

Lohnsteuer-Info

August 2020

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater, Troisdorf,
www.steuergeld.de

In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung	1
1.	Entwurf eines JStG 2020 liegt vor: Begriff der „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ wird gesetzlich definiert	1
2.	Ausblick: Anpassung der amtlichen Sachbezugswerte ab 2021 geplant	4
2	Aus der Finanzverwaltung	6
1.	Behördlich angeordnete Quarantäne und Beitragszuschuss nach § 257 SGB V	6
3	Abkürzungsverzeichnis	7

1 Aus der Gesetzgebung

1. Entwurf eines JStG 2020 liegt vor: Begriff der „Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ wird gesetzlich definiert

Das BMF hat den Referentenentwurf eines Jahressteuergesetzes 2020 (kurz: JStG 2020) vorgelegt. Dieser Gesetzesentwurf enthält auch eine lange erwartete bzw. befürchtete Definition des Begriffs der Arbeitgeber-Zusatzleistung.

Nach § 8 Abs. 4 EStG-E soll künftig Folgendes gelten:

Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

- 1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,*
- 2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,*
- 3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und*
- 4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht*

wird.

Zum Hintergrund

Mit Urteilen vom 1. August 2019 hat der BFH seine Rechtsprechung zu der in verschiedenen Steuerbefreiungs- und Pauschalbesteuerungsnormen oder anderen steuerbegünstigenden Normen des EStG enthaltenen Tatbestandsvoraussetzung geändert, wonach die jeweilige Steuervergünstigung davon abhängt, dass eine bestimmte Arbeitgeberleistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden muss (Zusätzlichkeitsvoraussetzung).¹

Der BFH verneint, dass bestimmte Steuervergünstigungen für Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung (je nach arbeitsvertraglicher Ausgestaltung) durch die Zusätzlichkeitsvoraussetzung ausgeschlossen würde. Voraussetzung sei nur, dass der verwendungsfreie Arbeitslohn zugunsten verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen des Arbeitgebers arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt werde (Lohnformwechsel). Ansonsten liege eine begünstigungsschädliche Anrechnung oder Verrechnung vor.²

Tarifgebundener verwendungsfreier Arbeitslohn kann somit nicht zugunsten bestimmter anderer steuerbegünstigter verwendungs- oder zweckgebundener Leistungen herabgesetzt oder zugunsten dieser umgewandelt werden, da der tarifliche Arbeitslohn nach Wegfall der steuerbegünstigten Leistungen wiederauflebt.

Praxishinweis

Die vorgenannte BFH-Rechtsprechung betrifft z. B. die Vorschriften

- § 3 Nr. 11a (Steuerfreie Corona-Beihilfe), 15 (öffentliche Verkehrsmittelkosten), 33 (Kindergartenleistungen), 34 (bestimmte Gesundheitsförderungsmaßnahmen), 34a (bestimmte Betreuungsleistungen), 37 (Dienstradüberlassung) und 46 EStG (Ladekosten) und
- § 37b Abs. 2 EStG,
- § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 und 6 EStG (Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten und Ladevorrichtungen sowie Arbeitgeberzuschuss zu den privaten Internetkosten),
- § 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG (Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung) sowie
- die mit dem „Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ eingeführten Regelungen zu den Zuschüssen zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster

¹ BFH-Urt. v. 1.8.2019 - VI R 32/18, BStBl II 2020, 106; VI R 21/17, BFH/NV 2019, 1339; und VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341

² BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106 Rz. 30; siehe auch Seifert, AktStR 2020, 167

Tätigkeitsstätte etc.³, zur Übereignung betrieblicher Fahrräder,⁴ und zur Anwendung der 44-EUR-Freigrenze bei Gutscheinen und Geldkarten.⁵

Der Gesetzgeber hat bislang auf die Formulierung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zurückgegriffen, wenn Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung explizit von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen werden sollten.⁶

Bereits gegenwärtig wendet die Finanzverwaltung die zuvor genannten BFH-Entscheidungen nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus an.⁷

Mit der nunmehr vorgesehenen gesetzlichen Regelung in § 8 Abs. 4 EStG-E soll für das EStG klargestellt werden, dass nur „echte“ Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sein sollen. Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung hin eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung werden nach diesem Gesetzesentwurf nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht, wenn

- die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
- der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Praxishinweis

Offen ist, ob eine Erhöhung des Arbeitslohns im Zusammenhang mit dem Wegfall einer ansonsten begünstigten Arbeitgeberleistung schädlich für eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ist, selbst wenn diese Erhöhung nicht bei Beginn der ansonsten begünstigten Arbeitgeberleistung vereinbart war. Eine gesetzliche Konkretisierung ist m. E. erforderlich, um neue Diskussionen zu verhindern.

Dies soll im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon gelten, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist oder nicht.

