für Kinder und Jugendliche mit Beeinträchtigungen, die von den Mitarbeitern auch in der Nacht betreut werden. Die wöchentliche regelmäßige Arbeitszeit des Betreuungspersonals betrug im Streitzeitraum bei Vollzeitbeschäftigung durchschnittlich 39 Stunden. Die regelmäßigen monatlichen Dienstbezüge (Grundlohn) setzten sich aus der monatlichen Regelvergütung, der Kinderzulage und den sonstigen Zulagen zusammen. Die Zeit der nächtlichen Beaufsichtigung wurde gemäß den arbeitsvertraglichen Regelungen als Bereitschaftsdienst behandelt.

Nach den arbeitsvertraglichen Regelungen wurde die Bereitschaftsdienstzeit zum Zwecke der Entgeltberechnung faktorisiert und nur zu 25 Prozent als Arbeitszeit entgolten. Daneben erhielten die Mitarbeiter für den Bereitschaftsdienst in den Nachtstunden je tatsächlich geleistete Stunde einen Zeitzuschlag in Höhe von 15 Prozent des auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelts.

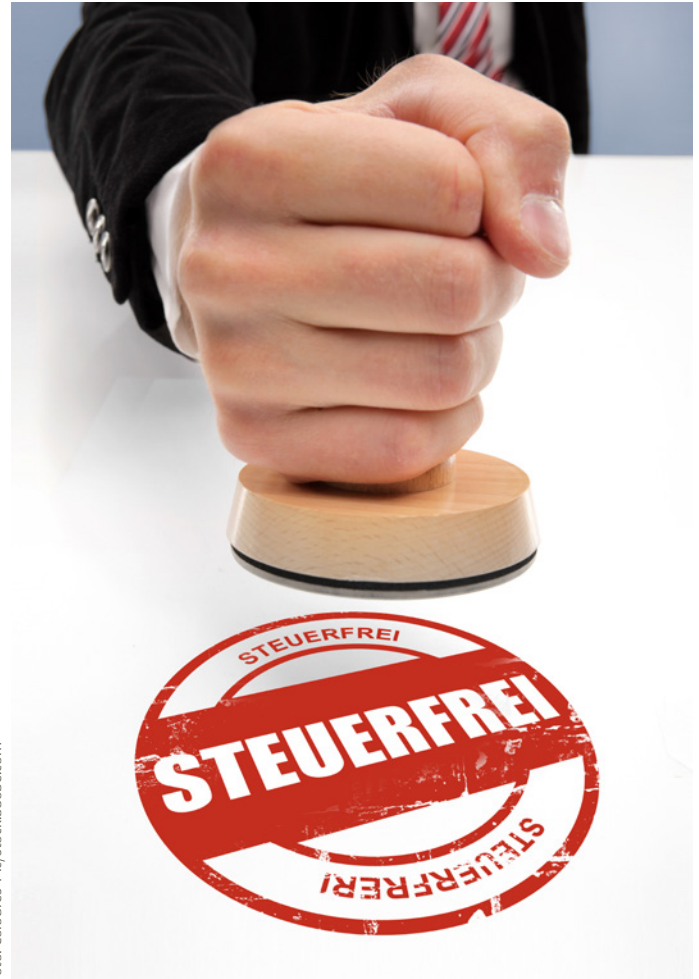


Foto: Coloures-Pix/stockadobe.com

Das den Mitarbeitern danach zustehende Bereitschaftsdienstentgelt versteuerte die Arbeitgeberin, soweit die faktorisierte Arbeitszeit entgolten wurde, regulär. Den Zeitzuschlag für die Zeit von 0.00 Uhr bis 6.00 Uhr zahlte sie steuerfrei aus.

