

**STEUERN – AKTUELL**

**Lohnsteuer 2007-2008**

**Hans- Joachim Schlimpert**

Dipl. Betriebswirt,  
Wirtschaftsprüfer, Steuerberater und Geschäftsführer  
der Humm & Schlimpert Steuerberatungsgesellschaft mbH  
und Wirtschaftsprüfungsgesellschaft mbH  
Koblenz - Mainz

## **Inhaltsangabe**

Vorwort

### A. Lohnsteuer

#### I. Steueränderungen Jahressteuergesetz 2008

1. Wegfall des Lohnsteuerjahresausgleichs ab 2008
2. Einführung der virtuellen Lohnsteuerkarte
3. Geplante Abschaffung der Steuerklasse V

#### II. Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements

1. Erhöhung der Übungsleiterpauschale
2. Ausweitung des förderungsfähigen Personenkreises
3. Anwendung in der Sozialversicherung

#### III. Änderung Lohnsteuerrichtlinien 2008

1. Neugliederung der Richtlinienstruktur
2. Unterstützungen und Beihilfen
3. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz
4. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern
5. Bewertung von Sachbezügen
6. Aufwendungen für Aus- und Fortbildung
7. Reisekosten : Beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit
8. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung
9. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

## IV. Änderung der Rechtsprechung

### 1. Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

- 1.1. Beweis des ersten Anscheins bei Überlassung des Dienstwagens
- 1.2. Die 1 % Regelung kann nicht durch Vereinbarung eines Nutzungsentgeltes vermieden werden
- 1.3. Arbeitslohn aufgrund Verzichts auf Schadenersatz bei Schadensfahrt unter Alkoholeinfluss und Werbungskostenabzug
- 1.4. Zuzahlung des Arbeitnehmers zur Pkw Überlassung durch Arbeiter-Ehegattenverhältnis
- 1.5. Besteuerung eines geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer wegen Nutzung eines Firmenwagens auch zu privaten Zwecken
- 1.6. Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs
- 1.7. Anforderung an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch
- 1.8. Fahrtenbuch eines Beamten
- 1.9. Fahrtenbuch auch bei Wirtschaftsprüfern trotz Verschwiegenheit
- 1.10. Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs
- 1.11. 0,03 v.H.- Regelung bei Kfz-Gestellung

### 2. Entfernungspauschale

- 2.1. Umwegfahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte
- 2.2. Entfernungspauschale
- 2.3. Verfassungsmäßigkeit Entfernungspauschale
- 2.4. Streit über Pendlerpauschale
- 2.5. Entfernungspauschale für offensichtlich verkehrsgünstigere Umwegstrecke

### 3. Zufluss Arbeitslohn

- 3.1. Lohnzufluss durch Regressverzicht nach Lohnsteuerhaftung
- 3.2. Zufluss von Arbeitslohn bei Aktienoptionen
- 3.3. Sonderzahlung aus dem Konzernverbund des Arbeitgebers ist kein steuerfreies Trinkgeld
- 3.4. Rückzahlung von Arbeitslohn erst im Kalenderjahr des tatsächlichen Abflusses

- 3.5. Auszahlung aus einer Gruppenunfallversicherung als steuerpflichtiger Arbeitslohn
- 3.6. Zahlung der Beträge zur Berufshaftpflichtversicherung eines angestellten RA durch den Arbeitgeber ist Arbeitslohn
- 3.7. Anteile an der „Arbeitgeber – GmbH“ als geldwerter Vorteil
- 3.8. Umlagezahlung eines Arbeitgebers an Zusatzversorgungseinrichtungen kein Arbeitslohn
- 3.9. Anwendung des § 3 c EStG bei nicht in Anspruch genommener Freifahrtsberechtigung
- 3.10. Werbungskostenabzug für Werbeaufwendungen im Vorfeld einer Personalratswahl
- 3.11. Sachbezugsbewertung bei verbilligtem Kfz-Leasing als Arbeitslohn-gewährung eines Dritten

#### 4. Abfindungen

- 4.1. Steuerfreiheit einer Abfindung nach Nichtverlängerungsmittelung bei befristetem Bühnenarbeitsverhältnis
- 4.2. Zuzahlung zum Kurzarbeitergeld keine Abfindung
- 4.3. Keine Tarifbegünstigung für Sachbezüge und Barabfindungen im Vorjahr
- 4.4. Veranlassungszusammenhang bei Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses
- 4.5. Steuerfreiheit einer Abfindungszahlung bei Anschlussbeschäftigung als Geschäftsführer

#### 5. Steuerfreie Zuwendungen

- 5.1. Im Rahmen von Auslandseinsätzen gezahlte Beiträge zur Beschaffung klimabedingter Kleidung und Ausstattung sind steuerpflichtiger Arbeitslohn
- 5.2. Zufluss von Arbeitslohn durch Überlassung einer Jahresnetzkarte
- 5.3. Lohnsteuer für im Rahmen von Betriebsveranstaltungen überreichte Goldmünzen
- 5.4. Beschränkung des § 3 Nr. 45 EStG auf Arbeitnehmer
- 5.5. Förderung von Gesundheitsprogrammen für Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn
- 5.6. Werbungskosten eines Polizeibeamten für den Besuch eines Fitnessstudios
- 5.7. Geldwerter Vorteil durch Parkraum-gestellung an Arbeitnehmer
- 5.8. Mobbing am Arbeitsplatz

## 6. Reisekosten

- 6.1. Berufliche Veranlassung von Reiseaufwendungen
- 6.2. Umzugskosten als Werbungskosten
- 6.3. Zur Bemessung des geldwerten Vorteils von Mahlzeiten, die anlässlich einer Dienstreise abgegeben werden
- 6.4. Dienstreise bei Weiterbildung
- 6.5. Kürzung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand bei Teilnahme an Gemeinschaftsverpflegung

## 7. Doppelte Haushaltsführung

- 7.1. Abzug Zweitwohnung bei doppelter Haushaltsführung
- 7.2. Prüfung der doppelten Haushaltsführung bei Alleinstehenden
- 7.3. Arbeitszimmer bei Doppelter Haushaltsführung
- 7.4. Doppelte Haushaltsführung bei Alleinstehenden
- 7.5. Doppelte Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Ehegatten mit gemeinsamer Wohnung am Beschäftigungsort
- 7.6. Wegfall der doppelten Haushaltsführung bei nicht beruflich bedingtem Tausch der Familienwohnung mit der bisherigen Nebenwohnung
- 7.7. Melderechtliche Verhältnisse gewinnen dann steuerliche Bedeutung, wenn es sich um den Hauptwohnsitz der Familie handelt
- 7.8. Doppelte Haushaltsführung bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft ohne gemeinsame Kinder

## 8. Bewirtung

- 8.1. Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtung
- 8.2. Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtung von Arbeitnehmern desselben Arbeitgebers als Werbungskosten

## 9. Fortbildung und Incentivreisen

- 9.1. Aufwendungen einer Religionslehrerin für eine Studienreise nach Israel keine Werbungskosten
- 9.2. Arbeitslohn bei der Teilnahme von Betreuungspersonal an Händler-Incentive-Reisen
- 9.3. Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse bei gemischt veranlassten Reisen
- 9.4. Kosten einer Sprachreise als Werbungskosten

## 9.5. Aufwendungen für einen Sprachkurs in Spanien als Werbungskosten

## 10. Altersversorgung

### 10.1. Pauschalierung von Direktversicherungen

### 10.2. Übertragung Pensionszusagen auf einen neuen AG

## 11. Sonstige Rechtsprechung Lohnsteuer

### 11.1. Keine Änderung der Lohnsteuerklasse nach Abschluss des Lohnsteuerabzugs

### 11.2. Häusliches Arbeitszimmer Einbindung in häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen

### 11.3. Finanzgerichts Rechtsprechung häusliches Arbeitszimmer in Leitsätzen

### 11.4. Lohnsteuerrechtsprechung in Leitsätzen

## 12. Rechtsprechung Umsatzsteuer in Leitsätzen

## 13. Rechtsprechung Betriebsprüfung in Leitsätzen

## V. Verwaltungsanweisungen

### 1. Geldwerter Vorteil Arbeitgeber-Darlehen

### 2. Lohnsteuerrechtliche Behandlung von Bonusprogrammen

### 3. Bewertung von Sachbezügen

### 4. Übernahme von Beitragsleistungen zur freiwilligen Versicherung der Arbeitnehmer in der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Arbeitgeber

### 5. Steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen

### 6. Anerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer

### 7. Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten

### 8. Einführungsschreiben zu den Entfernungspauschalen ab 2007

## B. Sozialversicherung

1. Neue Hinzuverdienstgrenzen für Rentner
2. Künstlersozialabgabe
3. Zwischenpraktika
4. Ferienjobs in der Sozialversicherung
5. Betriebliche Altersversorgung. Rückabwicklung von Anwartschaften
6. Beitragsfreie Zuschläge zu Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit können überschritten werden
7. Pauschalbesteuerte Sachzuwendungen
8. Beitragspflicht bei der Übernahme von Bußgeldern
9. Selbständige mit einem Auftraggeber
10. Vorstandsmitglieder einer AG
11. Umstrittene Beitragspflicht auf Kapitaleleistungen

## **Abkürzungsverzeichnis**

Abs.	Absatz
AO	Abgabenordnung
BB	Der Betriebsberater (Zeitschrift)
BetrAVG	Gesetz zur Verbesserung der betr. Altersv.
BFH	Bundesfinanzhof
BFHNV	Nicht veröffentlichte Entscheidungen des BFH (Zeitschrift)
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BStBl.	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Erl.	Erlass
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
ESTR	Einkommensteuerrichtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
f	und die folgende Seite
ff	und die folgenden Seiten
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)
h.M.	herrschende Meinung
i.d.R.	in der Regel
IdW	Institut der Wirtschaftsprüfer
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KStR	Körperschaftsteuerrichtlinie
KÖSDI	Kölner Steuerdialog (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuerrichtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
rkr	rechtskräftig
S.	Seite
SachBezV	Sachbezugsverordnung
Tz.	Textziffer
u.E.	unseres Erachtens
UStG	Umsatzsteuergesetz

## **Vorwort**

Jedes Jahr zum Jahreswechsel treten umfangreiche Änderungen im Steuer und Sozialversicherungsrecht in Kraft. So konfrontiert der Gesetzgeber auch in diesem Jahr den Bereich der Lohn- und Gehaltsabrechnung wieder mit einer Vielzahl von rechtlichen Änderungen. Die Umsetzung dieser Regelungen erfordert eine frühzeitige Information.

Hierzu gehören neben den bereits beschlossenen Änderungen, wie die Reduzierung der Kilometerpauschale, auch noch die Umsetzung des Jahrssteuergesetzes der Bundesregierung für 2008.

Hierin sind insbesondere eine Reihe von Bundesfinanzhofentscheidungen durch Gesetze angepasst oder aufgehoben worden.

Weiterhin haben sowohl die Änderungen der Rechtsauffassung im Bereich der Doppelten Haushaltsführung als auch die Neugestaltung der „Dienstreise“ besondere Bedeutung. Daneben hat insbesondere die Ausgestaltung der privaten Nutzung von Kraftfahrzeugen und das Führen eines Fahrtenbuchs erhebliche Auswirkungen in der Praxis.

Nicht zuletzt waren das Bundesverfassungsgericht, der Bundesfinanzhof, die Finanzgerichte sehr aktiv mit ihren neuesten Urteilen und Entscheidungen. Gleiches gilt auch für die Finanzbehörden bei ihren Verwaltungsanweisungen.

So führt auch in dem laufenden Jahr wieder eine Flut von Entscheidungen und Änderungen im Lohnsteuerrecht dazu, dass es nicht immer leicht fällt auf dem aktuellen Wissensstand zu bleiben.

Berücksichtigung fanden die bis Oktober 2007 veröffentlichten Gerichtsentscheidungen und Verwaltungsanweisungen sowie die neuen Lohnsteuer-Änderungsrichtlinien 2008.

Sofern in den Unterlagen keine Quellenangabe über die Veröffentlichung der Urteile des Bundesfinanzhofs oder der Erlasse der Finanzverwaltung enthalten sind, wurden diese von den jeweiligen Internetseiten des Bundesfinanzministeriums ([www.Bundesfinanzministerium.de](http://www.Bundesfinanzministerium.de)) oder des Bundesfinanzhofs ([www.Bundesfinanzhof.de](http://www.Bundesfinanzhof.de)) entnommen.

Der Verfasser

27. Oktober 2007

## A. Lohnsteuer

### I. Steueränderungen Jahressteuergesetz 2008

#### 1. Wegfall des Lohnsteuerjahresausgleichs ab 2008

Die Bundesregierung beabsichtigte bereits im Herbst 2006 mit dem Gesetz zum Abbau bürokratischer Hemmnisse weitere Maßnahmen zum Bürokratieabbau zu ergreifen. Der Maßnahmenkatalog sah u. a. auch die Abschaffung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs (§ 42b EStG) ab dem Jahr 2007 vor. Dieser Plan wurde allerdings kurz vor Jahreswechsel wieder fallen gelassen, so dass Arbeitgeber und beauftragte Steuerberater - sofern die Voraussetzungen vorliegen - auch für das Jahr 2007 den betrieblichen Lohnsteuer-Jahresausgleich durchzuführen haben.

Derzeit sind zum Lohnsteuer-Jahresausgleich Arbeitgeber verpflichtet, die am Jahresende mindestens zehn Arbeitnehmer beschäftigen. Andere Arbeitgeber können den Jahresausgleich auf freiwilliger Basis durchführen. In beiden Fällen sind gemäß der umfangreichen Vorschrift zahlreiche Ausschlussgründe zu beachten, z. B. bei Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte, bei Zahlungen, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen, bei entsprechendem Antrag des Arbeitnehmers.

Nach Ansicht des Gesetzgebers belastet der Lohnsteuer-Jahresausgleich das Lohnsteuerabzugsverfahren erheblich und verursacht bei den Arbeitgebern entsprechenden Aufwand. Dabei ist der durchschnittliche Erstattungsbetrag für den Arbeitnehmer gering und die Veranlagungsquote sehr hoch.

Es ist daher vorgesehen ab dem Jahr 2008 auf das aufwändige Entlastungsverfahren zu verzichten, da bereits das ELSTER-Verfahren (elektronische Lohnsteuerbescheinigung, elektronische Einkommensteuererklärung) den Arbeitnehmern eine zeitnahe und schnelle Veranlagung zur Einkommensteuer ermöglicht. Der Wegfall des Lohnsteuer-Jahresausgleichs soll damit zu dem vielfach geforderten Bürokratieabbau beitragen. Dies ist nur durch eine vollständige Streichung der Vorschrift erreichbar, nicht etwa durch Schaffung weiterer Ausnahmetatbestände. Nach Ansicht des Gesetzgebers soll der Wegfall des Lohnsteuer-Jahresausgleichs weiterhin zur Entlastung für die, durch das geplante Anteilsverfahren (§ 39e EStG), entstehenden Mehrbelastungen der Arbeitgeber beitragen.

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht (. Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008

## 2. Einführung der virtuellen Lohnsteuerkarte

Mit der Einführung von ELSTER (**EL**elektronische **ST**euer**ER**klärung) und ElsterLohn I wurde das Fundament für die Modernisierung des Lohnsteuer- und Einkommensteuerverfahrens gelegt.

Als Folge daraus sind seit dem Jahr 2004 Arbeitgeber bzw. die beauftragten Steuerberater verpflichtet, die Lohnsteuerbescheinigungen der Arbeitnehmer (Eintragungen auf der Rückseite der Lohnsteuerkarte) spätestens bis zum 28. Februar des Folgejahres nach amtlich vorgeschriebenem Datensatz durch Datenfernübertragung an die Finanzverwaltung zu übermitteln.

Darüber hinaus ist seit dem Jahr 2006 nach Ablauf eines jeden Anmeldezeitraums die Lohnsteuer-Anmeldung nach amtlich vorgeschriebenem Vordruck auf elektronischem Weg zu übermitteln.

Durch den Abbau von Steuersubventionen und Ausnahmeregelungen soll das Steuerrecht weiter vereinfacht und die Modernisierung des Lohnsteuerverfahrens durch die Einführung der "virtuellen Lohnsteuerkarte" (ElsterLohn II-Verfahren) vorangetrieben werden. Insbesondere soll der durch die papiergebundene Lohnsteuerkarte verursachte Medienbruch künftig vermieden werden. Dieses Ziel soll mit der Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale erreicht werden.

Sämtliche für das Lohnsteuerverfahren erforderlichen Abläufe würden dann elektronisch abgewickelt. Es liegt auf der Hand, dass bei mehr als 50 Millionen Lohnsteuerbescheinigungen jährlich das Projekt eine enorme Entlastung für die überwiegende Mehrzahl der rund 2,4 Millionen Arbeitgeber mit sich bringt.

Für die Einführung der "virtuellen Lohnsteuerkarte" ist die vorherige Vergabe eines eindeutigen, einheitlichen steuerlichen Identifikationsmerkmals für alle Steuerpflichtigen erforderlich. Der Beginn der Zuweisung dieser Steuer-Identifikationsnummer (TIN) auf den einzelnen Steuerpflichtigen soll bereits ab dem 1.7.2007 erfolgen. Die amtliche Berücksichtigung durch die Gemeinden ist erstmals für das Jahr 2008 beabsichtigt.

Beginnend **ab 1.7.2007 erhält jeder Bürger eine persönliche Steueridentifikationsnummer (TIN)**. Diese unveränderliche Nummer ersetzt die bisherige persönliche Steuernummer und besteht aus zehn Ziffern und einer zusätzlichen Prüfziffer.

Hierfür ist es erforderlich, dass die 5.500 Meldebehörden die Daten der ungefähr 80 Millionen in Deutschland gemeldeten Personen an das Bundeszentralamt für Steuern weitergeben. Die vom Bundeszentralamt für Steuern anschließend von jedem Bürger gespeicherten Daten umfassen u. a. den Familien- und Geburtsnamen, Vornamen, Geburtstag und -ort, Geschlecht, aktuelle Adresse sowie die zuständige Finanzbehörde. Die aus diesen Daten gebildete Nummer bleibt dann dauerhaft gespeichert und soll erst 20 Jahre nach dem Tod der Person gelöscht werden. Gesetzliche Grundlage ist § 139b AO.

Geplant ist die Übermittlung der Identifikationsnummer vom Bundeszentralamt an die Einwohnermeldeämter und an die Steuerpflichtigen bis Anfang 2008. Spätestens bis Mitte 2008 soll jedem Bürger seine Steuer-Identifikationsnummer bekannt sein. Die Nummer ist dann bei allen Anträgen und Erklärungen gegenüber den Finanzbehörden zu verwenden.

Die erstmals für jeden Bürger vergebene **SteuerIdentifikationsnummer soll** den Ausbau des elektronischen Datenübermittlungsverfahrens erleichtern und **den Finanzbehörden neue bzw. verbesserte Kontrollmöglichkeiten einräumen.**

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht (. Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008

### 2.a. Verfahren zur Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale

Im Kern geht es darum, den Arbeitgebern bzw. den beauftragten Dritten die Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmer maschinell verwertbar zur Verfügung zu stellen. Die elektronisch mitgeteilten Lohnsteuerabzugsmerkmale bleiben dann für die Dauer des Dienstverhältnisses anwendbar. Etwaige Änderungen werden den Arbeitgebern gezielt elektronisch zum Abruf bereitgestellt.

Da Lohnsteuer(abzugs)merkmale oftmals über Jahre unverändert bleiben, entfällt der erhebliche Verwaltungsaufwand, der mit den jährlichen Lohnsteuerkarten verbunden ist. Der im Jahressteuergesetz 2008 enthaltene neue § 39f EStG bildet dazu die gesetzliche Grundlage und regelt die wesentlichen Punkte, die für den Aufbau des neuen Verfahrens erforderlich sind.

Die Umstellung von der Lohnsteuerkarte auf die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale und dessen Verfahren wird von folgenden Grundsätzen geleitet:

- Rechte und Pflichten der Arbeitnehmer (wie die Prüfungspflicht) werden in das neue Verfahren übernommen,
- Vermeidung von Belastungen der Arbeitnehmer im Zusammenhang mit der Umstellung soweit wie möglich. Das bedeutet: Soweit den Gemeinden im Jahr 2010 Lohnsteuerabzugsmerkmale vorliegen, die auf Anträgen der Arbeitnehmer beruhen und bei der Ausstellung der Lohnsteuerkarte berücksichtigt würden (etwa die Steuerklassenkombination bei Ehegatten, Pauschbeträge für behinderte Menschen oder Hinterbliebene), sollen sie auch von den Gemeinden dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch mitgeteilt werden. Damit wird vermieden, dass die Arbeitnehmer neue Anträge stellen müssen, um elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale zu erzeugen, die der bisherigen Lohnsteuerkarte entsprechen. Es soll von Seiten der Verwaltungen ein - aus der Sicht des Arbeitnehmers - unmerklicher Medienübergang (von der Lohnsteuerkarte zur Datenbank) erreicht werden. Durch die elektronische Zulieferung des Ist-Bestandes 2010 werden auch die Finanzverwaltungen der Länder entlastet.

- Für das elektronische Massenverfahren ist eine eindeutige Zuordnung der sensiblen steuerlichen Daten zur Person des Steuerpflichtigen notwendig. Die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale setzen daher die Vergabe der Identifikationsnummer nach § 139b AG voraus. Dies ist für 2008 beabsichtigt. Die Gemeinden verbinden die Identifikationsnummer mit den Daten für diesen Steuerpflichtigen.
- Der Abruf der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale der Arbeitnehmer von der beim Bundeszentralamt für Steuern geführten Datenbank darf durch den Arbeitgeber nur zum Zweck der Durchführung des Lohnsteuerabzugs erfolgen.
- Die Übergabe der Lohnsteuerkarte durch den Arbeitnehmer an seinen Arbeitgeber muss aus Sicherheitsgründen durch eine vergleichbare Legitimation ersetzt werden: Der Arbeitnehmer teilt dem Arbeitgeber seine Identifikationsnummer und sein Geburtsdatum mit; diese nutzt der Arbeitgeber zur Abfrage der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale. Abrufberechtigt sind nur ein authentifizierter Arbeitgeber oder ein von ihm beauftragter authentifizierter Dritter. Das Verfahren zur Authentifizierung ist bereits bundesweit verfügbar (Elster Online- Portal). In der Datenbank werden die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers mit dem Arbeitgeber verbunden (vergleichbar der bisherigen Überlassung und Aufbewahrung der Lohnsteuerkarte).
- Die Steuerpflichtigen wenden sich bezüglich der Bildung, Änderung oder Löschung von elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen grundsätzlich an ihr Finanzamt (einheitliche Zuständigkeit). Lohnsteuerlich relevante amtliche Daten, die bei den Gemeinden ohnehin entstehen (etwa Geburt eines Kindes, Heirat, Scheidung, Kirchensteuererhebungsmerkmal) , werden von den Gemeinden dem Bundeszentralamt für Steuern elektronisch ohne Zutun der Steuerpflichtigen zugeliefert.
- Die Finanzverwaltungen der Länder stellen die bei ihnen entstehenden Lohnsteuerabzugsmerkmale (etwa Freibeträge, Hinzurechnungsbeträge, Kinder über 18 Jahre) unmittelbar in die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ein. Der Umweg über die Gemeinden und die Doppelbefassung von Gemeinden und Finanzämtern bei Pauschbeträgen für behinderte Menschen entfällt.
- Ausnahmen vom elektronischen Verfahren sind zulässig. Die Umstellung auf das Abrufverfahren wird nicht allen Arbeitgebern von Anfang an zumutbar sein, insbesondere nicht Privathaushalten. Die Betriebsstättenfinanzämter sollen daher Ausnahmen vom Abrufverfahren zulassen können. In solchen Fällen sollen von den (Betriebsstätten-) Finanzämtern die elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ausgedruckt, auf den Arbeitgeber bezogen und zeitlich auf ein Kalenderjahr begrenzt (entsprechend der bisherigen Lohnsteuerkarte) werden.

- In der Folge der gesetzgeberischen Grundentscheidung zur Einführung der elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmale ist es erforderlich, eine größere Zahl der Einzelvorschriften zum Steuerabzug vom Arbeitslohn (§§ 38 ff. EStG) umfangreich formal und inhaltlich anzupassen, weil diese bisher auf der Lohnsteuerkarte in klassischer Form aufbauen.  
Dies soll zeitnah vor allgemeiner Einführung des Abrufverfahrens erfolgen.

Die Bundesregierung beabsichtigt, die hierfür erforderlichen Neufassungen der Einzelvorschriften nach der gesetzgeberischen Grundentscheidung vorzulegen (bis 2010).

- **Start der elektronischen Lohnsteuermerkmale ab dem Jahr 2011 !**

Das Verfahren ElsterLohn II zur elektronischen Übermittlung der Lohnsteuerabzugsmerkmale soll ab dem Kalenderjahr 2011 Bundesweit eingesetzt werden. Damit der Arbeitgeber die Identifikationsnummer des Arbeitnehmers übernehmen kann, haben die Gemeinden diese Nummer auf den Lohnsteuerkarten für 2009 und 2010 aufzudrucken.

Für das Kalenderjahr 2010 ist dann letztmals eine Lohnsteuerkarte in Papierform auszustellen und dem Arbeitnehmer zu übersenden.

Der allgemeine Start des Verfahrens im Kalenderjahr 2011 ist derzeit nicht taggenau vorhersehbar. Der Zeitpunkt des erstmaligen allgemeinen Datenabrufs durch die Arbeitgeber soll daher durch ein im Bundessteuerblatt zu veröffentlichendes Schreiben festgelegt und mitgeteilt werden (Startschreiben für den allgemeinen Verfahrenseinsatz) .

Zuvor sind für eine reibungslose Verfahrensumstellung ausführliche und umfangreiche Testarbeiten in der Aufbauphase (bis 2009) sowie eine Erprobungsphase im Jahr 2010 erforderlich. Dies ist unverzichtbar angesichts des Mengengerüsts (Größenordnung über 40 Millionen ausgestellte Lohnsteuerkarten) und der umfassenden Verfahrensänderung.

