

# Lohnsteuer-Info

Juli 2021

Verfasser: | Diplom-Finanzwirt Michael Seifert, Steuerberater,  
Troisdorf - [www.steuergeld.de](http://www.steuergeld.de)

## In dieser Ausgabe

1	Corona-Beihilfe nach § 3 Nr. 11a EStG in Umwandlungsfällen.....	1
2	§ 37b EStG und beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Ein neues Problem .....	2
3	Corona-Home-Office und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte .....	6
4	Abkürzungsverzeichnis.....	7

## 1 Corona-Beihilfe nach § 3 Nr. 11a EStG in Umwandlungsfällen

Im Zusammenhang mit der Gewährung der steuerfreien Corona-Beihilfe nach § 3 Nr. 11a EStG stellte sich folgende Frage:

Das bisherige Einzelunternehmen wurde zum 1. Januar 2021 in eine GmbH umgewandelt. Die GmbH übernahm nach § 613a BGB die Rechte und Pflichten aus dem Arbeitsverhältnis. An der GmbH ist der bisherige Einzelunternehmer zu 100 % beteiligt.

Das bisherige Einzelunternehmen leistete in 2020 bereits an die beschäftigten Arbeitnehmer eine steuerfreie Corona-Beihilfe. Es stellte sich die Frage, ob die GmbH (zusätzlich) eine steuerfreie Corona-Beihilfe nach § 3 Nr. 11a EStG an die bisherigen Arbeitnehmer leisten kann.

In den veröffentlichten FAQ „Corona“ (Steuern) vom 26. April 2021 geht die Finanzverwaltung unter dem Punkt VII näher auf die Steuerfreiheit gem. § 3 Nr. 11a EStG ein. Die steuerfreie Corona-Beihilfe kann für jedes Dienstverhältnis gesondert geleistet werden. Es wird nicht näher darauf eingegangen, ob in dem vorgenannten Umwandlungsfall ein „neues“ Dienstverhältnis vorliegt. Zwar liegen unterschiedliche Arbeitgeber<sup>1</sup> vor, jedoch könnte bei wirtschaftlicher Betrachtung von einem einheitlichen Dienstverhältnis ausgegangen werden.

---

<sup>1</sup> § 1 Abs. 2 LStDV

### Praxishinweis

Zur Vermeidung von späteren Haftungsansprüchen sollte eine Anrufungsauskunft<sup>2</sup> eingeholt werden.

## 2 § 37b EStG und beherrschender Gesellschafter-Geschäftsführer: Ein neues Problem

Nach Maßgabe von § 37b Abs. 2 EStG können bestimmte Sachzuwendungen an Mitarbeiter mit 30 % pauschal versteuert werden.

Die Anwendung dieser Pauschalierung setzt nicht nur voraus, dass die Arbeitgeberleistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.<sup>3</sup> Vielmehr muss es sich auch um eine „betrieblich veranlasste“ Zuwendung handeln.

Nunmehr liegt eine aktuelle Entscheidung eines FG zur Abgrenzung zwischen einer betrieblichen und einer gesellschaftsrechtlich veranlassten Zuwendung vor.<sup>4</sup>

### Übersicht



<sup>2</sup> § 42e EStG

<sup>3</sup> § 8 Abs. 4 EStG

<sup>4</sup> FG Nürnberg, Urt. v. 13.10.2020 – 1 K 1065/19, NZB eingelegt, Az. des BFH: I B 80/20

## **Sachverhalt**

Die Klägerin ist eine Rechtsanwalts- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft in Rechtsform einer GmbH.

An deren Stammkapital ist seit der Gründung der Allein-Geschäftsführer A zu 95 % und dessen Ehefrau B zu 5 % beteiligt.

Die Klägerin traf mit ihrem Allein-Geschäftsführer am 4. Juli 2014 folgende Vereinbarung:

*„Wegen der überobligatorischen Anstrengung im Geschäftsjahr 2013 und im laufenden Geschäftsjahr 2014 soll dem Geschäftsführer eine Zuwendung zu Teil werden. Unter Berücksichtigung der insoweit maßgeblichen Vorschriften wird folgendes vereinbart:*

Dem Geschäftsführer wird im Jahr 2014 eine Incentivereise bis zu € 3.000,00 unter Berücksichtigung des § 37b Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 EStG gewährt.“

Am 22. Juli 2014 buchte der Gesellschafter-Geschäftsführer eine All-inclusive-Flugreise für sich, seine Ehefrau und das gemeinsame Kind für 2.878 EUR. Die Klägerin übernahm vereinbarungsgemäß die Kosten und nahm hierfür eine Pauschalierung nach § 37b EStG vor.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung versagte die Finanzverwaltung die Lohnsteuer-Pauschalierung. Dies begründete sie damit, dass die Kostentragung gesellschaftsrechtlich veranlasst sei, zu einer verdeckten Gewinnausschüttung führe und mangels betrieblicher Veranlassung eine Pauschalierung nach § 37b EStG ausscheide.

## **Entscheidung des FG Nürnberg**

Das FG Nürnberg hat sich der Auffassung des Finanzamts angeschlossen. Die Kostenübernahme der Urlaubsreise des Gesellschafter-Geschäftsführers durch die Arbeitgeberin löse eine verdeckte Gewinnausschüttung aus. Eine Pauschsteuer scheide mangels Vorliegens von Arbeitslohn aus.

Eine verdeckte Gewinnausschüttung liege vor, weil keine klare und eindeutige, von vornherein abgeschlossene zivilrechtlich wirksame Vereinbarung getroffen worden sei.<sup>5</sup>

- Die Gewährung eines Vorteils für den Geschäftsführer in Form einer Incentive-Reise war und ist im Anstellungsvertrag nicht vorgesehen.
- Die Zuwendungsgewährung wurde zwar am 4. Juli 2014 und damit vor Reisebuchung vereinbart. Die Arbeitgeberleistung sollte allerdings die Anstrengungen im Jahr 2013 und im Jahr 2014 abgelten. Für den Abgeltungszeitraum vor Abschluss der Vereinbarung fehlt die im Voraus abgeschlossene Vereinbarung. Für den Abgeltungszeitraum nach Vereinbarungsabschluss fehlt die rechtsverbindliche Verpflichtung zur Arbeitgeberleistung. Zudem war die streitgegenständliche Vereinbarung nicht hinreichend klar und eindeutig formuliert („bis zu € 3.000,00“).

#### **Praxishinweis**

§ 37b EStG scheidet aus, weil bereits aus formellen Gründen eine vGA vorliegt. Gegen diese Entscheidung wurde eine NZB beim BFH eingelegt.<sup>6</sup> Zumindest aus Billigkeitsgründen kann die Finanzverwaltung vergleichbare Verfahren ruhend stellen.<sup>7</sup>

#### **Urteilsanmerkungen**

Der Gesetzgeber hat in § 37b Abs. 2 EStG bewusst die Pauschalierung auf „betrieblich“ veranlasste Zuwendungen beschränkt. Liegt eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung vor, wird diese explizit aus dem Anwendungsbereich des § 37b EStG herausgenommen.

Im Entscheidungsfall lag bereits aus rein formellen Gründen eine durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasste Zuwendung vor. Auf eine klare und eindeutige, von vornherein abgeschlossene zivilrechtlich wirksame Vereinbarung ist bei Zuwendungen an den beherrschenden Gesellschafter<sup>8</sup> und diesem nahestehenden Personen<sup>9</sup> stets zu achten (z. B. auch bei der Gewährung einer Corona-Beihilfe nach § 3 Nr. 11a EStG zugunsten des Gesellschafter-Geschäftsführers). Auch Rechtsanwalts- und Wirtschaftsprüfungsgesellschaften tun sich mit der Umsetzung schwer, wie der Entscheidungsfall zeigt.

<sup>5</sup> BFH-Beschluss v. 16.7.2003 – I B 215/02, BFH/NV 2003, 1613

<sup>6</sup> Az. des BFH: I B 80/20

<sup>7</sup> § 363 Abs. 2 Satz 1 AO

<sup>8</sup> H 8.5 KStH „Beherrschender Gesellschafter“

<sup>9</sup> H 8.5 KStH „Nahe stehende Person – Verhältnis zum beherrschenden Gesellschafter“

Keine Entscheidung liegt bislang zu der Frage des Vorliegens einer vGA vor, sofern eine klare und eindeutige Vereinbarung vorab getroffen wurde. Es ist nicht ausgeschlossen, dass die Finanzverwaltung auch insoweit eine restriktive Haltung in Prüfungsfällen einnehmen wird. Wird die Zuwendung der Incentive-Reise vorab klar und eindeutig vereinbart, könnten dennoch mangels Angemessenheit Zweifel an der Zuwendungsveranlassung<sup>10</sup> durch das Dienstverhältnis entstehen. Dies kann sich auch auf andere vermeintliche Zuwendungen aus dem Dienstverhältnis (z. B. Lohnsteuer-Pauschalierung infolge einer Fahrradschenkung) erstrecken.