Das Finanzamt vertrat die Auffassung, dass die den Beschäftigten gezahlten Zuschläge über den in § 3b Abs. 1 EStG genannten Höchstgrenzen gelegen hätten. Sie seien insoweit zu Unrecht steuerfrei ausgezahlt worden. Als Bemessungsgrundlage für die Steuerfreiheit der Zuschläge und damit als Grundlohn im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG sei lediglich das Entgelt für den Bereitschaftsdienst anzusetzen. Dies folge aus dem Senatsurteil vom 27.8.2002, VI R 64/96. Nach dieser Entscheidung seien Zuschläge

zur Rufbereitschaftsentschädigung wegen der geringeren Beeinträchtigungen des Arbeitnehmers bei der Ableistung von Rufbereitschaften gegenüber den Erschwernissen bei einer vollen Arbeitserbringung in den begünstigten Zeiten nur insoweit steuerfrei, als sie die in § 3b Abs. 1 EStG vorgesehenen und an der Rufbereitschaftsentschädigung gemessenen Prozentsätze nicht überstiegen. Auf Grundlage dieser Rechtsauffassung erließ das Finanzamt einen Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnsteuerbeträge für den Streitzeitraum.

Entscheidung:

Die Richter des Bundesfinanzhofs gaben der Arbeitgeberin recht und gaben die ältere Rechtsprechung hierzu auf.

Nach § 3b Abs. 1 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie die in § 3b Abs. 1 Nr. 1 bis 4 EStG genannten Grenzen des Grundlohns nicht übersteigen.

Die Richter sind der Auffassung, dass die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Bereitschaftsdienste, die außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit erbracht und gesondert vergütet werden, sich nach dem Arbeitslohn für die regelmäßige Arbeitszeit und nicht nach dem Bereitschaftsdienstentgelt bemessen. Dies entspricht nicht dem Senatsurteil vom 27.08.2002 zum Aktenzeichen VI R 64/96.

Nach Ansicht der Richter ist Grundlohn der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und mit höchstens 50 Euro anzusetzen. Dies ergibt sich nach § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG. Der Grundlohn steht dem Arbeitnehmer zu, wenn er diesem bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohn-

zahlungszeitraum aufgrund arbeitsvertraglicher Vereinbarung geschuldet wird.

Der Grundlohn ist von den sonstigen Bezügen abzugrenzen, so die Richter. Laufender Arbeitslohn ist danach das dem Arbeitnehmer regelmäßig zustehende Arbeitsentgelt und damit das Monatsgehalt, der Wochen- oder Tageslohn, Überstundenvergütungen, laufende Zulagen oder Zuschläge und geldwerte Vorteile aus regelmäßigen Sachbezügen.

Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 3b EStG ist weiter, dass die Zuschläge neben dem Grundlohn geleistet werden. Sie dürfen nach Ansicht der Richter nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte geleistete Tätigkeit sein. Hierfür ist erforderlich, so die Richter, dass in dem Arbeitsvertrag zwischen der Grundvergütung und den Erschwerniszuschlägen unterschieden und ein Bezug zwischen der zu leistenden Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und der Lohnhöhe hergestellt ist. Es muss sich bei den Zuschlägen objektiv um ein zusätzlich zum Grundlohn geschuldetes Arbeitsentgelt für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit handeln. Daher kommt es nicht darauf an, ob die zuschlagsbewehrte Tätigkeit neben den Erschwerniszuschlägen bereits durch den Grundlohn abgegolten oder zusätzlich durch besondere Bereitschaftsdienstentgelte vergütet wird.

Die Richter sind weiter der Ansicht, dass die Zahlung des Zuschlags zweckbestimmt erfolgen muss. Die Steuerbefreiung setzt dementsprechend voraus, dass die neben dem Grundlohn gewährten Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt worden sind. § 3b EStG begünstigt das zusätzliche Entgelt für die Arbeit zu besonders ungünstigen Zeiten.