Praxishinweis

Der neue § 8 Abs. 4 EStG-E soll erstmals anzuwenden sein auf Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse),

³ § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 Buchst. b EStG

⁴ § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 EStG

⁵ § 8 Abs. 2 Satz 11 2. HS EStG

⁶ Siehe auch BT-Drs. 19/14909 S. 44 zur ab 2020 geltenden Gesetzesänderung in § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG

⁷ BMF-Schr. v. 5.2.2020 – BStBl I 2020, 222

die in einem nach dem 31. Dezember 2019 endenden Lohnzahlungszeitraum oder als sonstige Bezüge nach dem 31. Dezember 2019 zugewendet werden.⁸

Aufgrund des BMF-Schr. v. 5. Februar 2020⁹ wendet die Finanzverwaltung diese Auslegung auch für die Zeiträume vor 2020 an.

Ob die Rechtsprechung diesen Nichtanwendungserlass – zumindest für die Zeiträume vor 2020 - als rechters beurteilen wird, wird sicherlich in weiteren BFH-Entscheidungen zu klären sein.¹⁰

Mit Verabschiedung des JStG 2020 ist erst gegen Jahresende 2020 zu rechnen. Es ist zu erwarten, dass gerichtlich zu entscheiden sein wird, ob die Anwendung der in § 8 Abs. 4 EStG-E festgeschriebenen Gesetzesänderung für Sachverhalte erst am Tag nach der Verkündung oder rückwirkend für das gesamte Jahr 2020 zur Anwendung kommen wird. Arbeitgeber, die das Haftungsrisiko scheuen, sollten sich bereits gegenwärtig an der restriktiven Auslegung der Finanzverwaltung und der geplanten Gesetzesänderung orientieren.

Durch die Corona-Krise und der damit oftmals verbundenen Einnahmeausfällen der Arbeitgeber wird zwischen Arbeitgebern und Arbeitnehmern oftmals die Frage diskutiert, in welchem Maße Lohnkosten nebst Lohnnebenkosten zur Sicherung von Arbeitsplätzen gemindert werden können. Die Arbeitgeber versuchen hierbei, die Nettoauszahlung an den Mitarbeiter so hoch wie möglich zu halten. Wünschenswert wäre es, die vom BFH zugelassenen Entgeltgestaltungen nicht durch eine Gesetzesänderung zu verhindern. Das weitere Gesetzgebungsverfahren bleibt abzuwarten; wir werden berichten.

2. Ausblick: Anpassung der amtlichen Sachbezugswerte ab 2021 geplant

Für Sachbezüge, die seit 2007 von der Sozialversicherungsentgeltverordnung (kurz: SvEV)¹¹ erfasst werden, sind die sozialversicherungsrechtlich festgelegten amtlichen Sachbezugswerte auch (lohn-)steuerrechtlich zwingend¹² anzusetzen und damit für die Bewertung von geldwerten Vorteilen bindend.¹³

Durch die SvEV werden amtliche Sachbezugswerte für Unterkunft und Verpflegung festgelegt. Zum 1. Januar 2021 soll eine wertmäßige Anpassung der bislang

⁸ § 52 Abs. 1 EStG-E

⁹ A.a.O.

¹⁰ Siehe auch Seifert, AktStR 2/2020 S. 167 (183)

¹¹ BGBl I 2006, 3385 = BStBl I 2006, 782

¹² BFH-Urt. v. 23.8.2007, BStBl II 2007, 948

¹³ Vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 6 bis 9 EStG

festgelegten amtlichen Sachbezugswerte erfolgen. Folgende amtliche Sachbezugswerte 2021 sind vorgesehen:¹⁴

Amtliche Sachbezugswerte in EUR	2021	2020	2019	2018
Für freie Verpflegung – monatlich	263,00	258,00	251,00	246,00
Für freie Unterkunft – monatlich	237,00	235,00	231,00	226,00
Gesamtsachbezugswert	500,00	493,00	482,00	472,00

Abgeleitet aus den monatlichen amtlichen Sachbezugswerten ergeben sich einheitlich für alle Arbeitnehmer in allen Bundesländern (und somit auch bei Jugendlichen unter 18 Jahren und Auszubildenden) folgende tägliche amtliche Sachbezugswerte für die jeweiligen **Mahlzeiten**:¹⁵

Art der Mahlzeit	Monatlicher Wert 2021 (2020)	Kalendertäglicher Wert 2021 (2020)
Frühstück	55 € (2020: 54 €)	1,83 € (2020: 1,80 €)
Mittag- bzw. Abendessen (jeweils)	104 € (2020: 102 €)	3,47 € (2020: 3,40 €)

Der Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte kann in folgenden Sachverhalten erfolgen:

- Arbeitstägliche Mahlzeiten, die durch eine vom Arbeitgeber selbst betriebene Kantine etc. abgegeben werden.¹⁶ Nur dann, wenn die Mahlzeiten überwiegend nicht für Arbeitnehmer zubereitet werden, kann (= Wahlrecht) alternativ eine Bewertung mit dem Endpreis nach § 8 Abs. 3 EStG unter Anwendung des Rabatffreibetrags zur Anwendung kommen.¹⁷
- Arbeitstägliche Mahlzeiten, die Arbeitnehmer in einer nicht vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine etc. erhalten¹⁸.
- Arbeitstägliche Mahlzeitengestellungen durch Ausgabe von Essensgutscheinen bzw. Restaurantschecks¹⁹ oder Essenszuschüssen²⁰, sofern der

¹⁴ Entwurf der Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung und der Unfallversicherungsobergrenzenverordnung

¹⁵ BMF-Schr. v. 17.12.2019 – BStBl I 2020, 89

¹⁶ R 8.1 Abs. 7 Nr. 1 LStR 2015

¹⁷ § 8 Abs. 3 EStG, R 8.1 Abs. 7 Nr. 1 S. 2 LStR 2015

¹⁸ siehe im Detail R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR 2015

¹⁹ Siehe R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2015

²⁰ BMF-Schr. v. 18.1.2019 – BStBl I 2019, 66 und Bayerisches LfSt v. 11.2.2019 – S 2334.1.1-43/7 St36, juris; es bleibt abzuwarten, ob die FinVerw. in der Rechtslage 2020 (siehe § 8 Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG) die

Verrechnungswert der Essenmarke bzw. der Arbeitgeberzuschuss für ein Mittagessen 2021 nicht über 6,57 € (Mittag- bzw. Abendessen: 3,47 € zuzüglich 3,10 €) liegt. Bei dem Erhöhungsbetrag i.H.v. 3,10 € handelt es sich um eine Kulanzregelung der Finanzverwaltung, die durch die jährliche Anpassung des amtlichen Sachbezugswertes nicht beeinflusst wird.

- Übliche **Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit** oder einer **doppelten Haushaltsführung**, sofern diese durch den Arbeitgeber oder auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden.²¹

Praxishinweis

Der Entwurf zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung muss noch vom Bundeskabinett beschlossen werden. Sodann bedarf dieser der Zustimmung des Bundesrates. Hiervon ist traditionell auszugehen.

2 Aus der Finanzverwaltung

1. Behördlich angeordnete Quarantäne und Beitragszuschuss nach § 257 SGB V

In Fällen einer behördlich angeordneten Quarantäne stellte sich die Frage, wie die Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge freiwillig versicherter Arbeitnehmer lohnsteuerrechtlich zu behandeln sind. Zum Hintergrund: Der Arbeitgeber zahlt auch während der Nichtbeschäftigungszeit solche Zuschüsse zur Kranken- und Pflegeversicherung an die von der Quarantäne betroffenen Mitarbeiter weiterhin aus, obwohl hierfür keine gesetzliche Verpflichtung besteht. Gleichzeitig lässt sich der Arbeitgeber den gegenüber der Entschädigungsbehörde bestehenden Erstattungsanspruch des Arbeitnehmers abtreten.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird dieser Sachverhalt wie folgt lohnsteuerlich beurteilt:

Es handelt sich nicht um einen lohnsteuerlich relevanten Vorgang. Dem Arbeitnehmer fließt durch die Auszahlung der anteiligen Kranken- und Pflegeversicherungsbeiträge kein Arbeitslohn zu.

Essensgutscheine bzw. Restaurantschecks oder Essenzuschüsse (weiterhin) als mit dem amtlichen Sachbezugswert zu bewertende Sachbezüge einordnen wird. Eine haftungsbefreiende Anrufungsauskunft ist gegenwärtig zu empfehlen.

²¹ § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG

Da es sich auch um keine Beitragszuschüsse i.S.d. § 257 Abs. 1 Satz 1 SGB V sowie § 61 Abs. 1 Satz 1 SGB XI handelt, hat der Arbeitgeber diese übernommenen Beträge nicht in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung (siehe Zeile 24 Buchst. a und Buchst. c) einzutragen.

Blick in die Lohnsteuerbescheinigung 2020

24. Steuerfreie Arbeitgeberzuschüsse	a) zur gesetzlichen Krankenversicherung	
	b) zur privaten Krankenversicherung	
	c) zur gesetzlichen Pflegeversicherung	

Die Entschädigungsbehörde muss ihrerseits die steuerfreien Zuschüsse nach § 10 Abs. 4b Satz 4 bis 6 EStG an die Finanzbehörde melden.

Praxishinweis

Bei privat versicherten Arbeitnehmern verfährt die Finanzverwaltung entsprechend. Arbeitgeber sollten diese Verwaltungsauffassung gerade auch im Hinblick auf den Ausweis auf der Lohnsteuerbescheinigung 2020 beachten.

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes, Zeitschrift (Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuss-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
sFinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch

UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung