

Lohnsteuer-Info

November 2020

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

In dieser Ausgabe

1	Aus der Rechtsprechung	1
1.	So einfach ist es nicht: Übernahme von Verwarnungsgeld und Arbeitslohnerfassung.1	
2.	Auch das noch: Neue Bewertungsunterschiede zwischen § 37b Abs. 1 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG	5
2	Abkürzungsverzeichnis	12

1 Aus der Rechtsprechung

1. So einfach ist es nicht: Übernahme von Verwarnungsgeld und Arbeitslohnerfassung

BFH-Entscheidung (Übersicht)

Der Arbeitgeber als Halter eines Kfz leistet die Zahlung eines Verwarnungsgeldes wegen einer ihm erteilten Verwarnung¹ auf seine eigene Schuld. Die Zahlung führt daher nicht zu Arbeitslohn des die Ordnungswidrigkeit begehenden Arbeitnehmers.

BFH-Urt. v. 13.8.2020 – VI R 1/17, juris

Vorbemerkung

Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit wird die Einkommensteuer durch den Abzug vom Arbeitslohn erhoben (Lohnsteuer).²

Arbeitslohn sind alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen.³ Es ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.

¹ § 56 Abs. 1 Satz 1 OWiG

² § 38 Abs. 1 Satz 1 EStG

³ § 2 Abs. 1 LStDV, siehe auch BFH-Urt. v. 13.5.2020 – VI R 13/18, DStR 2020, 2289 Rz. 19 ff m.w.N.

Praxishinweis

Nicht zum Arbeitslohn gehören Leistungen, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erbracht werden.⁴ Hierzu zählen beispielsweise Aufmerksamkeiten bis zu einem Wert von 60 EUR, die aus Anlass eines besonderen persönlichen Ereignisses dem Arbeitnehmer zugewandt werden.⁵

Liegt steuerbarer Arbeitslohn vor, wird dieser im Lohnsteuerabzugsverfahren nur dann erfasst, sofern dieser nicht steuerbefreit ist. Die steuerfreien Leistungen sind überwiegend in § 3 EStG genannt; hierzu zählt z. B. auch die Corona-Beihilfe in Höhe von 1.500 EUR.⁶

Praxishinweis

Nach § 3 Nummer 11a EStG sind die in der Zeit vom 1. März bis zum 31. Dezember 2020 auf Grund der Corona-Krise an Arbeitnehmerinnen und Arbeitnehmer gezahlten Beihilfen und Unterstützungen bis zur Höhe von 1.500 EUR steuerfrei. Solche steuerfreien „Corona-Beihilfen“ werden inzwischen in vielen Branchen bezahlt. Der Bundesrat fordert eine Verlängerung der Zahlungsfrist für die steuerfreie Corona-Beihilfe um einen Monat bis Ende Januar 2021. Dies soll Arbeitgebern Zeit für eine steuerbegünstigte Abwicklung verschaffen. Die geforderte Rechtsänderung soll allerdings nicht dazu führen, dass eine weitere Corona-Beihilfe i.H.v. 1.500 EUR auch für 2021 steuerfrei gezahlt werden kann. Bei der geplanten Gesetzesänderung soll es sich nur um eine Verlängerung der Zahlungsfrist handeln.⁷

Offene Frage

Der BFH musste nunmehr entscheiden, ob die Zahlung von Verwarnungsgeldern durch den Arbeitgeber zugunsten des Arbeitnehmers als Arbeitslohn zu erfassen ist oder ob eine Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vorliegt.

Sachverhalt

Die Klägerin betrieb einen Paketzustelldienst im gesamten Bundesgebiet. Die von der Klägerin als Arbeitnehmer beschäftigten Fahrer hatten die Aufgabe, Pakete unmittelbar bei den Kunden der Klägerin abzuholen oder den Kunden Pakete zuzustellen. Um eine möglichst schnelle Zustellung zu gewährleisten, halten die

⁴ Beispiele hierzu siehe H 19.3 LStH „Allgemeines zum Arbeitslohn“

⁵ R 19.6 Abs. 1 Satz 2 LStR 2015

⁶ § 3 Nr. 11a EStG und BMF-Schr. v. 26.10.2020 – DB 2020, 2326

⁷ BR-Drs. 503/20 (Beschluss) v. 9.10.2020

Fahrer mit ihren Fahrzeugen in unmittelbarer Nähe zu den Kunden. Insbesondere in Innenstädten ist dies jedoch mit den zur Verfügung stehenden Parkmöglichkeiten in straßenverkehrsrechtlich zulässiger Weise nicht immer möglich.

In mehreren Städten hat die Klägerin daher bei den zuständigen Behörden Ausnahmegenehmigungen⁸ beantragt, die ein kurzfristiges Halten zum Be- und Entladen in ansonsten nicht freigegebenen Bereichen wie Halteverbots- oder Fußgängerzonen unter bestimmten Auflagen gestatten. Die Genehmigungen sind kostenpflichtig, gelten nur für ein bestimmtes Fahrzeug und werden für ein Jahr erteilt.

War eine Ausnahmegenehmigung nicht erhältlich, wurde es zur Gewährleistung eines reibungslosen Betriebsablaufs und im Interesse der Kunden von der Klägerin im Einzelfall hingenommen, dass die Fahrer ihre Fahrzeuge auch in Halteverbotsbereichen oder Fußgängerzonen kurzfristig abstellten und hierfür dann gegebenenfalls Verwarnungsgelder⁹ erhoben wurden.

Die Verwarnungsgelder wurden z. T. direkt von der Klägerin als Halterin der Fahrzeuge erhoben (ihr gegenüber "festgesetzt"). In anderen Fällen wurden der Klägerin als Halterin ein Zeugenfragebogen und ein Überweisungsvordruck übersandt mit der Aufforderung, zur Vermeidung weiterer Ermittlungen die Personalien des Fahrers mitzuteilen oder das Verwarnungsgeld innerhalb von einer Woche zu entrichten. In beiden Fällen leistete die Klägerin die Verwarnungsgelder innerhalb der gesetzten Wochenfrist.

Verwarnungsgelder für andere Verstöße ihrer Fahrer (z. B. überhöhte Geschwindigkeit) übernahm die Klägerin nicht. Sie trug auch nicht Verwarnungs- und Bußgelder für Mitarbeiter, die einen Firmenwagen nutzten und nicht im Fahrdienst eingesetzt waren.

Die Klägerin zog aus der Kostenübernahme keine Konsequenzen (Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse).

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat das Finanzamt hingegen die Auffassung, hinsichtlich der Zahlung der Verwarnungsgelder liege steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.¹⁰

Entscheidung des BFH

⁸ § 46 StVO

⁹ § 56 OWiG

¹⁰ Siehe auch BFH-Urt. v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl II 2014, 278; anders nach BFH-Urt. v. 7.7.2004, VI R 29/00, BStBl II 2005, 367 und OFD Ffm v. 7.6.2019 – S 2332 A-094-St 222, juris

Entscheidung Teil 1

Die Klägerin übernimmt als Halterin eine eigene Verbindlichkeit. Dies gilt auch, wenn die Halterin sich weigert, die Personalien des Fahrers zu nennen. Ein Zufluss von Arbeitslohn liegt nicht bei dem Arbeitnehmer vor, der die Ordnungswidrigkeit begangen hat, obwohl die Arbeitgeberin gezahlt hat.

Entscheidung Teil 2

Der Erlass einer Forderung, die dem Arbeitgeber gegen den Arbeitnehmer zusteht, kann aber Arbeitslohn auslösen. Liegt eine durch den Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer realisierbare Forderung vor, die sich durch die Tragung der Bußgelder begründet, und nimmt der Arbeitgeber auf den Arbeitnehmer keinen Rückgriff, löst dies einen geldwerten Vorteil aus.¹¹ Dies gilt zumindest dann, wenn der Arbeitnehmer sich hiermit einverstanden erklärt.¹²

Praxishinweis

Der BFH ordnet den Forderungserlass als geldwerten Vorteil ein. Dieser dürfte nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sein, so dass hierfür auch die 44 EUR-Freigrenze bzw. eine Pauschalierung nach Maßgabe von § 37b Abs. 2 EStG in Frage kommen kann.

Der BFH hat den Entscheidungsfall an das FG zurückverwiesen. Dieses hat nunmehr die Frage zu klären, ob der Klägerin ein (gesetzliches oder vertragliches) Rückgriffsrecht gegenüber dem jeweiligen Arbeitnehmer wegen der Parkverstöße und der hiermit verbundenen Kostenübernahme zusteht.

Praxishinweis

Sollte ein Schadensersatzanspruch bestehen und wird dieser erlassen, kann der Forderungserlass nach Auffassung des BFH keine Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse sein. Denn ein rechtswidriges Tun kann eine solche Leistung – selbst in Bagatellfällen – nicht begründen.

Der Arbeitslohnzufluss findet im jeweiligen **Erlasszeitpunkt** statt. Dieser ist i.d.R. nicht identisch mit dem Zeitpunkt der Kostenübernahme durch den Arbeitgeber. Auch insoweit bleibt abzuwarten, wie das nunmehr entscheidende FG Düsseldorf den eventuellen Zuflusszeitpunkt bestimmen wird.

¹¹ BFH-Urt. v. 13.8.2020 – VI R 1/17, juris, Rz. 28

¹² Unbestrittene Forderung: BFH-Urt. v. 13.8.2020 – VI R 1/17, juris, Rz. 28

Praxishinweis

Der Zuflusszeitpunkt ist auch wegen der Anwendung der 44 EUR-Freigrenze und der dann notwendigen Zusammenrechnung mit weiteren geldwerten Vorteilen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bedeutsam.

2. Auch das noch: Neue Bewertungsunterschiede zwischen § 37b Abs. 1 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG

BFH-Entscheidung (Übersicht)

1. Wird die Höhe des dem Arbeitnehmer zugeflossenen Sachbezugs nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (Marktpreisbewertung) - hier die Teilnahme an einer (betrieblichen) Veranstaltung - im Wege einer Schätzung anhand der Kosten des Arbeitgebers bestimmt, sind in die Schätzungsgrundlage nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Die Aufwendungen für einen Eventmanager sind hierbei nicht zu berücksichtigen.

2. In die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs.1 Satz 2 EStG sind demgegenüber alle der Zuwendung direkt zuzuordnenden Aufwendungen (Einzelkosten) einzubeziehen, ungeachtet dessen, ob sie beim Zuwendungsempfänger einen Vorteil begründen können. Besteht die Zuwendung in der kostenlosen oder verbilligten Teilnahme an einer (betrieblichen) Veranstaltung, gehören zu diesen Aufwendungen auch die Kosten eines Eventmanagers.

3. § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG enthält für die Bewertung der Zuwendungen nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG eine eigenständige Bemessungsgrundlage. Diese verdrängt in ihrem Anwendungsbereich die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG und die dort geltenden Rechtsgrundsätze.

BFH-Urt. v. 13.5.2020 – VI R 13/18, DStR 2020, 2289

Vorbemerkung

Der Gesetzgeber lässt eine Lohnsteuer-Pauschalierung mit einem durchschnittlichen Steuersatz zu¹³, soweit

¹³ § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG

1. von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden oder
2. in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat.

Die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG spielt gerade auch in Fällen der Lohnsteuer-Außenprüfung eine bedeutsame Rolle. Wird diese Pauschalierung nicht gewählt, kann stattdessen eine Pauschalierung mit einem festen Steuersatz nach § 37b Abs. 2 EStG herangezogen werden.¹⁴ Allerdings unterscheidet sich die jeweilige Bemessungsgrundlage für die Pauschalierungen gravierend, wie die aktuelle BFH-Entscheidung vom 13.5.2020¹⁵ verdeutlicht.

Zuwendungen zugunsten eines Nichtarbeitnehmers können bei diesem eine steuerpflichtige Einnahme auslösen. Der Zuwendende kann eine persönliche Versteuerung durch die Anwendung einer Pauschalierung der Sachzuwendung nach Maßgabe von § 37b Abs. 1 EStG verhindern. Bemessungsgrundlage sind i.d.R. die Aufwendungen des Zuwendenden einschließlich Umsatzsteuer.¹⁶

Offene Frage

Der BFH hatte im Zusammenhang mit der Übernahme von Kosten für eine Eventagentur in Verbindung mit Firmenevents über die Höhe der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, die für die Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG bedeutsam ist, zu entscheiden.

Sachverhalt

Die Klägerin war im Streitzeitraum (Januar 2008 bis Dezember 2010) Hauptsponsor der W.

Auf der Grundlage eines Rahmenvertrags zwischen der Klägerin und der T-GmbH organisierte diese während der Wochenenden für ausgewählte Kunden und Arbeitnehmer der Klägerin sog. "Business Veranstaltungen". Dabei hatten die Teilnehmer u.a. Zugang zu einer besonderen Lounge, aus der sie das Ereignis verfolgen konnten. Die T-GmbH übernahm im Rahmen einer Gesamtbetreuung verschiedene organisatorische Tätigkeiten für die Klägerin.

¹⁴ Siehe auch BMF-Schr. v. 19.5.2015 – BStBl I 2015, 468 unter Berücksichtigung des BMF-Schr. v. 28.6.2018 – BStBl I 2018, 814 Rz. 3

¹⁵ BFH-Urt. v. 13.5.2020 – VI R 13/18, DStR 2020, 2289

¹⁶ § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG

Die Klägerin zahlte an die T-GmbH im Streitzeitraum für deren Leistungen 71.400 € einschließlich Umsatzsteuer. Sie berücksichtigte diese Zahlung aber nicht im Rahmen ihrer Lohnsteuer-Anmeldungen als Arbeitslohn oder als Zuwendung gem. § 37b EStG.

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin die Auffassung, die Agenturleistungen der T-GmbH seien in Bezug auf die Kunden der Klägerin nach § 37b Abs. 1 EStG und hinsichtlich der Arbeitnehmer nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG zu versteuern. Die Bemessungsgrundlage teilte die Prüferin im Wege der Schätzung wie folgt auf:

	2008	2009	2010	Summe
Anteil Kunden (70 %)	16.660 EUR	16.660 EUR	16.660 EUR	49.980 EUR
Anteil Arbeitnehmer (30 %)	7.140 EUR	7.140 EUR	7.140 EUR	21.420 EUR
Summe	23.800 EUR	23.800 EUR	23.800 EUR	71.400 EUR

Die Klägerin unterhielt zudem als eine Motivationsplattform für ihre Arbeitnehmer den "Fanclub M". Der Fanclub bot den Arbeitnehmern die Möglichkeit, gemeinsam an organisierten Sportaktivitäten, insbesondere in den Sportarten Fußball, Laufen und Radfahren, teilzunehmen. Es wurden u.a. Fußballturniere zwischen Mitarbeitermannschaften der Klägerin organisiert, Startplätze für Breitensportveranstaltungen zur Verfügung gestellt und die Arbeitnehmer bei der Organisation von lokalen Sportaktivitäten und Sporttreffs unterstützt.

Die Gesamtkonzeption der Veranstaltungen des Fanclubs, die Kostenerstellung, Planung, Vorbereitung bezüglich der Veranstaltungsorte, die Abstimmung der Veranstaltungsdaten, die Erstellung der Leistungsprofile für die Raumnutzung, die Angebotseinholung für Messebau, Mobiliar und Technik sowie die Erstellung der gesamten Aufbau- und Ablauforganisation sowie des Einladungsmanagements einschließlich der Angebotseinholung für Druck und Textentwürfe, die Planung und Organisation der Veranstaltungsabläufe sowie die Erstellung von Verträgen und Schriftverkehr ließ die Klägerin durch die P-GmbH durchführen.

Die P-GmbH stellte der Klägerin für die von ihr erbrachten Agenturleistungen monatliche Zahlungen in Rechnung, die die Prüferin wie folgt auf den Streitzeitraum verteilte:

	2008	2009	2010	Summe
	108.981 EUR	309.348 EUR	243.003,93 EUR	661.332 EUR

Die Prüferin und nachfolgend das Finanzamt waren der Auffassung, die Klägerin habe die Agenturleistungen nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG zu versteuern.

Entscheidung des BFH

- **Bemessungsgrundlage** nach **§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG** sind i.d.R. die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer.
 - Die Aufwendungen umfassen sämtliche Aufwendungen, ungeachtet dessen, ob sie beim Zuwendungsempfänger einen Vorteil begründen.
 - Somit werden auch Aufwendungen für eine Eventagentur in die Bemessungsgrundlage einbezogen.

- Ein nach **§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG** bewertete **geldwerte Vorteil** ist mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen.
 - Üblicher Endpreis ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren oder Dienstleistungen gezahlt wird.
 - Vergleichspreis ist grundsätzlich der günstigste Einzelhandelspreis am Markt.¹⁷
 - Die BFH-Rechtsprechung beanstandet es hierbei nicht, wenn der übliche Endpreis mit den vom Arbeitgeber aufgewendeten Kosten bemessen wird.
 - Einbezogen werden aber nur solche Kosten, die beim Arbeitnehmer auch einen geldwerten Vorteil auslösen.
 - Durch die Einschaltung eines Eventmanagers erlangt der Arbeitnehmer keinen geldwerten Vorteil, so dass diese Kosten nicht einzubeziehen sind.
 - Es besteht für die Beteiligten (Finanzamt oder/und Arbeitgeber) aber die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil statt mit den Arbeitgeberkosten mit einem Vergleichspreis am Markt zu bewerten. Dieser wird i.d.R. auch kalkulatorische Kosten des Eventmanagers enthalten.

¹⁷ BFH-Urt. v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl II 2018, 764

Anmerkungen

Pauschalierung nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG

Der BFH verneinte die Anwendung der Pauschalierungsvorschrift nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG, weil dem jeweiligen Arbeitnehmer hinsichtlich der vom Arbeitgeber übernommenen Agenturleistungen der T-GmbH und der P-GmbH kein Arbeitslohn zugeflossen ist.

Praxishinweis

Der BFH betont aber, dass in der kostenlosen Teilnahme der Arbeitnehmer an den sog. "Business Veranstaltungen" und in der kostenlosen Teilnahme an Veranstaltungen des "Fanclubs M" dem Grunde nach Arbeitslohn in Form sonstiger Bezüge vorliegt. Es handelt sich nicht um Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse, weil in dem Entscheidungsfall die Verfolgung eigenbetrieblicher Interessen nicht nahezu vollständig in den Hintergrund getreten ist. Dieser Teil der Entscheidung überrascht nicht.

Die Bewertung der geldwerten Vorteile, die die Klägerin ihren Arbeitnehmern durch die kostenlose Teilnahme an den "Business Veranstaltungen" im Rahmen der Wochenenden und an den Veranstaltungen des Fanclubs zuwandte, richtet sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG.

Der Wert der von den Arbeitnehmern erlangten Sachvorteile ist hiernach mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Üblicher Endpreis ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren oder Dienstleistungen tatsächlich gezahlt wird; Vergleichspreis ist grundsätzlich der günstigste Einzelhandelspreis am Markt.¹⁸

Von der BFH-Rechtsprechung wird es nicht beanstandet, den Wert eines dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Sachbezugs anhand der Kosten zu bemessen, die der Arbeitgeber seinerseits dafür aufgewendet hat.

¹⁸ BFH-Urt. v. 6.6.2018 – VI R 32/16, BStBl II 2018, 764, Rz. 19

Praxishinweis

Es besteht aber keine Bindung an diese Nichtbeanstandungsregelung. Sollte sich der Arbeitgeber oder das Finanzamt für die Bewertung auf eine abweichende Wertbestimmung berufen, muss der jeweilige Beteiligte konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert des Sachbezugs nicht entspricht.¹⁹ Gerade bei Lohnsteuer-Außenprüfungen dürfte die von den vom Arbeitgeber getragenen Kosten abweichende Bewertung kaum anwendbar sein, weil der übliche Preis im Zeitpunkt für Jahre zurückliegende Prüfungsjahre kaum noch ermittelbar ist.

Folgende Besonderheit tritt bei der Bewertung mit den Kosten ein:

In die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils sind nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Leistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit einer Veranstaltung stehen und durch die der Arbeitnehmer deshalb nicht bereichert ist, sind nicht in die Bewertung des Vorteils einzubeziehen.

Praxishinweis

Aus diesem Grund sind etwa die Kosten der Buchhaltung oder für die Beschäftigung eines Eventmanagers auszunehmen. So erhöht die Organisation einer Veranstaltung durch ein fremdes Unternehmen zwar die Kosten des Arbeitgebers hierfür, nicht aber den Vorteil, der dem Arbeitnehmer zufließt und der allein Gegenstand der Einkommensbesteuerung ist. Hieran hält der BFH mit seiner aktuellen Entscheidung vom 13.5.2020²⁰ fest. Die Veranstaltungskosten können damit weiterhin nicht als Einheit angesehen werden. Die Kosten für den Eventmanager sind folglich in die Schätzung des geldwerten Vorteils nicht einzubeziehen.

Der BFH lässt allerdings eine Hintertüre offen. Die Schätzung auf Grundlage der zuvor beschriebenen Kosten kann auch durch das Finanzamt abgewählt werden. So hätte es dem FA offen gestanden nachzuweisen, dass die Bewertung der geldwerten Vorteile aus der kostenlosen Teilnahme an den "Business Veranstaltungen" im Rahmen der Wochenenden und an den Veranstaltungen des Fanclubs anhand der Kosten der Klägerin unter dem Preis lag, für den vergleichbare Tickets für die Teilnahme an den Wochenenden oder an vergleichbaren (Sport-)Veranstaltungen, wie sie der Fanclub organisierte, am Markt angeboten wurden.

¹⁹ BFH-Urt. v. 18.8.2005 – VI R 32/03, BStBl II 2006, 30, v. 16.5.2013 – VI R 94/10, BStBl II 2015, 186 Rz. 19 m.w.N.

²⁰ BFH-Urt. v. 13.5.2020 – VI R 13/18, DStR 2020, 2289

Praxishinweis

Dies hat das Finanzamt im Entscheidungsfall allerdings unterlassen. Auch das FG hat entsprechende Feststellungen nicht getroffen. Vielmehr haben das FA und ihm folgend das FG die Schätzung des geldwerten Vorteils (nur) anhand der Kosten der Klägerin vorgenommen. Wählen FA und FG diesen Weg, dürfen sie entsprechend den Grundsätzen der höchstrichterlichen Rechtsprechung aber auch nur diejenigen Kosten bei der Vorteilsbewertung berücksichtigen, die bei den Empfängern der Zuwendung zu einer objektiven Bereicherung geführt haben. Hierzu gehören die Kosten für die Eventmanager indessen nicht. Hält das FA die (schätzweise) Bewertung des geldwerten Vorteils nach diesem Maßstab für unzutreffend und zu niedrig, steht es ihm frei, einen höheren Marktpreis der zugewandten Leistung nachzuweisen. Zwar ist dies im Entscheidungsfall nicht geschehen. Jedoch kann als Reaktion auf die neue BFH-Rechtsprechung davon ausgegangen werden, dass künftig durch die Finanzverwaltung verstärkt versucht wird, einen höheren Vergleichskostenwert vorzubringen. Über das Internet bestehen hier gute Möglichkeiten, wenngleich sich die Schwierigkeit ergeben könnte, den „Marktpreis“ für zurückliegende Prüfungszeiträume zu ermitteln. Arbeitgeber sind gut beraten, zeitnah einen Vergleichspreis für eventuelle Diskussionen im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen zu ermitteln und in den Lohnunterlagen vorzuhalten, zumindest, sofern der übliche Preis unter den von Arbeitgeber getragenen maßgeblichen Kosten liegt.

Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG

Bei Anwendung der Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 EStG ticken die Uhren bezüglich der Bemessungsgrundlage anders.

Zunächst betont der BFH (nochmals), dass die Pauschalierung nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht alle Zuwendungen schlechthin erfasst. § 37b EStG²¹ beschränkt sich vielmehr auf Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl.²² In Bezug auf die Zuwendungen an die Kunden der Klägerin aus der kostenlosen Teilnahme an den "Business Veranstaltungen" während der Wochenenden liegen die Pauschalierungsvoraussetzungen nach § 37b Abs. 1 EStG dem Grunde nach vor.

Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer.

²¹ Wohl sowohl Abs. 1 als auch Abs. 2

²² BFH-Urt. v. 21.2.2018 – VI R 25/16, BStBl II 2018, 389 Rz. 13 m.w.N.

Hierzu gehören auch die Aufwendungen der Klägerin für die Leistungen der T-GmbH. Bei § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG handelt es sich um eine eigenständige Bemessungsgrundlage, die die Bewertungsregelung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG verdrängt.

Sich hierdurch ergebende unterschiedliche Bewertungsmaßstäbe und daraus folgende unterschiedliche Ergebnisse bei der Bewertung einer Sachzuwendung nimmt der BFH hin, ohne dass ein Verstoß gegen den Gleichbehandlungsgrundsatz²³ gesehen wird.

Praxishinweis

In die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG sind alle der Zuwendung direkt zuzuordnenden Aufwendungen (Einzelkosten) einzubeziehen. Soweit die Aufwendungen Teil einer Gesamtleistung sind, ist der auf die jeweilige Zuwendung entfallende Anteil an diesen Aufwendungen anzusetzen, der gegebenenfalls im Wege der Schätzung zu ermitteln ist.

Es besteht keine Rechtsgrundlage dafür, bestimmte einzelne Aufwendungen des Steuerpflichtigen aus der Bemessungsgrundlage auszuscheiden. Es kommt insbesondere nicht darauf an, ob die betreffende Aufwendung, sofern sie der zu bewertenden Zuwendung direkt zurechenbar ist, ihrerseits (isoliert betrachtet) zu einem Vorteil des Zuwendungsempfängers führen würde. Die Außerachtlassung von Kosten für den äußeren Rahmen scheidet hiernach aus. Dementsprechend hat der BFH bereits die Kosten für die Anmietung einer Konzerthalle bereits als Bestandteil der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG angesehen.²⁴ Der BFH hat folglich auch Aufwendungen für das Eventmanagement der T-GmbH einschließlich Umsatzsteuer in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 EStG einbezogen.

Praxishinweis

Da § 37b Abs. 2 EStG für Zuwendungen an Arbeitnehmer auf § 37b Abs. 1 EStG verweist, dürfte dies auch für die Pauschalierung von Arbeitnehmervorteilen relevant sein. Vor dem Hintergrund der divergierenden Bemessungsgrundlagen kann sich die Wahl von § 40 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG als günstiger erweisen, weil dort die Kostendefinition enger ausgelegt wird.

2 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
------	---------------------------------

²³ Art. 3 Abs. 1 GG

²⁴ BFH-Urt. v. 30.3.2017 – IV R 13/14, BStBl II 2017, 892 Rz. 29

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