Nach Auffassung der Richter zählt zur tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit im Sinne von § 3b Abs. 1 EStG jede arbeitsvertraglich geschuldete berufliche Tätigkeit des Arbeitnehmers und damit auch jede vom Arbeitgeber zu den be-

günstigen Zeiten verlangte sonstige Tätigkeit oder Maßnahme, die mit der eigentlichen Tätigkeit des Arbeitnehmers oder der Art und Weise ihrer Erbringung unmittelbar zusammenhängt. Tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit ist, so die Richter, jede zu den begünstigten Zeiten tatsächlich im Arbeitgeberinteresse ausgeübte Tätigkeit des Arbeitnehmers. Dazu gehört auch das bloße Bereithalten einer tatsächlichen Arbeitsleistung im Sinne von § 3b EStG, wenn gerade dieses arbeitsvertraglich geschuldet ist.

Für die Richter ist für die Auslegung des Begriffs der tatsächlich geleisteten Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit im Sinne von § 3b Abs. 1 EStG die arbeitszeitrechtliche Einordnung der Tätigkeit nach dem Arbeitszeitgesetz ohne Bedeutung. Das Arbeitszeitgesetz dient in erster Linie der Sicherheit und dem Gesundheitsschutz der Arbeitnehmer.

Für die Richter ist ausreichend, dass die Tätigkeit zu den begünstigten Zeiten tatsächlich ausgeübt wird. Eine Beschränkung der Steuerbefreiung für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschläge auf tatsächlich belastende Tätigkeiten während der begünstigten Zeiten ist im Gesetz nicht angelegt. Das Gesetz schöpft den steuerlichen Entlastungsgrund abstrakt-generell und typisierend aus dem Umstand, dass der Dienst zu den dort genannten Zeiten geleistet und dies als in besonderer Weise belastend erachtet wird. Erforderlich, aber auch ausreichend ist daher, dass eine zuschlagsbewehrte Tätigkeit zu den begünstigten Zeiten tatsächlich ausgeübt wird. Ob die zu diesen Zeiten verrichtete Tätigkeit den einzelnen Arbeitnehmer in besonderer Weise fordert oder ihm „leicht von der Hand“ geht, ist nicht entscheidend.

Die Richter des Bundesfinanzhofs weisen ausdrücklich darauf hin, dass, soweit sich aus der Entscheidung vom 27.08.2002 zum Aktenzeichen VI R 64/96 anderes entnehmen lässt, hieran nicht länger festgehalten wird.

Zudem erfordert die Steuerfreiheit der Zuschläge grundsätzlich Einzelaufstellungen der tatsächlich erbrachten Arbeitsstunden an Sonn- und Feiertagen oder zur Nachtzeit. Hierdurch wird gewährleistet, dass ausschließlich Zuschläge steuerfrei bleiben, bei denen betragsmäßig genau feststeht, dass sie nur für die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit gezahlt werden und keine allgemeinen Gegenleistungen für die Arbeitsleistung darstellen. Hieran fehlt es, wenn die Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit lediglich allgemein abgegolten wird, da hierdurch weder eine Zurechnung der Sache nach (tatsächlich geleistete Arbeit während begünstigter Zeiten) noch der Höhe nach (Steuerfreistellung nur nach Prozentsätzen des Grundlohns) möglich ist.

Die Arbeitgeberin hat die streitigen Zuschläge nur insoweit steuerfrei belassen, als sie auf tatsächlich von den Mitarbeitern zu den in § 3b Abs. 1 EStG begünstigten Zeiten geleistete Arbeit entfielen und dass die geleisteten zuschlagsbewehrten Arbeitsstunden ordnungsgemäß aufgezeichnet wurden.

Zudem wurden die steuerfrei belassenen Nachtarbeitszuschläge auch neben dem Grundlohn zusätzlich geleistet.