Im Entscheidungsfall ist zudem bedeutsam, dass die Arbeitgeberin die zunächst vom Mitarbeiter getragenen Kosten übernommen hat. In der bis 2019 geltenden Rechtslage konnte lohnsteuerlich von einer Sachzuwendung ausgegangen werden. Seit 2020 hat sich die Rechtslage durch § 8 Abs. 1 Satz 2 EStG geändert. Die nachträgliche Kostenerstattung wird als Geldzuwendung angesehen. Eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 37b EStG scheidet seither mangels Sachzuwendung ohnehin aus.

#### **Praxishinweis**

Die geänderte Rechtslage wird in der Praxis oftmals verkannt. Das BMF lässt mit Schreiben vom 13. April 2021<sup>11</sup> insoweit keine Nichtbeanstandung bis Ende 2021 zu.

Darüber hinaus ist eine aktuelle Entscheidung des FG Baden-Württemberg<sup>12</sup> für die Anwendung von § 37b EStG bedeutsam. Das FG hat abweichend von der Verwaltungsauffassung entschieden, dass Sachzuwendungen bzw. Sachleistungen der Kreditinstitute an ihre Bestandskunden nicht zu Einnahmen aus Kapitalvermögen führen. Im Hinblick auf das beim BFH anhängige Verfahren sollten bisherige Pauschalierungen unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Möglichkeiten (Festsetzungsverjährungsfrist) durch die Abgabe einer geänderten Lohnsteuer-Anmeldung rückgängig gemacht werden. Die Finanzverwaltung sollte auf den Grund für die Änderung der Lohnsteuer-Anmeldung aufmerksam gemacht werden. Sie wird dem Antrag nicht folgen. Hiergegen ist Einspruch einzulegen und die Verfahrensruhe zu beantragen.

<sup>10</sup> H 8.5 KStH „Vergütung der Gesellschafter-Geschäftsführer“

<sup>11</sup> BMF-Schr. v. 13.4.2021 – BStBl I 2021, 624

<sup>12</sup> FG Baden-Württemberg, Urt. v. 19.4.2021 – 10 K 577/21, juris, Rev. eingelegt, Az. des BFH: VI R 10/21

### 3 Corona-Home-Office und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte

Die Finanzverwaltung hat sich nochmals mit Fragen zur Überlassung eines Dienstwagens während der Corona-Pandemie auseinandergesetzt und auf Bund-Länder-Ebene folgende Beschlüsse getroffen:<sup>13</sup>

- Kann ein Dienstwagen auch für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. diesen gleichgestellten Fahrten genutzt werden, ist der geldwerte Vorteil ohne Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs grundsätzlich mit monatlich 0,03 % des maßgeblichen Bruttolistenpreises abzurechnen. Steht ein Fahrzeug in einem Monat für solche Fahrten „zur Verfügung“, wird der 0,03 %-Vorteil unabhängig von der Anzahl der tatsächlichen Fahrten zum Betrieb angesetzt. Fährt der Arbeitnehmer infolge der Home-Office-Tätigkeit in einem kompletten Monat nicht in den Betrieb, muss dennoch die 0,03 %-Regelung angewandt werden.
- Die 0,03 %-Regelung kann zugunsten der fahrtageabhängigen 0,002 %-Regelung abgewählt werden.<sup>14</sup> Das Wahlrecht zugunsten des Ansatzes der tatsächlich durchgeführten Fahrten kann für das jeweilige Kalenderjahr nur einheitlich je Arbeitnehmer ausgeübt werden. Neu ist, dass die Finanzverwaltung eine rückwirkende Änderung des Lohnsteuerabzugs im Laufe eines laufenden Kalenderjahres unter Beachtung von § 41c EStG zulässt. Dieser Wechsel setzt aber u. a. voraus, dass die Anzahl der Fahrten in den Betrieb vom Mitarbeiter dokumentiert werden.

#### **Praxishinweis**

Ist bereits vor Monatsbeginn klar, dass der Arbeitnehmer infolge Home-Offices in dem Folgemonat bzw. in den Folgemonaten nicht in den Betrieb fahren wird, kann zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer ein Nutzungsverbot für die Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte vereinbart werden. Mangels „zur Verfügung Stellung“ des Dienstwagens für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte ist kein geldwerter Vorteil zu erfassen. Alternativ könnte erwogen werden, auf eine Zuordnung des Arbeitnehmers zum Betriebssitz zu verzichten. Mangels erster Tätigkeitsstätte scheidet ein geldwerter Vorteil für die Fahrten zum Betrieb aus, sofern die zeitlichen Voraussetzungen des § 9 Abs. 4 Satz 4 EStG nicht erfüllt werden.

<sup>13</sup> FM Schleswig-Holstein v. 21.5.2021 – ESt-Kurzinfo, DB 2021, 1368

<sup>14</sup> BMF-Schr. v. 4.4.2018 – BStBl I 2018, 592 Rdnr. 10

## 4 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	Höchststrichterliche 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