Nach dem Inhalt der arbeitsvertraglichen Regelungen setzte sich das Arbeitsentgelt der Mitarbeiter aus der Grundvergütung, dem Tabellenentgelt, dem faktorisierten Bereitschaftsdienstentgelt und den Zuschlägen für die Zeit des Bereitschaftsdienstes in



Foto: naumy/stockadobe.com

den Nachtstunden zusammen. Die Zuschläge wurden zusätzlich zu dem Bereitschaftsdienstentgelt je Stunde in der Nacht in Höhe von 15 Prozent des auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelts gezahlt. Die arbeitsvertraglichen Regelungen unterscheiden damit hinreichend zwischen der Grundvergütung, dem Tabellenentgelt, dem Bereitschaftsdienstentgelt und den streitbefangenen steuerfreien Zuschlägen. Letztere stellen sich daher nicht als Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte, zu den begünstigten Zeiten geleistete Tätigkeit dar.

Der Steuerfreiheit der Zuschläge steht nicht entgegen, so die Richter, dass die Mitarbeiter während ihrer Bereitschaftsdienste keinen Anspruch auf Grundlohn im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG hatten, sondern diese Tätigkeit mit dem Bereitschaftsdienstentgelt gesondert vergütet wurde.

Nach den arbeitsvertraglichen Regelungen leisten Mitarbeiter Bereitschaftsdienst, so die Richter weiter, die sich auf Anordnung des Dienstgebers außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit an einer vom Dienstgeber bestimmten Stelle aufhalten, um im Bedarfsfall die Arbeit aufzunehmen.

Die regelmäßige Wochenarbeitszeit der vollzeitbeschäftigten Mitarbeiter betrug durchschnittlich 39 Stunden. Die Richter sind der Auffassung, dass aus der Formulierung „außerhalb der regelmäßigen Arbeitszeit“ in den arbeitsvertraglichen Regelungen folgt, dass der Bereitschaftsdienst unabhängig von der arbeitszeitrechtlichen Betrachtung von der regelmäßigen Arbeitszeit zu unterscheiden und zusätzlich zu dieser zu erbringen ist. Bezogen auf die regelmäßige Arbeitszeit ist der Bereitschaftsdienst somit eine zusätzliche Leistung, so die Richter. Er kann nicht anstatt der regelmäßigen Arbeitszeit angeordnet werden.

Mit dem Tabellenentgelt wird nach Auffassung der Richter die durchschnittliche regelmäßige Arbeitszeit abgegolten. Leisten Mitarbeiter Bereitschafts-

dienst, haben sie einen zusätzlichen Anspruch auf das Bereitschaftsdienstentgelt. Die Faktorisierung der Arbeitszeit des Bereitschaftsdienstes, hier 25 Prozent, dient nur dem Zweck der Entgeltberechnung und begegnet auch arbeitsrechtlich keinen Bedenken, so die Richter weiter.

Auch wenn das Bereitschaftsdienstentgelt nach diesen Grundsätzen nicht zum laufenden Arbeitslohn und damit nicht zum Grundlohn gemäß § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG gehört, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht, werden nach Ansicht der Richter die während der Nachtbereitschaft erdienten Zuschläge nicht nur neben dem Bereitschaftsdienstentgelt, sondern jedenfalls auch neben dem Grundlohn geleistet.

Die Richter führen weiter aus, dass die Höhe der Steuerfreiheit der Nachtarbeitszuschläge nicht nach dem anteilig für den Bereitschaftsdienst gezahlten Bereitschaftsdienstentgelt, sondern nach dem vollen auf eine Stunde umgerechneten individuellen Tabellenentgelt zu bemessen ist. Nur das Tabellenentgelt ist der Grundlohn im Sinne von § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG, so die Richter, und damit die maßgebliche Größe, nach der die Steuerfreiheit der Zuschläge der Höhe nach zu berechnen ist. Eine andere Bemessungsgrenze kennt das Gesetz nicht. Dass der Bereitschaftsdienst nach den arbeitsvertraglichen Regelungen nur angeordnet werden durfte, wenn zu erwarten war, „dass zwar Arbeit anfällt, erfahrungsgemäß aber die Zeit ohne Arbeitsleistung überwiegt“, steht nach Ansicht der Richter dem nicht entgegen. Eine konkret individuell belastende Tätigkeit verlangt das Gesetz für die Steuerfreiheit von Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeitszuschlägen in § 3b EStG nicht.

Nach Ansicht der Richter überschritten die von der Arbeitgeberin steuerfrei gezahlten Zuschläge für die geleistete Nachtbereitschaft die nach § 3b Abs. 1 EStG höchstens steuerfrei anwendbaren Prozentsätze unstreitig nicht.

(44-2024) Steuerliche Behandlung von betrieblichen Losveranstaltungen

Hintergrund:

Die Senatsverwaltung für Finanzen des Landes Berlin hat zur Frage der steuerlichen Behandlung von betrieblichen Losveranstaltungen Stellung genommen.

Mit seinem Erlass vom 10.11.2023 bezieht sich die Finanzverwaltung Berlin ausdrücklich auf zwei Urteile des Bundesfinanzhofs vom 02.09.2008 zum Aktenzeichen X R 8/06 sowie zum Aktenzeichen X R 25/07 und übernimmt die dort getroffenen Aussagen.

Mit den Entscheidungen und auch bei dem Erlass steht die Frage im Vordergrund, unter welchen Voraussetzungen Sachpreise aus einer betrieblichen Losveranstaltung zu Betriebseinnahmen führen.

Nach § 8 Abs. 1 und § 4 Abs. 4 EStG sind Betriebseinnahmen alle Zugänge in Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind. Erforderlich ist ein Wertzuwachs im Betrieb. Zudem muss ein sachlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang mit dem Betrieb gegeben sein.

Nach dem Erlass sind Sachgewinne aus Verlosungen, an denen nur ein bestimmter Personenkreis wegen besonderer Leistungen teilnimmt, die gegenüber dem Veranstalter erbracht worden sind, regelmäßig Betriebseinnahmen. Hier steht die Belohnung oder Förderung im Mittelpunkt.

Ein Losgewinn ist nicht steuerbar, wenn verschiedene Merkmale kumulativ erfüllt sind. Sind nicht alle Merkmale erfüllt, liegen Betriebseinnahmen vor.

Folgende Merkmale gelten:

- Das Los wurde freiwillig gekauft.
- Es wurde ein Entgelt für die Teilnahme bezahlt.
- Das Entgelt für die Teilnahme wurde nicht als Betriebsausgabe geltend gemacht.
- Nicht jedes Los führt zu einem Sachgewinn.
- Das Entgelt für die Teilnahme ist nicht nur symbolisch.
- Die Gewinner werden zufällig ausgewählt.



(45-2024) Finales Anwendungsschreiben für Mitarbeiterbeteiligungen

Hintergrund:

Nach den Änderungen durch das Zukunftsfinanzierungsgesetz hat das Bundesministerium der Finanzen (BMF) sein Anwendungsschreiben zur Besteuerung von Mitarbeiterbeteiligungen mit Datum vom 1. Juni 2024 überarbeitet.

Das Schreiben finden Sie hier:

www.datakontext.com/45-2024.



Neben den Regelungen zum Freibetrag und zur nachgelagerten Besteuerung behandelt das Schreiben unter anderem die Folgen von Vetorechten in Beteiligungsprogrammen und den Umgang mit beschränkt handelbaren Anteilen.

Mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz wurden die Regelungen zum Freibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG und zur aufgeschobenen Besteuerung nach § 19a EStG geändert.

Das BMF-Schreiben enthält Detailregelungen zum Steuerfreibetrag nach § 3 Nr. 39 EStG, der auf 2.000 Euro angehoben wurde.

Das BMF-Schreiben definiert unter anderem die begünstigten Personengruppen und Vermögensbeteiligungen (Rn. 1–7), die Möglichkeit der mehrfachen Inanspruchnahme des Freibetrags bei mehreren Dienstverhältnissen (Rn. 10) und Details zur Bewertung (Rn. 18 ff.).

Es gibt auch Änderungen mit Blick auf die Beteiligung international tätiger Arbeitnehmer (Rn. 13 ff.). Für Inlandsentsendungen sind nun beide in der Praxis gängigen Vertragsmodelle (Einvertrags- und Zweivertragsmodell) berücksichtigt.

Bei Auslandsentsendungen verweist das Schreiben auf die Regelungen eines BMF-Schreibens vom 09.11.2001. Danach können ins Ausland entsandte deutsche Arbeitnehmer (Expatriates) von Beteili-



gungsprogrammen ausgenommen werden. Es sind keine spezifischen Regelungen für nach Deutschland entsandte ausländische Arbeitnehmer (Impatriates) enthalten. Das Bestehen eines Vetorechts zum Ausschluss einzelner Arbeitnehmer(-gruppen) von Beteiligungsprogrammen verhindert noch nicht die Inanspruchnahme des Freibetrags. Erst mit dem tatsächlichen Ausschluss einzelner Arbeitnehmer (-gruppen) von der Teilnahme am Beteiligungsprogramm kann von diesem Zeitpunkt an kein teilnehmender Arbeitnehmer mehr den Freibetrag nutzen. Die Behandlung in vorangegangenen Lohnzahlungszeiträumen bleibt davon aber unberührt (Rn. 14.1).

Außerdem regelt das BMF-Schreiben die Details zur Möglichkeit der nachgelagerten Besteuerung gemäß § 19a EStG. Die mit dem Zukunftsfinanzierungsgesetz aufgenommene Klarstellung, dass auch die Besteuerung beschränkt handelbarer, sog. vinkulierter Anteile aufgeschoben werden kann, wird im BMF-Schreiben durch einen Beispielsfall veranschaulicht (Rn. 35.1 ff.).

Den ebenfalls erweiterten Anwendungsbereich des § 19a EStG erläutert das BMF-Schreiben in Rn. 42. Danach kann ein Unternehmen die nachgelagerte Besteuerung nur nutzen, wenn es nicht älter als 20 Jahre ist und die in § 19a Abs. 3 S. 1 EStG genann-

ten Schwellenwerte im Übertragungszeitpunkt oder einem der sechs vorangegangenen Kalenderjahre nicht überschritten hat. Das erfasst Unternehmen mit weniger als 1.000 Mitarbeitenden (laut BMF-Vollzeitäquivalenten gemäß Rn. 42) und einem Jahresumsatz von höchstens 100 Mio. Euro oder einer Jahresbilanzsumme von höchstens 86 Mio. Euro.

Das BMF-Schreiben geht außerdem auf Modalitäten bei der Beendigung des Dienstverhältnisses (Rn. 47 f.) sowie der Haftungsübernahme durch den Arbeitgeber ein (Rn. 51.1 ff.). Ferner äußert sich das BMF-Schreiben zur Bestätigung der Höhe des nicht besteuerten Vorteils durch das Betriebsstättenfinanzamt (Rn. 52 ff.) und zur Aufzeichnung im Lohnkonto (Rn. 56 f.).

Das BMF-Schreiben äußert sich auch zur Anwendung der Fünftelungsregelung auf vor dem 01.01.2025 zufließende Vorteile im Lohnsteuerabzugsverfahren (Rn. 43). Sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2024 zufließen, sind im Lohnsteuerabzug ohne Berücksichtigung der Fünftelungsregelung zu besteuern, da diese durch das Wachstumschancengesetz für das Lohnsteuerabzugsverfahren gestrichen wurde.

Die Neuregelungen durch das BMF-Schreiben gelten rückwirkend ab 01.01.2024.

Impressum:

LOHNSTEUER-MITTEILUNGEN
Beraterbrief für die Personalpraxis
39. Jahrgang 2024

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.