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrecht (. Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008

### 3. Geplante Abschaffung der Steuerklasse V

#### **Bisheriges Verfahren**

Die Lohnsteuerklassen bringen die jeweilige Familiensituation zum Ausdruck. Um der gemeinsamen Jahreslohnsteuerschuld möglichst nahe zu kommen, können Ehepartner für den Lohnsteuerabzug grundsätzlich zwischen zwei Steuerklassenkombinationen wählen:

- Steuerklassenkombination IV / IV: Beide Ehegatten werden nach der Steuerklasse IV besteuert;
- Steuerklassenkombination III/ V: Einer der Ehepartner (der Höherverdienende) wird in die Steuerklasse III und der andere in die Steuerklasse V eingeordnet.

Je nach der Höhe und dem Verhältnis der monatlichen Einkünfte der Ehegatten zueinander ist die eine oder andere Steuerklassenkombination vorteilhafter.

Derzeit entscheiden sich rund vier Millionen Ehepaare für die Steuerklassenkombination III/ V und rund drei Millionen Paare für die Kombination IV /IV.

Die Steuerklassenkombination IV / IV geht davon aus, dass die Ehegatten annähernd gleich viel verdienen. Weichen die Arbeitslöhne der Ehepartner stark voneinander ab, führt die Steuerklassenkombination IV / IV regelmäßig zu einer Steuerüberzahlung. Die Steuerüberzahlung ist um so größer, je höher das gemeinsame Einkommen ist und je weiter die Einkünfte der Ehegatten voneinander abweichen.

Die Steuerklassenkombination III/V ist so gestaltet, dass die Summe der Steuerabzugsbeträge beider Ehegatten in etwa der zu erwartenden Jahressteuer entspricht, wenn

- der in Steuerklasse III eingestufte Ehegatte 60 % und
- der in Steuerklasse V eingestufte 40 %

des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt.

Beträgt das zu versteuernde Einkommen in der Steuerklasse V mehr als 40 % des ehelichen Gesamteinkommens, wird während des Jahres zu viel Lohnsteuer erhoben.

#### **Einführung eines neuen Lohnsteuersystems für Ehepaare**

Wissenschaftliche Untersuchungen haben ergeben, dass gerade die Steuerklasse V die Arbeitsanreize für den Zweitverdiener (häufig die Frau) mindern und zwar umso mehr, je weiter die Einkommen der Ehepartner auseinander liegen. Aus diesem Grund wird die Steuerklasse V als Hindernis für eine Berufstätigkeit empfunden. Die relativ hohe Steuerbelastung, die zwar im Rahmen der Veranlagung ausgeglichen wird, findet keine Akzeptanz bei den Betroffenen.

Hinzu kommt, dass die Einstufung in die Steuerklasse V die Ansprüche auf Arbeitslosen-, Kranken- und Elterngeld mindert.

#### Optionales Anteilsverfahren voraussichtlich ab 2009

Die Bundesregierung will die Ehegatten-Besteuerung ab dem Jahr 2009 neu regeln und dadurch das "Lohnsteuerklasse-V-Problem" lösen. Es wird eine gerechte Verteilung der Lohnsteuerbelastung zwischen den Ehegatten angestrebt. Da der Grundfreibetrag sowie die Pauschalen für Sonderausgaben und Vorsorge derzeit in doppelter Höhe in der Lohnsteuerklasse III eingearbeitet sind, ist der Steuerabzug in der Lohnsteuerklasse V erheblich höher.

Die hohen Lohnsteuerabzüge wirken sich negativ auf die Aufnahme einer Erwerbstätigkeit bzw. die Ausweitung des Arbeitsumfanges vor allem von Frauen aus. Um die hohen Abzüge zu vermeiden, nehmen verheiratete Frauen häufig lediglich ein geringfügiges Beschäftigungsverhältnis ohne Vorlage einer Lohnsteuerkarte auf. Diese Ungerechtigkeit soll durch die Einführung eines optionalen Anteilsverfahren beseitigt werden.

#### Nicht nach Klassen sondern nach Prozentsätzen wird besteuert

Beim Anteilsverfahren wird die von den Arbeitnehmer-Ehegatten insgesamt zu entrichtende Lohnsteuer den beiden Ehegatten im Verhältnis der Brutto-Löhne anteilig zugeordnet. Anstelle der Lohnsteuerklassen muss dem Arbeitgeber dafür auf der Lohnsteuerkarte der Prozentsatz des Arbeitslohns mitgeteilt werden, der diesem Brutto-Lohnverhältnis entspricht (z. B. bei einem Brutto-Lohnverhältnis von 80:20 wird auf der einen Lohnsteuerkarte 80 % und auf der Lohnsteuerkarte des anderen Ehegatten 20 % eingetragen).

Durch das geplante Anteilsystem, soll künftig jeder Ehegatte nur so viel Lohnsteuer zahlen, wie es seinem Anteil am gemeinsamen Brutto-Lohn entspricht. Als Grundlage für den Aufteilungsmaßstab dient das im Vorjahr von beiden Ehegatten erzielte Gesamteinkommen aus unselbständiger Arbeit; andere Einkunftsarten bleiben unberücksichtigt.

Bei dem Anteilsverfahren trägt das Finanzamt den Prozentsatz am Gesamt-Brutto-Einkommen des Ehepartners auf der Lohnsteuerkarte ein.

Der Arbeitgeber rechnet dann den tatsächlichen Arbeitslohn mit dem eingetragenen Prozentsatz hoch, berechnet die Gesamtlohnsteuer und davon die monatliche Lohnsteuer für den tatsächlichen Arbeitslohn.

Dies hat zur Folge, dass der Grenzsteuersatz des Ehepartners mit geringem Einkommen im Vergleich zur bisherigen Steuerklasse V erheblich sinkt, der in der Steuerklasse III dagegen steigt. Die Gesamtsteuerlast bleibt jedoch insgesamt unbeeinflusst.

### **Beispiel:**

Verdient beispielsweise bei Doppeltverdienern ein Ehepartner 60.000 €, der andere 20.000 € im Jahr, dann würde die Lohnsteuer im Verhältnis von 75 zu 25 auf die jeweiligen Ehegatten verteilt. In diesem Verhältnis wäre dann der (monatliche) Lohnsteuerabzug von den beteiligten Arbeitgebern vorzunehmen.

### Zutreffendere Lohnsteuererhebung während des Jahres

**Das Anteilsverfahren führt** - im Vergleich zur Steuerklassenkombination III/V - **zu einem genaueren Lohnsteuerabzug** (weil die Steuerberechnung den gemeinsamen Jahresarbeitslohn zu Grunde legt) **und damit auch zu einer höheren Gesamtsteuerbelastung beim Lohnsteuerabzug.**

**Nachzahlungen bei der Veranlagung zur Einkommensteuer sind tendenziell nicht zu erwarten, wenn keine anderen Einkünfte vorliegen.**

### Offenlegung des Arbeitsverdienstes des anderen Ehepartners

Dem Anteilsverfahren ist wegen der unabdingbaren Angabe des Prozentsatzes auf der Lohnsteuerkarte wesenseigen, dass der Arbeitgeber des einen Ehegatten auf den gemeinsamen (Jahres-)Arbeitslohn schließen kann und damit über den Arbeitslohn des anderen Ehegatten informiert wird. Diese individuelle Angabe des Prozentsatzes, die das tatsächliche Arbeitslohnverhältnis der Ehegatten spiegelt, hat eine andere Qualität als die Typisierung bei der Steuerklassenkombination III/V.

Schon die Steuerklassenkombination III/V wird nur auf Antrag beider Ehegatten eingetragen. Dies muss daher (zumindest) auch für das Anteilsverfahren gelten.

### Optionale Teilnahme der Ehegatten

Datenschutzrechtliche Problemen werden vermieden durch die **freiwillige Teilnahme beider Ehegatten am Anteilsverfahren.**

### Wichtig:

Den Ehepartnern bleibt es damit überlassen, ob sie die Steuerklassenkombination IV/IV, III/V oder das Anteilsverfahren wählen.

Vorgesehen ist die Einführung des optionalen Anteilsverfahrens ab 2009. Dies soll dazu beitragen, diese völlig neue Methode der Lohnsteuerberechnung auf eine "schonende Weise" einzuführen. Die Verwaltung, Anbieter von Software für Lohnabrechnungsprogramme, Arbeitgeber und steuerliche Berater brauchen eine ausreichende Vorlaufzeit, um die neue Methode der Lohnsteuerberechnung zu installieren.

Die praktische Umsetzung dieses völlig neuen prozentualen Anteilsverfahrens wird erheblichen Verwaltungsaufwand seitens der Arbeitgeber bzw. der steuerlichen Berater auslösen. Im Entwurf des Jahressteuergesetzes 2008 wird beispielsweise darauf hingewiesen, dass für eine Änderung des Prozentsatzes bzw. die Rückkehr zu den Steuerklassen die bisherigen Regeln nach § 39 Abs. 5 Satz 3 und 4 EStG sinngemäß anzuwenden sind.

Damit wäre unterjährig nicht nur eine Änderung der Prozentsätze, sondern auch ein Wechsel von dem einern zum anderen Besteuerungssystem grundsätzlich möglich.

## II. Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerlichen Engagements

### 1. Erhöhung der Übungsleiterpauschale

Bislang sind nach § 3 Nr. 26 EStG Einnahmen für folgende nebenberufliche Tätigkeiten bis zu einem Höchstbetrag von insgesamt 1.848 Euro im Jahr (monatlich 154 Euro) steuer- und damit auch sozialversicherungsfrei:

- Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer oder eine vergleichbare Tätigkeit,
- künstlerische Tätigkeiten,
- Pflege alter, kranker oder behinderter Menschen.

Eine abschließende Aufzählung der begünstigten Tätigkeiten ist in R 17 Abs. 1 LStR 2005 (s. a. R 3.26 LStR 2008-E) enthalten.

Weitere Voraussetzungen für die Steuerfreiheit sind, dass

- die Tätigkeit nebenberuflich ausgeübt wird,
- die nebenberufliche Tätigkeit der Förderung gemeinnütziger, mildtätiger oder kirchlicher Zwecke dient und
- die nebenberufliche Tätigkeit im Dienst oder Auftrag einer inländischen juristischen Person des öffentlichen Rechts oder einer gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Zwecken dienenden Einrichtung ausgeübt wird.

Bei der Übungsleiterpauschale handelt es sich um einen Jahresbetrag. Dieser wird auch dann nur einmal gewährt, wenn mehrere begünstigte Tätigkeiten im Laufe eines Jahres ausgeübt werden. Er ist nicht zeit anteilig aufzuteilen, wenn die begünstigte Tätigkeit lediglich wenige Monate ausgeübt wird.

Steuerlich interessant ist die Übungsleiterpauschale auch deshalb, weil der Freibetrag von 1.848 Euro/Jahr bzw. 154 Euro im Monat bei der Prüfung der Frage, ob bei einem Mini-Job die 400 Euro-Grenze eingehalten ist, außer Ansatz bleibt.

#### Beispiel:

Eine im Hauptberuf Angestellte ist nebenberuflich in einem Sportverein als Übungsleiterin tätig. Sie kann zusätzlich zu dem vom Verein gezahlten Aushilfslohn von 400 Euro/Monat den Übungsleiterfreibetrag von 154 Euro insgesamt also 554 Euro/Monat erhalten.

Die Beschäftigung ist als 400-Euro-Mini-Job versicherungsfrei, weil das Arbeitsentgelt nach Abzug der steuerfreien Aufwandsentschädigung die Grenze von 400 Euro/Monat nicht überschreitet. Pauschale Beiträge sind an die Mini-Job-Zentrale auf Grundlage von 400 Euro zu entrichten.

Mit dem "Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements" ist die **Übungsleiterpauschale rückwirkend zum 1.1.2007 auf 2.100 Euro/Jahr bzw. 175 Euro im Monat anzuheben.**

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrech (9. Geplante Erhöhung der Übungsleiterpauschalen mit Tücken, Bundesgesetzblatt 2007 Teil I Nr. 50 vom 15.10.2007)

## 2. Ausweitung des förderungsfähigen Personenkreises

Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 26 EStG umfasst derzeit nur einen relativ kleinen Kreis nebenberuflich ausgeübter ehrenamtlicher Tätigkeiten. Mindestens ebenso förderwürdig erscheinen jedoch viele ehrenamtliche Tätigkeiten im kommunalen Bereich wie z. B. Mitglieder kommunaler Volksvertretungen und der Freiwilligen Feuerwehren oder ehrenamtliche Landschaftspfleger sowie Naturschutzbeauftragte.

Diese im kommunalen Bereich ausgeübten ehrenamtlichen Tätigkeiten fallen bislang nicht unter die Steuerbefreiung des § 3 Nr. 26 EStG, weil sie - im Gegensatz zu Übungsleitern - nicht pädagogisch ausgerichtet sind.

Daher ist in das Gesetz ein § 3 Nr. 26 a EStG eingeführt worden, der **einen allgemeinen Freibetrag für Einnahmen aus nebenberuflichen Tätigkeiten im gemeinnützigen, mildtätigen oder kirchlichen Bereich in Höhe von bis zu 500 Euro im Jahr** vorsieht.

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrech (9. Geplante Erhöhung der Übungsleiterpauschalen mit Tücken, Bundesgesetzblatt 2007 Teil I Nr. 50 vom 15.10.2007)

### 3. Anwendung in der Sozialversicherung

Wieder einmal nimmt die Sozialversicherung eine vom Steuerrecht abweichenden bzw. entgegenlaufenden Standpunkt ein. Die Erhöhung kann für die Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung erst von dem Zeitpunkt an Wirkung entfalten, in dem das Gesetz zur weiteren Stärkung des bürgerschaftlichen Engagements Rechtskraft erlangt hat, d. h. mit dem Tag der Verkündung dieses Gesetzes am 15.10.2007 im Bundesgesetzblatt. Dies ergibt sich aus dem das Sozialversicherungsrecht beherrschenden und in Rechtsprechung und in Rechtslehre anerkannten Grundsatz, dass Versicherungsverhältnisse stets vorausschauend beurteilt werden müssen und nachträglich nicht verändert werden dürfen.

#### Hinweis

Das Gesetz ist am 10.10.2007 verabschiedet worden und tritt rückwirkend zum 1.1.2007 in Kraft. Damit wirkt die Erhöhung bzw. der Erhöhungsbetrag der Übungsleiterpauschale für den Bereich der Sozialversicherung frühestens vom Tage der Verkündung des Gesetzes am 15.10.2007.

Dadurch läuft die im Steuerrecht zulässige Rückwirkung teilweise ins Leere, denn eine rückwirkende Aufstockung in 2007 würde z. B. bei einem regelmäßig auf „554-Euro-Basis“ (400 Euro Aushilfslohn + 154 Euro Übungsleiterpauschale) beschäftigten Übungsleiter zum Wegfall der Sozialversicherungsfreiheit des 400-Euro Mini-Jobs führen.

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrech (9. Geplante Erhöhung der Übungsleiterpauschalen mit Tücken, Bundesgesetzblatt 2007 Teil I Nr. 50 vom 15.10.2007)

### **III. Änderung Lohnsteuerrichtlinien 2008**

Quelle: DATEV Brennpunkte im Lohnsteuer- und Sozialversicherungsrech (2. Entwurf Lohnsteuerrichtlinien 2008, Lohnsteuerrichtlinie 2008 BMF)

#### 1. Neugliederung der Richtlinienstruktur

Die Lohnsteuer-Richtlinien enthalten im Interesse einer einheitlichen Anwendung des Lohnsteuerrechts,

- Erläuterungen der aktuellen Rechtslage,
- Weisungen zur Auslegung des Einkommensteuergesetzes und seiner Durchführungsverordnungen sowie
- Direktiven zur Vermeidung unbilliger Härten und zur Verwaltungsvereinfachung.

Neben dem Einkommensteuergesetz gehören die Lohnsteuer-Richtlinien damit zum wichtigsten Handwerkszeug für eine korrekte Erstellung der Lohn- und Gehaltsbuchführung.

Die Nummerierung der neuen Lohnsteuer-Richtlinien 2008 wird erstmals an der Paragraphen-Struktur des Einkommensteuergesetzes ausgerichtet. Bisher standen die Richtlinien-Nummern in keinem Zusammenhang zu den Paragraphen des Einkommensteuergesetzes.

#### Beispiel:

Die bisherigen Erläuterungen zu der Pauschalierungsvorschrift nach § 40a EStG bei Aushilfsbeschäftigungsverhältnissen wurden in den Richtlinien R 128 u. 128a LStR geregelt. In den Lohnsteuer Richtlinien 2008 erfolgt nun die Nummerierung analog der Paragraphen des EStG:

Erläuterungen zu § 40a EStG = R 40 a LStR

#### 2. Unterstützungen und Beihilfen

In R 3.11 Abs. 2 Satz 6 LStR 2008 wurde ein Hinweis aufgenommen, dass eine "drohende oder bereits eingetretene Arbeitslosigkeit keinen besonderen Notfall begründet". Für Beihilfen oder Unterstützungen die aus diesem Grund von privaten Arbeitgebern geleistet werden, kann damit die Steuerfreiheit nicht in Anspruch genommen werden.

#### 3. Leistungen nach dem Altersteilzeitgesetz

In R 3.28 Abs. Satz 2 LStR 2008 wurde ergänzt, dass die Steuerfreiheit nur in Betracht kommt, wenn die Altersteilzeitarbeit vor dem 1.1.2010 vereinbart wird und der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt das 55. Lebensjahr vollendet hat.

#### 4. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern

In R 3.33 Abs. 3 Satz 2 LStR 2008 wurde eine Definition der Schulpflicht aufgenommen. Maßgeblich, ob ein Kind schulpflichtig ist, sind die jeweiligen landesrechtlichen Schulgesetze. Die Schulpflicht ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen bei Kindern, die

- das 6. Lebensjahr noch nicht vollendet haben oder
- im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr nach dem 30. Juni vollendet haben, es sei denn, sie sind vorzeitig eingeschult worden, oder
- im laufenden Kalenderjahr das 6. Lebensjahr vor dem 1. Juli vollendet haben, in den Monaten Januar bis Juli dieses Jahres.

Weiterhin wurden in R 3.33 Abs.5 LStR 2008 die bisher in R 21c LStR 2005 enthaltenen "Zusätzlichkeitsvoraussetzungen" übernommen. Um die Steuerfreiheit von Beihilfen für die Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern in Anspruch nehmen zu können, ist Voraussetzung, dass es sich um zusätzliche Leistungen des Arbeitgebers handelt.

"Die Zusätzlichkeitsvoraussetzung erfordert, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber schuldet, wenn die maßgebende Zweckbestimmung nicht getroffen wird. Eine zweckgebundene Leistung wird nur dann zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn der Arbeitnehmer die Leistung ohne Zweckbindung nicht erhalten würde. Entscheidend ist also, dass nur derjenige Arbeitnehmer die Leistung erhalten kann, der sie zu dem begünstigten Zweck verwendet. Wird eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns gewährt, liegt keine zusätzliche Leistung vor. Der vereinbarte Arbeitslohn bleibt unverändert.

## 5. Bewertung von Sachbezügen

### 5.1. Pauschale § 37 b EStG

In R 8.1 Abs. 3 LStR 2008 wurde ein Hinweis auf § 37b EStG neu aufgenommen. Dadurch werden auch die nach der neuen Pauschalierungsvorschrift des § 37b EStG pauschal versteuerten Sachbezüge nicht auf die 44-Euro-Sachbezugsfreigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) angerechnet.

#### Hinweis

Es gilt zu beachten, dass die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG von Sachbezügen bisher keine Sozialversicherungsfreiheit der Leistungen auslöst. Sofern es sich bei den Beschenkten um einen Arbeitnehmer des eigenen Unternehmens handelt, ist der sich ergebende geldwerte Vorteil dem regulären Sozialversicherungsabzug zu unterwerfen. (Siehe Sozialversicherung B.7.)

### 5.2. Arbeitgeber-Darlehen

Die bisher in R 31 Abs. 11 LStR 2005 enthaltenen Ausführungen zur Bewertung von Arbeitgeber-Darlehen wurden vollständig entnommen. Der Wegfall der in erster Linie zur Vereinfachung dienenden bisherigen Regelungen würde bedeuten, dass ab 2008 auch ein zinsgünstiges Arbeitgeber-Darlehen unterhalb von 2.600 Euro (sog. Nichtaufgriffsgrenze) steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellt, wenn der dem Arbeitnehmer eingeräumte Zinssatz niedriger ist als der marktübliche Zinssatz.

Bislang sind die Zinsvorteile bei einem, vom Arbeitgeber eingeräumten Darlehen nur dann als Sachbezug zu versteuern, wenn die Summe des noch nicht getilgten Darlehens am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 Euro übersteigt. Durch den geplanten Wegfall dieser Regelung müsste der Arbeitgeber ab 2008 auch für Darlehen bis 2.600 Euro eine Einzelbewertung durchführen und einen geldwerten Vorteil versteuern, wenn es sich um ein zinsloses oder erheblich zinsverbilligtes Darlehen handelt.

Weiterhin könnte zur Vereinfachung nicht mehr der bisherige Maßstabszinssatz von 5 % angesetzt werden, sondern müsste für jedes Arbeitgeber-Darlehen, der marktübliche Zinssatz - wie im BMF Schreiben vom 13.6.2007 2 IV C 5 - S 2334/07/0009 beschrieben - ermittelt und bei Unterschreitung der sich ergebende geldwerte Vorteil angesetzt werden.

## 6. Aufwendungen für Aus- und Fortbildung

Die bislang in R 34 Abs. 2 Satz 4 LStR 2005 enthaltene Aussage, dass bei Arbeitnehmern die ihre Ausbildungs- oder Fortbildungsstätte an nicht mehr als zwei Tagen wöchentlich aufsuchen, jeweils von einer neuen Dienstreise auszugehen ist, wurde nicht in die entsprechende Richtlinie R 9.2 LStR 2008 übernommen.

Dies führt ab 2008 dazu, dass beispielsweise die Berufsschule eines Auszubildenden zur regelmäßigen Arbeitsstätte wird und es sich bei der Fahrt dorthin nicht jeweils um eine neue Dienstreise handelt.

Nach der aktuellen BFH-Rechtsprechung mit Urteil vom 18.5.2004, BStBl. II S. 962, ist aber nur dann von einer neuen regelmäßigen Arbeitsstätte auszugehen ist, wenn sich die auswärtige Tätigkeit im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) Tätigkeitsstätte nicht als untergeordnet, sondern zumindest als gleich geordnet darstellt.

## 7. Reisekosten beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit

Umfangreich überarbeitet wurden die Richtlinientexte zum Reisekostenrecht (R 9.4 - 9.11 LStR 2008). Die Änderungen ergeben sich größtenteils auf Grund der jüngsten Rechtsprechung des BFH zur Ausweitung des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte. An der bisherigen in R 37 Abs. 1 LStR 2005 geregelten Unterscheidung nach Dienstreise, Fahrtätigkeit und Einsatzwechseltätigkeit wird nicht mehr festgehalten.

In dem neuen Richtlinien text wird vielmehr durchgängig die Bezeichnung "**beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit**" verwendet. Die genaue Definition ergibt sich aus R 9.4 Abs. 2 Satz 1 LStR 2008. **Eine beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit liegt dann vor, wenn der Arbeitnehmer vorübergehend außerhalb seiner Wohnung und einer regelmäßigen Arbeitsstätte beruflich tätig wird.** Anschließend wird in Satz 2 klargestellt, dass eine Auswärtstätigkeit auch vorliegt, wenn der Arbeitnehmer bei seiner individuellen beruflichen Tätigkeit typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug tätig wird.

### 7.1. Begriff der regelmäßigen Arbeitsstätte

Die durch den BFH vorgegebene und mittlerweile durch Schreiben der Finanzverwaltung OFD Rheinland, Verfügung vom 7.2.2007, S 2353 - 1001 St 214, bestätigte Definition des Begriffs der "regelmäßigen Arbeitsstätte" findet sich in R 9.4 Abs. 3 LStR 2008.

Bei der regelmäßigen Arbeitsstätte handelt es sich demnach um:

- "den **ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit** des Arbeitnehmers, **unabhängig** davon, **ob** es sich um eine **Einrichtung des Arbeitgebers** handelt.
- Regelmäßige Arbeitsstätte ist insbesondere **jede ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers**, der **der Arbeitnehmer zugeordnet** ist **und** die er mit einer gewissen Nachhaltigkeit **immer wieder aufsucht**.
- Nicht maßgebend sind Art, Umfang und Inhalt der Tätigkeit.
- Von einer regelmäßigen Arbeitsstätte ist auszugehen, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer **durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche** aufgesucht wird. "

Bei einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit (z.B. befristete Abordnung) an einer anderen betrieblichen Einrichtung des AG oder eines verbundenen Unternehmens wird dieses nicht zur regelmäßigen Arbeitsstätte.

#### Hinweis

Gerade die Voraussetzung, dass eine regelmäßige Arbeitsstätte bereits dann vorliegt, wenn die betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wird, dürfte noch erhebliche Probleme bereiten. Für die Lohnabrechnung kann diese Voraussetzung mit Gewissheit erst am Ende des Kalenderjahres abschließend beurteilt werden. Sollte daran festgehalten werden, würde dies umfangreiche Aufzeichnungspflichten und am Jahresende weitreichende Überprüfungspflichten nach sich ziehen.

Dem neuen Grundsatz zur "Regelmäßigkeit" bei Reisekosten würde das bislang in H 31 LStR 2005 geregelte Prinzip der "gelegentlichen Nutzung" bei Überlassung eines Dienstfahrzeugs entgegenstehen. Danach ist ein geldwerter Vorteil bei Dienstwagenüberlassung nicht gegeben, wenn ein Fahrzeug nur gelegentlich (von Fall zu Fall) für nicht mehr als fünf Kalendertage im Kalendermonat überlassen wird. Die Überlassung bzw. Nutzung eines Dienstwagens an fünf Kalendertagen im Monat gilt damit als "gelegentlich", während vier Fahrten bei der Bewertung der Arbeitsstätte als "regelmäßig" anzusehen sind.

## 7.2. Fahrtkosten

Bei dem in R 9.5 LStR 2008 geregelten Ersatz von Fahrtkosten wird ebenfalls nicht mehr nach den bisherigen Reisearten unterschieden. Die derzeit noch für Einsatzwechseltätigkeit maßgebende in R 38 Abs. 3 LStR 2005 geregelte 30 km-Grenze wurde nicht übernommen und ist daher ab 2008 nicht mehr anzuwenden.

Weiterhin enthält R 9.5 LStR 2008 **keinen Hinweis zur Anwendung der Dreimonatsfrist**. Dies hätte zur Folge, dass Fahrten zu einer auswärtigen Tätigkeitsstätte zeitlich unbegrenzt als Reisekosten und nicht mehr ab dem 4. Monat als (steuerpflichtige) Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zu behandeln wären.

## 7.3. Verpflegungsmehraufwendungen

Bei derselben Auswärtstätigkeit beschränkt sich der Abzug der Verpflegungsmehraufwendungen auf die ersten drei Monate (wie bisher). Dieselbe Auswärtstätigkeit liegt nicht vor, wenn die auswärtige Tätigkeitsstätte an nicht mehr als (ein bis) zwei Tagen wöchentlich aufgesucht wird.

Eine längerfristige vorübergehende Auswärtstätigkeit ist noch als dieselbe Auswärtstätigkeit zu beurteilen, wenn der Arbeitnehmer nach einer Unterbrechung die Auswärtstätigkeit mit gleichem Inhalt, am gleichen Ort ausübt und ein zeitlicher Zusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit besteht. Eine urlaubs- oder krankheitsbedingte Unterbrechung bei derselben Auswärtstätigkeit hat auf den Ablauf der Dreimonatsfrist keinen Einfluss. Andere Unterbrechungen, z. B. durch vorübergehende Tätigkeit an der regelmäßigen Arbeitsstätte, führen nur dann zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen gedauert hat.

## 7.4. Übernachtungskosten

Übernachungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. Benutzt der Arbeitnehmer ein Mehrbettzimmer gemeinsam mit Personen, die zu seinem Arbeitgeber in keinem Dienstverhältnis stehen, sind die Aufwendungen maßgebend, die bei Inanspruchnahme eines Einzelzimmers im selben Haus entstanden wären.

Führt auch die weitere Person eine Auswärtstätigkeit durch, sind die tatsächlichen Unterkunfts-kosten gleichmäßig aufzuteilen.

Wird durch Zahlungsbelege nur ein Gesamtpreis für Unterkunft und Verpflegung nachgewiesen und lässt sich der Preis für die Verpflegung nicht feststellen (z. B. Tagungspauschale), ist der Gesamtpreis zur Ermittlung der Übernachtungskosten wie folgt zu kürzen:

1. für Frühstück um 20 %,
2. für Mittag- und Abendessen um jeweils 40 %

des für den Unterkunfts-ort maßgebenden Pauschbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen bei einer Auswärtstätigkeit mit einer Abwesenheitsdauer von mindestens 24 Stunden.

Die tatsächlichen Übernachtungskosten können bei einer Auswärtstätigkeit als Reisekosten angesetzt und als Werbungskosten abgezogen werden, soweit sie nicht vom Arbeitgeber nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei ersetzt werden.

#### 7.5. Übernachtungspauschale

Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber weiterhin einen Pauschbetrag von 20 Euro steuerfrei erstatten. Bei Übernachtungen im Ausland dürfen die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungsgelder) steuerfrei erstattet werden. Die Pauschbeträge werden vom Bundesministerium der Finanzen im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder auf der Grundlage der höchsten Auslandsübernachtungsgelder nach dem Bundesreisekostengesetz bekannt gemacht.

Die Pauschbeträge dürfen nicht steuerfrei erstattet werden, wenn dem Arbeitnehmer die Unterkunft vom Arbeitgeber oder auf Grund seines Dienstverhältnisses von einem Dritten unentgeltlich oder teilweise unentgeltlich zur Verfügung gestellt wurde. Auch bei Übernachtung in einem Fahrzeug ist die steuerfreie Zahlung der Pauschbeträge nicht zulässig. Bei Benutzung eines Schlafwagens oder einer Schiffskabine dürfen die Pauschbeträge nur dann steuerfrei gezahlt werden, wenn die Übernachtung in einer anderen Unterkunft begonnen oder beendet worden ist.

#### 7.6. Einsatzwechseltätigkeit

Arbeitnehmer, die typischerweise an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten beruflich tätig werden und dabei am Ort der auswärtigen Tätigkeitsstätte vorübergehend eine Unterkunft beziehen, begründen nach aktueller Ansicht des BFH Urteile vom 11.5.2005 - VI R 7/02, BStBl. II S. 782 und VI R 34/04, BStBl. II S. 793 keine doppelte Haushaltsführung. Eine doppelte Haushaltsführung kann nur am Ort der regelmäßigen Arbeitsstätte begründet werden, nicht aber am Ort einer vorübergehenden Auswärtstätigkeit.

Hieraus folgte bislang, dass Arbeitnehmer mit ständig wechselnden Tätigkeitsstätten und Übernachtung entweder die tatsächlichen Übernachtungskosten in vollem Umfang oder ohne Einzelnachweis einen Pauschbetrag von 20 Euro je Übernachtung zeitlich unbegrenzt, also auch über drei Monate hinaus steuerfrei erhalten können.

#### **Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer, der auf ständig wechselnden Tätigkeitsstätten eingesetzt wird, ist vom 1.6. - 31.10.2007 auf einer Baustelle beschäftigt, die 300 km von seiner Wohnung entfernt ist. Er übernachtet unter der Woche in einer Gemeinschaftsunterkunft in der Nähe der Baustelle und kehrt an den Wochenenden nach Hause zurück.

Bisher kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer für die gesamte Dauer des Einsatzes und über drei Monate hinaus entweder die Pauschale in Höhe von 20 Euro je Übernachtung oder die nachgewiesenen ggf. höheren, tatsächlichen Aufwendungen steuerfrei erstatten. Dieses bleibt bestehen.

Bei einer Einsatzwechseltätigkeit mit Übernachtung im Ausland sind ebenfalls entweder die pauschalen Auslandsübernachtungsgelder, die bei einer Dienstreise in das betreffende Land in Betracht kommen oder die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstandenen und nachgewiesenen Aufwendungen, steuerfrei ersetzbar.

#### 8. Mehraufwendungen bei doppelter Haushaltsführung

Die bislang sieht R 43 Abs. 11 LStR 2005 bei doppelter Haushaltsführung vorgesehene Erstattung von Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis für einen Zeitraum von

- drei Monaten mit einem Pauschbetrag bis zu 20 Euro und
- für die Folgezeit mit einem Pauschbetrag bis zu 5 Euro je Übernachtung bleibt weiterhin bestehen

#### 9. Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

In R 40.2 Abs. 6 S.1 Nr. b LStR 2008 wurde auch für die Arbeitgeber-Erstattung von Fahrtkosten der Hinweis aufgenommen, dass "aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden kann, dass an 15 Arbeitstagen monatlich Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unternommen werden."

## IV. Änderung der Rechtsprechung

### 1. Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

#### 1.1. Beweis des ersten Anscheins spricht für auch private Nutzung des Dienstwagens

Die 1 v.H.-Regelung kommt nicht zur Anwendung, wenn eine Privatnutzung des Firmenfahrzeugs ausscheidet. Allerdings spricht der Beweis des ersten Anscheins für eine private Nutzung.

Das Verbot des Arbeitgebers, das Fahrzeug privat zu nutzen, kann ausreichen, den Anscheinsbeweis zu erschüttern, sofern es nicht nur zum Schein ausgesprochen worden ist .

Die Würdigung, ob im Einzelfall der Anscheinsbeweis als entkräftet angesehen werden kann, obliegt der Tatsacheninstanz .

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.11.2006, VI R 19/05

#### 1.2. Die 1 % - Regelung kann nicht durch Vereinbarung eines Nutzungsentgelts vermieden werden

Bei der 1 v.H.-Regelung zur Ermittlung der privaten Nutzung eines Firmenfahrzeugs handelt es sich um eine zwingende Bewertungsregelung, die nicht durch die Zahlung eines Nutzungsentgelts vermieden werden kann, selbst wenn dieses als angemessen anzusehen ist. Die vereinbarungsgemäß gezahlten Nutzungsvergütungen sind von den nach § 8 Abs. 2 Sätze 2 und 3 EStG ermittelten Werten in Abzug zu bringen.

BFH - Urteil vom 07.11.07 VI R 95/04 -

#### 1.3. Arbeitslohn aufgrund Verzichts auf Schadensersatz bei Schadensfahrt unter Alkoholeinfluss und Werbungskostenabzug

Verzichtet der Arbeitgeber gegenüber dem Arbeitnehmer auf Schadensersatz nach einem während einer beruflichen Fahrt alkoholbedingt entstandenen Schaden am auch zur privaten Nutzung überlassenen Firmen- PKW, so ist der dem Arbeitnehmer aus dem Verzicht entstehende Vermögensvorteil nicht durch die 1 v.H.-Regelung abgegolten.

Der als Arbeitslohn zu erfassende Verzicht auf Schadensersatz führt nur dann zu einer Steuererhöhung, wenn die Begleichung der Schadensersatzforderung nicht zum Werbungskostenabzug berechtigt. Ein Werbungskostenabzug kommt nicht in Betracht, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit war.

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 24.5.2007, VI R 73/05

Der Verzicht des Arbeitgebers auf die Geltendmachung einer aus einem Verkehrsunfall herrührenden Schadensersatzforderung gegen den Arbeitnehmer stellt eine Vermögensmehrung dar, die als Arbeitslohn zu erfassen ist. Arbeitnehmer, denen von ihrem Arbeitgeber ein Firmenwagen zur Verfügung gestellt wird, müssen den damit verbundenen geldwerten Vorteil als Arbeitslohn versteuern. Nach dem Einkommensteuergesetz wird der Vorteil monatlich mit 1 % des Bruttolistenpreises bewertet. Durch die 1%-Regelung werden nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) die Kosten abgegolten, die unmittelbar durch das Halten und den Betrieb des Fahrzeugs veranlasst sind und typischerweise bei seiner Nutzung anfallen.

Mit Urteil vom 24. Mai 2007 VI R 73/05 hat der BFH nun entschieden, dass Unfallkosten von der 1 %-Regelung nicht erfasst werden. Solche Kosten führen bei Verzicht des Arbeitgebers auf Schadensersatz zu einer Steuererhöhung, wenn und soweit die Begleichung der Schadensersatzforderung nicht ihrerseits zum Werbungskostenabzug berechtigen würde. Dies war im Streitfall zweifelhaft und führte deshalb zur Zurückverweisung des Verfahrens an das Finanzgericht. Denn der Arbeitgeber hatte auf die Geltendmachung eines Schadensersatzanspruchs gegen den Arbeitnehmer wegen eines Unfallschadens auch für den Fall verzichtet, dass er bei einer Fahrt unter Alkoholeinfluss entstanden war. Ein Werbungskostenabzug ist aber ausgeschlossen, wenn das auslösende Moment für den Verkehrsunfall die alkoholbedingte Fahruntüchtigkeit war.

#### 1.4. Zuzahlung des Arbeitnehmers zur PKW Überlassung durch Arbeiter -Ehegatten Verhältnis

Zuzahlungen des Arbeitnehmers zu den AK eines vom Arbeitgeber für Dienst- und Privatfahrten überlassenen Fahrzeugs können nicht als WK berücksichtigt werden, da die damit erstrebte Anschaffung eines höherwertigen Fahrzeugs mindestens teilweise privat veranlasst ist.

Lohnzahlungen und Fahrtkostenerstattungen sind im Rahmen des Ehegatten-Arbeitsverhältnisses nicht als Erwerbсаufwand abziehbar, wenn das Vertragsverhältnis nicht dem zwischen Fremden üblichen entspricht.

Finanzgericht Köln, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 26. Oktober 2005 10 K 8005/00 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 59/06).

Kein anzuerkennendes Ehegattenarbeitsverhältnis liegt im vorliegenden Fall vor. Das Finanzamt hat zu Recht die Zahlungen des Arbeitnehmers an die Ehefrau als Arbeitgeber. nicht als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit berücksichtigt. Zwischen den Eheleuten liegt nämlich kein steuerlich zu berücksichtigendes Dienstverhältnis vor.

### 1.5. Besteuerung eines geldwerten Vorteils beim Arbeitnehmer wegen Nutzung eines Firmenfahrzeugs auch zu privaten Zwecken

Ist einem Arbeitnehmer ein Firmenfahrzeug zu jeder Zeit verfügbar, gilt der Anscheinsbeweis, dass es auch tatsächlich privat genutzt worden ist.

Ob dieser Anscheinsbeweis erschüttert ist, ist anhand einer Würdigung der Umstände des Einzelfalles festzustellen (z. B. arbeitsvertragliches Verbot einer privaten Nutzung, Vorkehrungen zur Überwachung dieses Verbots, Kontrolle durch Führung eines Fahrtenbuchs Beachtung von Vorgaben des Arbeitgebers in anderer Hinsicht bei Nutzung des überlassenen Fahrzeugs, Einschränkung einer möglichen privaten Nutzung aus tatsächlichen Gründen, Vorhandensein weiterer Fahrzeuge beim Arbeitnehmer).

Finanzgericht Münster, Urteil vom 29. November 2006 12 K 3156/04 L - rechtskräftig.

### 1.6. Begriff des ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs

Es ist höchstrichterlich im Wesentlichen geklärt, welche Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch i. S. des § 6 Abs.1 Nr. 4 Satz 2 EStG zu stellen sind.

BFH Beschluss vom 13.03.2007 - VI B 141/06 BFH NV 2007 S. 1132

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat in mehreren Entscheidungen die Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch näher präzisiert. Danach muss das Fahrtenbuch eine hinreichende Gewähr für die Vollständigkeit und Richtigkeit der Aufzeichnungen bieten, sodass der zu versteuernde Privatanteil (Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte) an der Gesamtfahrleistung mit vertretbarem Aufwand überprüft werden kann. Dazu gehört auch, dass das Fahrtenbuch zeitnah und fortlaufend in einer geordneten und geschlossenen äußeren Form geführt wird, die nachträgliche Einfügungen oder Veränderungen ausschließt oder zumindest deutlich als solche erkennbar werden lässt. Demnach reichen etwa laufend, aber lose gefertigte Aufzeichnungen auf Notizzetteln und Terminübersichten nicht aus. Von diesen Grundsätzen ist das Finanzgericht (FG) in der angefochtenen Entscheidung ausgegangen. Das FG kommt richtigerweise zu dem Schluss dass die von dem Geschäftsführern erstellten Tabellenblätter, die mittels einer Heftleiste lose abgeheftet waren, erkennbar nicht den gesetzlichen (formalen) Anforderungen an ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch genügen.

### 1.7. Anforderungen an ordnungsgemäßes Fahrtenbuch

Die Rechtsfrage, welche Rechtsfolgen ein nicht ordnungsgemäß geführtes Fahrtenbuch hat, ist grundsätzlich nicht mehr klärungsbedürftig. Steht die Bewertungsalternative Fahrtenbuch aus Rechtsgründen nicht zur Verfügung, greift die sog. 1 %-Regelung, nämlich die Bewertung auf Grundlage des inländischen Listenpreises des Kraftfahrzeuges.

Fehlen ordnungsgemäße Aufzeichnungen durch ein Fahrtenbuch, bleibt weder Raum für eine freie Schätzung des Anteils der Privatnutzung noch für eine an den Angaben des Steuerpflichtigen in einem Fahrtenbuch orientierte Schätzung.

Die Voraussetzungen für ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch sind durch die Rechtsprechung des BFH geklärt.

BFH Beschluss vom 17-04.2007 - VI B 145/06 BFH NV 2007 S.

#### 1.8. Fahrtenbuch eines Beamten

Die in der Rechtsprechung des BFH entwickelten Merkmale eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuches gelten auch dann, wenn einem hohen Beamten ein Dienstwagen mit der Möglichkeit der privaten Nutzung zur Verfügung gestellt wird. Enthält das Fahrtenbuch keine Angaben über den jeweiligen Anlass einer Fahrt und den aufgesuchten Gesprächspartner, genügt es nicht, dass der Beamte gegenüber seinem Dienstherrn die Richtigkeit der Eintragungen als Dienstfahrten bestätigt.

BFH Beschluss vom 28.06.2007 - VI B 112/06 BFH NV 2007 S

Im Übrigen hat das FG seine Erwägung, dass auch die nachgereichten Terminkalender die von ihm festgestellten Mängel der Fahrtenbücher nicht heilen könnten, entgegen der Auffassung des Klägers nicht maßgeblich auf die als widersprüchlich angesehenen Angaben "selbst gefahren" und "Urlaub" gestützt, sondern diesen Punkt nur als letzten in einer Reihe von Argumenten erwähnt.

#### 1.9. Fahrtenbuch auch bei Wirtschaftsprüfern trotz Verschwiegenheitspflicht

Die Verschwiegenheitspflicht eines Wirtschaftsprüfers zwingt nicht dazu, die Maßstäbe bei der Führung eines Fahrtenbuches in Bezug auf diese Personengruppe herabzusetzen.

Finanzgericht Hamburg, Urteil des Berichterstatters (§ 79a FGO) vom 17. Januar 2007 K 74/06 - rechtskräftig. EFG 2007, S. 669 f)

Ein Stpfl., der das Fahrzeug im Rahmen einer mehrtägigen beruflichen Reise nutzt, muss jeden einzelnen Reisetag durch Angabe des jeweils aufgesuchten Geschäftspartners und Aufzeichnung des erreichten Kilometerstandes dokumentieren; berufliche Reisen, die sich über mehrere Tage erstrecken, dürfen nicht zu einem Eintrag verbunden werden.

Verschwiegenheitspflicht eines Wirtschaftsprüfers zwingt nicht dazu, die Maßstäbe hinsichtlich der Führung eines Fahrtenbuches in Bezug auf diese Personengruppe herabzusetzen. Das erkennende Gericht ist sich im vorliegenden Zusammenhang sehr wohl bewusst, dass der Kl. auf Grund seiner beruflichen Stellung als Wirtschaftsprüfer Verschwiegenheitspflichten unterliegt. Es hält allerdings dafür, dass die dem einzelnen Mandanten gegenüber zu wahrende Verschwiegenheitspflicht nicht dazu zwingt, die Maßstäbe bei der Führung eines

Fahrtenbuches in Bezug auf die Personengruppe der StB und Wirtschaftsprüfer herabzusetzen.

Denn allein durch die Angabe des Namens und der Anschrift werden noch keine schützenswerten Interessen des Mandanten berührt. Die Namen und Anschriften der Mandanten des Kl. sind dem FA überdies aus anderen Zusammenhängen bekannt, nämlich auf Grund der dem Arbeitgeber des Kl. gegenüber den Steuer- und Finanzbehörden obliegenden steuerrechtlichen Aufklärungs-, Mitwirkungs- und Erklärungspflichten.

### 1.10. Ordnungsmäßigkeit eines Fahrtenbuchs

Nur ein zeitnah geführtes Fahrtenbuch ist geeignet, die Anwendung der sog. 1 v. H.-Regelung auszuschließen.

Finanzgericht Münster. Urteil vom 8. Juni 2005 1 K 6435/02 L - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 76/06).

### 1.11. 0,03 v. H.-Regelung bei Kfz-Gestellung

Für die Besteuerung der Pkw-Nutzung nach § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs.2 Satz 3 EStG i. H. v. 0,03 v. H. des Listenpreises für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte kommt es nicht darauf an, ob der Stpfl. das Kfz für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte tatsächlich nutzt, sondern darauf, ob er es hierfür mangels Nutzungsverbots nutzen kann.

Die Besteuerung unterbleibt nur, wenn ein steuerlich anzuerkennendes Nutzungsverbot vorliegt, welches vom Arbeitgeber auch überwacht wird.

Hessisches Finanzgericht, Urteil vom 26. März 2007 11 K 1844/05 - Nichtzulassungsbeschw. eingelegt (Az. des BFH VI B 53/07).

## **2. Entfernungspauschale**

### 2.1. Umwegfahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte

Für die rechtliche Qualifikation dienstlich veranlasster Umwegfahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ist entscheidend, was als Ziel und Zweck der werktäglichen Fahrten von der Wohnung aus im Vordergrund steht.

Für Arbeitnehmer und entsprechend für andere Steuerpflichtige ist dies in aller Regel das Aufsuchen der Arbeitsstätte, d. h. des Ortes, der den Mittelpunkt der beruflichen Tätigkeit bildet.

Der Charakter als Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte wird erst dann geändert, wenn nicht das Aufsuchen der Arbeitsstätte, sondern andere Gründe für die Fahrt maßgebend sind (Rechtsprechung).

BFH Beschluss vom 10.04.2007 - XI B 136/06 BFH NV 2007 S. 1310

## 2.2. Entfernungspauschale

Der Rechtsfrage, was unter einer "offensichtlich verkehrsgünstigeren" Straßenverbindung zu verstehen ist, kommt keine grundsätzliche Bedeutung zu.

Die Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte, die das Finanzamt für die Eintragung eines Lohnsteuer-Freibetrages berücksichtigt hat, muss nicht notwendigerweise auch, bei der Einkommensteuer-Veranlagung angesetzt werden.

BFH Beschluss vom 10.04.2007 - VI B 134/06 BFH NV 2007, 1309

## 2.3. Verfassungsmäßigkeit der Entfernungspauschale

Es ist ernstlich zweifelhaft, ob das ab 2007 geltende Abzugsverbot des § 9 Abs. 2 EStG betreffend Aufwendungen für Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte verfassungsgemäß ist.

BFH Beschluss vom 23. August 2007 VI B 42/07

Da im Schrifttum beachtliche Bedenken gegen die Verfassungsmäßigkeit der Neuregelung erhoben werden, einander widersprechende Entscheidungen der Finanzgerichte vorliegen und die Streitfrage höchstrichterlicher Klärung bedarf, ist bereits deshalb das Vorliegen von verfassungsrechtlichen Zweifeln als Voraussetzung der AdV zu bejahen.

## 2.4. Streit über Pendlerpauschale

Was rät der BMF den Bürgern in Sachen Pendlerpauschale?

BMF Schreiben vom 12. 09.2007

Der Gesetzgeber hat entschieden, dass die Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte ab 1.1.2007 nicht mehr als Werbungskosten anerkannt werden. Deutschland richtet sich damit – wie viele andere europäische Staaten auch – nach dem so genannten „Werkstorprinzip“.

...„Dass dies nicht nur auf Begeisterung stößt, war uns klar – aber eine Regierung, die sich nur nach Umfragen richtet, verliert sich in Beliebigkeit und kann das Ziel der Konsolidierung, das wir doch alle für richtig halten, nicht erreichen...“

Für Menschen mit sehr weiten Wegen zur Arbeit haben wir – im Rahmen einer Härtefallregelung – eine Unterstützung vorgesehen, die ab einer Entfernung von 20 km greift. Darunter sind die meisten Fälle übrigens bereits durch den Arbeitnehmer-Pauschbetrag abgedeckt!“....

Für Eintragungen von Freibeträgen auf der Lohnsteuerkarte haben die Fachleute von Bund und Ländern nun ein unbürokratisches und schnelles, gleichwohl dem geltenden Recht entsprechendes, Verfahren gefunden.

Steuerpflichtigen, die wegen der Eintragung eines Freibetrags auf der Lohnsteuerkarte beim Finanzamt vorsprechen, wird ermöglicht, ihren Einspruch und ihren Antrag auf Aussetzung der Vollziehung zu Protokoll zu erklären. Anschließend wird sogleich im Wege der Aussetzung der Vollziehung der begehrte Freibetrag auch für die ersten 20 Entfernungskilometer eingetragen.

Damit kann der Bürger diesen bis Ende des Jahres geltend machen, obwohl das Gesetz diesen Anspruch nicht vorsieht. Jeder, der jetzt mit einem Freibetrag arbeiten möchte, muss deshalb wissen, dass er über das Jahr zu wenig Steuern zahlt – dies wird dann mit dem Steuerbescheid nachgefordert.

Bis das Bundesverfassungsgericht eine endgültige Entscheidung in dieser Sache getroffen haben wird, werden Einkommensteuerbescheide ab 2007 wegen der Frage der Abschaffung der Entfernungspauschale von Amts wegen für vorläufig erklärt. Der Steuerfall bleibt dann bis zu einer Entscheidung in Karlsruhe insoweit „offen“. Auch dies dient der Vermeidung von unnötiger Bürokratie im Sinne der Bürger.

Die Bundesregierung macht deutlich, dass sie keine Zweifel daran hat, dass sich das Bundesverfassungsgericht der Wertentscheidung des Gesetzgebers anschließen wird.

### 2.5. Entfernungspauschale für offensichtlich verkehrsgünstigere Umwegstrecke

Die Beurteilung einer anderen als der kürzesten Straßenverbindung als offensichtlich verkehrsgünstiger i. S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 NI.. 4 Satz 4 EStG hängt nicht allein von der Zeitdifferenz ab; erspart der Berufspendler täglich 31 Minuten, kann die Entfernungspauschale für die Umwegstrecke zu Grunde gelegt werden, wenn die Benutzung dieser Straßenverbindung den städtebaulichen Zielen der Vermeidung innerstädtischer Verkehrsstauungen und Umweltbelastungen entspricht.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 23. März 2007 1 K 3285/06 E - rechtskräftig.

## **3. Zufluss Arbeitslohn**

### 3.1. Lohnzufluss durch Regressverzicht nach Lohnsteuerhaftung

Erfüllt der Arbeitgeber einen gegen ihn nach § 42 d Abs.1 Nr.1 EStG ergangenen Lohnsteuer-Haftungsbescheid, kann er die auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallende Lohnsteuer von diesen regelmäßig zurückfordern. Ob der Regressanspruch auf § 426 oder § 670 BGB beruht, kann dahinstehen, wenn die geltend gemachten Einwendungen in bei den Fällen nicht durchgreifen.

Sieht der Arbeitgeber von der Durchsetzung seines Regressanspruchs freiwillig ab, wendet er auch dann Lohn zu, wenn kein Erlassvertrag i. S. von § 397 BGB zustande gekommen ist.

BFH Beschluss vom 05.03.2007 - VI B 41/06 BFHNV 2007, 1122

Maßgebend ist nämlich nicht, dass der Arbeitgeber den Vorteil durch einen Rechtsakt zuwendet, sondern dass sich aus den Umständen ergibt, dass der Arbeitgeber mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis den Arbeitnehmer um den Wert des Anspruchs bereichert. Das gilt auch, wenn ein wegen unterbliebenen Lohnsteuerabzugs in Haftung genommener Arbeitgeber nach Entrichtung der Haftungsschuld davon absieht, beim Arbeitnehmer Regress zu nehmen.

Insbesondere setzt die Annahme, die Zuwendung sei durch das Dienstverhältnis veranlasst, nicht voraus, dass der Arbeitnehmer zum Zeitpunkt der Zuwendung noch bei diesem Arbeitgeber beschäftigt ist, was sich aus dem Wortlaut des § 19 Abs.1 Nr. 2 EStG zweifelsfrei ergibt.

Im Innenverhältnis trägt der Arbeitnehmer die Steuer jedoch allein, da es Sache des Arbeitnehmers ist, für Personensteuern aufzukommen, die an seine Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit anknüpfen.

Dementsprechend muss der Arbeitnehmer nicht nur beim laufenden Lohnsteuerabzug dulden, dass der Arbeitgeber die entstandene Lohnsteuer vom Bruttolohn einbehält und abführt, sondern **der Arbeitnehmer muss grundsätzlich auch bei zu Unrecht unterbliebenem Lohnsteuerabzug dem Arbeitgeber den Haftungsbetrag ersetzen**. Die Tatsache, dass es Sache des Arbeitnehmers ist, die an seinen Arbeitslohn anknüpfende Steuer zu tragen, gilt im Regelfall sogar bei der Erhebung der Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz und hat bei der Nettolohnvereinbarung zur Folge, dass in der Übernahme der Steuer ein weiterer geldwerter Vorteil liegt.

### 3.2. Zufluss von Arbeitslohn bei Aktienoptionen

Bei einem Aktienerwerb fließt dem Arbeitnehmer der geldwerte Vorteil in dem Zeitpunkt zu, in dem der Anspruch auf die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Aktien erfüllt wird.

Zivilrechtliche Auseinandersetzungen in Zusammenhang mit dem vom Arbeitnehmer angestrebten Verkauf der Aktien und der Verwendung des Veräußerungserlöses stehen dem Zufluss des geldwerten Vorteils nicht entgegen.

BFH Urteil vom 01.02.2007 - VI R 73/04 BFH NV 2007 896

### 3.3. Sonderzahlung aus dem Konzernverbund des Arbeitgebers ist kein steuerfreies Trinkgeld

Freiwillige Sonderzahlungen an Arbeitnehmer eines konzernverbundenen Unternehmens sind keine steuerfreien Trinkgelder i.S. des § 3 Nr. 51 EStG.

BFH- Urteil vom 03.05.07 VI R 37/05 -

### 3.4. Rückzahlung von Arbeitslohn erst im Kalenderjahr des tatsächlichen Abflusses

Die Rückzahlung ursprünglich als laufender Arbeitslohn gezahlter Beträge gilt nicht schon in dem Kalenderjahr als abgeflossen, in dem der laufende Arbeitslohn selbst gemäß § 11 Abs. 1 Satz 3 (jetzt Satz 4) EStG i.V.m. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG als bezogen galt. Die Rückzahlung ist erst im Kalenderjahr des tatsächlichen Abflusses Einkünfte mindernd zu berücksichtigten

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.11.2006, VI R 2/05

### 3.5. Auszahlung aus einer Gruppenunfallversicherung als steuerpflichtiger Arbeitslohn

Bei Todesfalleistungen aus einer vom Arbeitgeber für seine Arbeitnehmer abgeschlossenen Gruppenunfallversicherung, deren Abschluss im Arbeitsvertrag vereinbart war und deren Rechte gem. § 12 AUB allein der Arbeitgeber ausüben kann, handelt es sich wegen des Veranlassungszusammenhangs mit dem Arbeitsverhältnis im Regelfall um Arbeitslohn.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 15. November 11 K 5028/04 - rechtskräftig.

Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben den Gehältern und Löhnen u. a. auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden.

Ausgehend von diesen Grundsätzen, denen der Senat sich anschließt, handelte es sich bei der Versicherungsleistung um Arbeitslohn.

Kann allein der Arbeitgeber die Rechte aus einer Gruppenunfallversicherung geltend machen, fließt dem Arbeitnehmer zwar mit der Prämienzahlung noch kein Arbeitslohn zu, doch durch die Zahlung der Versicherungssumme ist dem Verstorbenen Arbeitslohn zugeflossen.

### 3.6. Zahlung der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung eines angestellten RA durch den Arbeitgeber ist Arbeitslohn

Die Zahlung der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung eines angestellten RA durch den Arbeitgeber ist Arbeitslohn i. S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

Finanzgericht Nürnberg, Urteil vom 4. Mai 2006 VI 200/2005 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 64/06).

Die Zahlung der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer angestellten Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber ist als Ersatz von WK steuerbarer und steuerpflichtiger Arbeitslohn.

Ein Veranlassungszusammenhang zwischen der Leistung des Arbeitgebers und dem Arbeitsverhältnis wird regelmäßig vermutet. Die Vermutung ist widerlegbar, wenn der Arbeitnehmer nachweist, dass die Leistungen aus einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers gewährt werden. Das ist nur dann der Fall, wenn das Interesse des Arbeitnehmers an diesem Vorteil demgegenüber völlig in den Hintergrund tritt.

#### Anmerkung

Die Frage, ob die Zahlung der Beiträge für eine Berufshaftpflichtversicherung durch den Arbeitgeber beim Arbeitnehmer zu steuerpflichtigem Arbeitslohn führt, ist höchstrichterlich noch nicht entschieden worden. Zur Beantwortung dieser für die Praxis bedeutsamen Frage stehen daher bislang lediglich die allgemeinen Rechtsprechungsgrundsätze des BFH zur Definition des Begriffs Arbeitslohn zur Verfügung.

Nach der ständigen Rspr. des BFH stellt ein vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zugewendeter Vorteil keinen Arbeitslohn dar, wenn dieser Vorteil aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt wird. Hierfür muss eine Gesamtwürdigung aller Begleitumstände ergeben, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht.

Das FG München (Urteil vom 5. August 2002 7 K 5726/00, EFG, 2002, 1524, rkr.) hat die Prämienzahlung für eine Vermögensschadenhaftpflichtversicherung durch den Arbeitgeber nicht als Arbeitslohn angesehen, obwohl in dem konkreten Fall die Rechte aus dem Versicherungsvertrag unmittelbar den Mitgliedern der Geschäftsführung und leitenden Angestellten als versicherten Personen zustehen sollten. Entscheidend war dabei für das FG München die Überlegung, dass nach den im Arbeitsrecht entwickelten Grundsätzen im Regelfall der Arbeitgeber für einen von seinem Arbeitnehmer verursachten Schaden einzustehen und den Arbeitnehmer, entsprechend freizustellen hat. Die Versicherung diene damit nach Ansicht des FG München letztlich dazu, die vom Arbeitgeber selbst zu tragenden Schäden abzudecken.

#### 3.7. Anteile an der Arbeitgeber- GmbH als geldwerter Vorteil

1. Ein geldwerter Vorteil liegt regelmäßig auch dann vor, wenn eine Arbeitgeber-Kapitalgesellschaft einem Arbeitnehmer verbilligt Anteile am Gesellschaftskapital überlässt.

2. Eine Schätzung des gemeinen Werts der übertragenen Anteile in Anlehnung an die Vorschrift des § 11 Abs. 2 BewG kann jedenfalls dann zu einem unzutreffenden Ergebnis führen, wenn der Stpfl. - etwa auf Grund eines gesellschaftsvertraglichen Veräußerungsverbots - zunächst gar keine Möglichkeit hat, den in den erworbenen Geschäftsanteilen liegenden Wert zu realisieren.

Finanzgericht Köln, Beschluss vom 17. Januar 2007 10 V 4341/06 - Beschwerde. eingelegt (Az. des BFH: VI B 25/07).

Im Streitfall bestehen erhebliche Zweifel daran, ob ein geldwerter Vorteil zugeflossen ist. Zwar hat der BFH entschieden, dass ein geldwerter Vorteil regelmäßig auch dann vorliegt, wenn eine Arbeitgeber-Kapitalgesellschaft einem Arbeitnehmer verbilligt Anteile am Gesellschaftskapital zukommen lässt.

Im Streitfall bestehen jedoch erhebliche Bedenken gegen die Höhe des angesetzten geldwerten Vorteils. Dabei stellt das Gericht die Zulässigkeit und Schlüssigkeit der Schätzung des gemeinen Werts von GmbH-Anteilen in Anlehnung an die Vorschrift des § 11 Abs. 2 BewG nicht in Abrede.

So ist nicht auszuschließen, dass der Arbeitnehmer. zunächst gar keine Möglichkeit hatte, den in den erworbenen Geschäftsanteilen liegenden Wert zu realisieren.

### 3.8. Umlagezahlungen eines Arbeitgebers an Zusatzversorgungseinrichtung kein Arbeitslohn

Umlagezahlungen eines Arbeitgebers an eine Zusatzversorgungseinrichtung (ZVE) stellen keinen Arbeitslohn dar, wenn sie keinen Einfluss auf die Höhe des Rentenanspruchs des Arbeitnehmers gegen die ZVE haben, im Wesentlichen der Finanzierung der gegenwärtigen Rentenzahlungen dienen und die Umlagen nahezu doppelt so hoch sind (hier: 7,86 v. H. des zusatzversorgungspflichtigen Entgelts) wie die Bemessungsgrundlage der Leistungszusage der ZVE (hier: 4 v. H. des zusatzversorgungspflichtigen Entgelts).

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 11. Januar 2007 11 K 307/06 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 8/07).

### 3.9. Anwendung des § 3c EStG bei nicht in Anspruch genommener Freifahrtberechtigung

Ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang mit steuerfreien Einnahmen i. S. des § 3 c Abs. 1 EStG besteht nicht, wenn ein Steuerpflichtiger eine Freifahrtberechtigung für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel tatsächlich nicht ausnutzt. Daher sind die Aufwendungen für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte mit dem eigenen Pkw nicht um den Betrag der steuerfreien Einnahmen aus einer Freifahrtberechtigung zu kürzen.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 3. Mai 2007 8 K 1460/05 B - rechtskräftig.

### 3.10. WK-Abzug für Werbeaufwendungen im Vorfeld einer Personalratswahl

Grundsätzlicher WK-Abzug für Werbeaufwendungen im Vorfeld einer Personalratswahl wegen engen beruflichen Zusammenhangs vorbehaltlich des WK-Ausschlusses nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 und § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG.

Finanzgericht Berlin-Brandenburg, Urteil vom 28. März 2007 7 K 9184/06 B - rechtskräftig.

### 3.11. Sachbezugsbewertung bei verbilligtem Kfz-Leasing als Arbeitslohngewährung eines Dritten

1. Gewährt ein markengebundenes Kfz-Leasingunternehmen dem Arbeitnehmer eines Kfz-Händlers derselben Marke unter dessen Mitwirkung das Kfz-Leasing zu verbilligten Konditionen, ist der als Arbeitslohn zu versteuernde geldwerte Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 1 ESt zu bewerten.

2. Abgabeort i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bei Gewährung geldwerter Vorteile durch Dritte ist der Geschäftssitz des Arbeitgebers, wenn allein dort unter Mitwirkung des Arbeitgebers dem Arbeitnehmer der Vorteil angeboten und die Entscheidung über die Höhe des Vorteils getroffen wird.

3. Der übliche Endpreis am Abgabeort kann geschätzt werden, soweit der steuerpflichtige Arbeitnehmer keine Angaben zur Höhe des geldwerten Vorteils macht und die Auskunft des leistenden Dritten keinen Aufschluss ergibt..

Finanzgericht Köln, Urteil vom 15. November 2006 14 K 3584/02 - Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: VI B 160/06).

## **4. Abfindungen**

### 4.1. Steuerfreiheit einer Abfindung nach Nichtverlängerungsmitteilung bei befristetem Bühnenarbeitsverhältnis

Die Frage, ob die Abfindung, die bei einem befristeten Bühnenarbeitsverhältnis nach § 2 Abs.7 des Tarifvertrags über die Mitteilungspflicht vom 18. Juni 1991 nach einer Nichtverlängerungsmitteilung aus Anlass eines Intendantenwechsels gezahlt wird, gemäß § 3 Nr. 9 EStG bis zu den dort bezeichneten Höchstbeträgen steuerfrei ist, ist nicht klärungsbedürftig und deshalb nicht von grundsätzlicher Bedeutung. Sie lässt sich aus dem Gesetz und der dazu ergangenen BFH-Rechtsprechung ohne Weiteres verneinen.

BFH Beschluss vom 02.03.2007 - XI B 144106 BFH NV 2007, 1122

### 4.2. Zuzahlung zum Kurzarbeitergeld keine Abfindung

Monatliche Zuzahlungen des Arbeitgebers zum Kurzarbeitergeld sind keine Abfindungen gemäß § 3 Nr. 9 EStG a. F. Das gilt auch, wenn das Arbeitsverhältnis bei der Zuzahlung bereits zu einem in der Zukunft liegenden Zeitpunkt gekündigt war.

BFH Beschluss vom 21.05.2007 - XI B 169/06 BFH NV 2007 S. 1648

#### 4.3. Keine Tarifbegünstigung für Sachbezug und Barabfindung im Vorjahr

Es besteht kein weiterer Klärungsbedarf, dass der geldwerte Vorteil aus der Übereignung eines Dienstwagens zum Buchwert auch dann nicht tarifbegünstigt ist, wenn er Gegenstand einer Vereinbarung über die Beendigung des Dienstverhältnisses gewesen ist, die im Vorjahr zu einer erheblichen Abfindung geführt hat.

BFH Beschluss vom 22.02.2007 - VI B 121/06 BFH NV 2007 Nr. 566

Die Frage, ob der Vorteil eines verbilligt zu überlassenden Kraftfahrzeugs bereits Gegenstand der Abfindungsvereinbarung wäre, und die Übereignung des Kraftfahrzeugs unter dem üblichen Endpreis des § 8 Abs.2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bereits als Teil der dem Kläger zu gewährenden Abfindung vereinbart worden sei, ändert dies nichts daran, dass eine derartige Gesamtabfindung in unterschiedlichen Jahren erfüllt worden wäre, nämlich Überweisung der Barabfindung im Vorjahr und Übereignung des Kraftfahrzeugs unter dem Marktpreis im Streitjahr

#### 4.4. Veranlassungszusammenhang bei Abfindung wegen Auflösung des Dienstverhältnisses

Für die Veranlassung der Auflösung des Dienstverhältnisses durch den Arbeitgeber ist die hypothetische Frage, ob das Dienstverhältnis auch ohne eine solche Auflösung beendet worden wäre - etwa durch die Erwerbsunfähigkeit des Arbeitnehmers - ohne Bedeutung.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 21. März 2007 7 K 2013/04 rechtskräftig.

#### 4.5. Steuerfreiheit einer Abfindungszahlung bei Anschlussbeschäftigung als Geschäftsführer

Eine Abfindungszahlung, die ein Arbeitnehmer eines Einzelunternehmens im Zuge der Aufhebung seines Arbeitsvertrags erhält, ist nach § 3 Nr. 9 EStG steuerfrei, auch wenn der Arbeitnehmer. im unmittelbaren Anschluss an das beendete Arbeitsverhältnis als Geschäftsführer einer GmbH angestellt wird, an der er neben dem vormaligen Inhaber des Einzelunternehmens zu 50 v. H. beteiligt ist.

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 27. März 2007 3 K 1036/03 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: XI R 14/07).

## 5. Steuerfreie Zuwendungen

### 5.1. Im Rahmen von Auslandseinsätzen gezahlte Beiträge zur Beschaffung klimabedingter Kleidung und Ausstattung sind steuerpflichtiger Arbeitslohn

§ 3 Nr. 13 Satz 1 EStG ist verfassungskonform dahingehend auszulegen, dass nur Werbungskostenersatz steuerfrei ist

BFH- Urteil vom 12.04.07 VI R 53/04 -

### 5.2. Zufluss von Arbeitslohn durch Überlassung einer Jahresnetzkarte

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine Jahresnetzkarte, so führt dies zum sofortigen Zufluss von Arbeitslohn, wenn dem Arbeitnehmer mit der Karte ein uneingeschränktes Nutzungsrecht eingeräumt wurde.

BFH- Urteil vom 12.04.07 VI R 89/04 -

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat den sofortigen Zufluss von Arbeitslohn für den Fall angenommen, dass einem Steuerpflichtigen von seinem Arbeitgeber eine Jahresnetzkarte überlassen wird. Der dem Steuerpflichtigen zugeflossene geldwerte Vorteil ist danach ausgehend vom Tarifwert der Netzkarte durch Abzug der nach § 8 Abs. 3 des Einkommensteuergesetzes steuerfrei bleibenden Beträge zu ermitteln. Die Netzkarte sah der BFH demzufolge als Wertpapier an, in dem der Beförderungsanspruch gegenüber dem Dienstherrn verbrieft war.

### 5.3. Lohnsteuer für im Rahmen von Betriebsveranstaltungen überreichte Goldmünzen

Im Rahmen einer Betriebsveranstaltung an alle Arbeitnehmer überreichte Goldmünzen unterliegen nicht der Pauschalierungsmöglichkeit des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 7.11.2006, VI R 58/04

Der BFH entschied, dass Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen nur solche seien, die den Rahmen und das Programm der Veranstaltung betreffen. Zuwendungen, die mit der Betriebsveranstaltung nicht in einem sachlichen Zusammenhang stünden, sondern nur bei Gelegenheit der Veranstaltung überreicht würden, könnten folglich nicht mit 25 v.H. pauschal besteuert werden. Im vorliegenden Fall habe der Arbeitgeber die Goldmünzen nicht aus Anlass der Betriebsveranstaltungen gewährt. Er habe vielmehr lediglich die Gelegenheit der Weihnachtsfeiern genutzt, um die Goldmünzen zu überreichen. Die Übergabe von Goldmünzen an alle bei einer Weihnachtsfeier anwesenden Arbeitnehmer sei eine untypische Programmgestaltung. Zudem habe die Zuwendung der Goldmünzen auch völlig losgelöst von den Weihnachtsfeiern vorgenommen werden können.

#### 5.4. Beschränkung des § 3 Nr. 45 EStG auf Arbeitnehmer

§ 3 Nr.45 EStG, der die Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten steuerfrei belässt, verstößt nicht gegen den Gleichheitssatz

BFH Urteil vom 14.03.2007 - XI R 1/06 BFH NV 2007 S. 1481

#### 5.5. Förderung von Gesundheitsprogrammen für Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber kein lohnsteuerpflichtiger Arbeitslohn

Fördert der Arbeitgeber die Teilnahme von Arbeitnehmern an nachweislich gesundheitsfördernden Programmen, die insbesondere den Belastungen, denen der Arbeitnehmer speziell durch seinen Arbeitsplatz ausgesetzt ist, entgegenwirken, handelt es sich bei diesen Zahlungen nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Es ist unschädlich, wenn nicht alle Arbeitnehmer an diesen Programmen teilnehmen und die Teilnahme freiwillig ist.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 27. April 2005 15 K 3887/04 - Nichtzulassungsbeschwerde eingelegt (Az. des BFH: VI B 78/06).

#### 5.6. Werbungskosten eines Polizeibeamten für den Besuch eines Fitnessstudios

Aufwendungen eines Polizeibeamten für den Besuch eines Fitnessstudios können nicht als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht werden.

Finanzgericht des Landes Sachsen-Anhalt, Urteil des Einzelrichters (§ 6 FGO) vom 25. Juli 2006 1 K 1783/05 - Nichtzulassungsbeschwerde. eingelegt (Az. des BFH: VI B 107/06).

Die entstandenen Aufwendungen für den Besuch des Sportcenters können nicht als WK bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend gemacht werden. WK sind Aufwendungen, die durch den Beruf veranlasst sind (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nicht abziehbar sind Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche Stellung des Stpfl. mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Stpfl. erfolgen (§ 12 NI. 1 Satz 2 EStG)

#### 5.7. Geldwerter Vorteil durch Parkraumgestaltung an Arbeitnehmer

OFD Münster, vfg. v. 25. 6.2007, Kurzinformation Einkommensteuer Nr.17/2007 DStR 2007 S.1677

Im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen sind offensichtlich vermehrt Irritationen hinsichtlich der lohnsteuerlichen Behandlung von Parkplatzgestellungen durch den Arbeitgeber aufgetreten.

Die steuerliche Behandlung bei der Gestellung von Park- und Einstellplätzen durch den Arbeitgeber ist durch den Erlass des Finanzministerium Nordrhein-Westfalen vom 17.12.1980, S 2351-1 VB 3 (DB 1981, 42) geregelt.

Danach ist die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Parkraum und Stellplätzen nicht zu besteuern.

Mit Urteil vom 15. 3. 2006, 11 K 5680/04, DStRE 2006,1053, hat das FG Köln entschieden, dass die Parkraumgestellung seitens des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln sei.

Diese Entscheidung widerspricht zwar der zwischen den obersten Finanzbehörden des Bundes und der Länder abgestimmten Verwaltungsauffassung. Das Urteil enthält aber keine neuen rechtlichen Gesichtspunkte, die zu einer Wiederaufnahme der Erörterungen zwingen. Das o. g. Urteil des FG Köln ist daher über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. Auch die Einführung des Werktorprinzips ab dem Kalenderjahr 2007 führt zu keiner anderen Auffassung.

#### 5.8. "Mobbing" am Arbeitsplatz

WK bei Besuch von Selbsthilfegruppen wegen "Mobbing" am Arbeitsplatz.  
Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 8. Juni 2006 14 K 57/03 --  
rechtskräftig.

Die Kosten für die Fahrten zu den Gruppenbesprechungen der Selbsthilfegruppen sowie der Mitgliedsbeitrag für die Selbsthilfegruppe "no-mobbing" sind als WK abzugsfähig.

### 6. Reisekosten

#### 6.1. Berufliche Veranlassung von Reiseaufwendungen

Eine Reise ist ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen, wenn ihr ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht ihren Schwerpunkt bildet. Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen wie z. B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Die Entscheidung, ob Aufwendungen beruflich veranlasst sind, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung.

BFH Beschluss vom 12.10.2006 - VI B 154/05 BFH NV 2007 , S. 51

#### 6.2. Umzugskosten als Werbungskosten

Die Frage, ob der anlässlich eines beruflich veranlassten Umzugs entstandene Verlust aus der Veräußerung des selbstgenutzten Einfamilienhauses als Werbungskosten abgesetzt werden kann, ist nicht von grundsätzlicher Bedeutung.

BFH Beschluss vom 30.01.2007 - XI B 83/06 BFH NV 2007

Streitig sind der Abzug von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer und der Abzug eines aufgrund eines beruflich veranlassten Umzugs erlittenen Verlustes aus dem Verkauf des selbstgenutzten Einfamilienhauses

Entgegen der Auffassung des Klägers ist, die Frage, ob der anlässlich eines beruflich veranlassten Umzugs entstandene Verlust aus der Veräußerung des selbstgenutzten Einfamilienhauses, als Werbungskosten abgesetzt werden kann, nicht von grundsätzlicher Bedeutung. Nach der Entscheidung des Bundesfinanzhofs führt der anlässlich eines Umzugs erlittene Verlust aus dem Verkauf des Hauses nicht zu Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Umzugsbedingte Verluste aus dem Verkauf eines Eigenheims betreffen auch bei einer beruflichen Motivation des Verkaufs vorrangig die private Vermögenssphäre, weil es einem Arbeitnehmer in der Regel frei steht, statt des Verkaufs das Haus im Wege der Fremdvermietung zu nutzen.

### 6.3. Zur Bemessung des geldwerten Vorteils von Mahlzeiten, die anlässlich einer Dienstreise abgegeben werden, Steuerfreiheit

Für die Bemessung des geldwerten Vorteils von Mahlzeiten, die zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich einer Dienstreise abgegeben werden, sind entgegen R 31 Abs.8 Nr.2 LStR nicht die amtlichen Werte der Sachbezugsverordnung, sondern die üblichen Endpreise am Abgabeort maßgebend. Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr.16 EStG greift auch dann ein, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern keine Kosten erstattet, sondern die (Hotel-)Verpflegung auf Dienstreisen unmittelbar selbst bezahlt.

Die, gem. § 3 Nr. 16 EStG, in Höhe der Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei bleibenden Beträge sind bei der Prüfung, ob die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG über- oder unterschritten ist, nicht einzubeziehen.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 15. November 2006 11 K 954/04 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 80106). EFG 2007 S. 657 ff

Die Gewährung der Mahlzeiten stellt im Streitfall grundsätzlich Arbeitslohn in Form eines Sachbezugs dar. Das Finanzamt ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei der unentgeltlichen Überlassung der Mahlzeiten im Streitfall um einen Vorteil in Form eines Sachbezugs i. S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG handelt, der grundsätzlich der LSt unterliegt. Er hat allerdings außer Acht gelassen, dass unter Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 16 EStG und der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG im Streitfall kein steuerpflichtiger Arbeitslohn verbleibt.

Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit neben dem Gehalt oder Lohn auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Hierbei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG) oder in welcher Form sie gewährt werden. Wie sich aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 EStG ("Kost") ergibt, rechnet zu den geldwerten Einnahmen grundsätzlich auch die Überlassung von Mahlzeiten.

Eine Ausnahme von dieser Regel kommt nur dann in Betracht, wenn eine Gesamtwürdigung aller Umstände im Einzelfall ergibt, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen für eine Verköstigung seiner Mitarbeiter in seinem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse getätigt hat. Dies setzt voraus, dass die Speisen und Getränke anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes aus durch den Arbeitsablauf bedingten Gründen unentgeltlich überlassen werden. Es muss sich dabei um einen innerhalb einer kurzen Zeit zu erledigenden oder unerwarteten Arbeitsanfall handeln, so dass die Überlassung der Mahlzeit der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient.

Unter Beachtung dieser Grundsätze stellt die Gewährung der Mahlzeiten im Streitfall Arbeitslohn gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 8 EStG dar. Der Senat teilt insoweit die übereinstimmende Beurteilung der Beteiligten, dass es sich bei der Überlassung der Mahlzeiten im Rahmen der Fortbildungsveranstaltungen um übliche Verköstigung handelt, die nicht im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse stattgefunden hat. Geldwerter Vorteil der Mahlzeiten ist nicht nach den amtlichen Werten der Sachbezugsordnung, sondern nach den üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bemessen

Dass die Sachbezugsverordnung auf Fälle der vorliegenden Art nicht anwendbar ist, ergibt sich zudem auch aus deren Wortlaut. Sie regelt unter anderem in § 1 den Wert der als Sachbezug zur Verfügung gestellten "Freien Verpflegung".

In § 3 bis 4 der Sachbezugsverordnung ist der Wert, der als Sachbezug zur Verfügung gestellten "Freien Unterkunft" und der "Freien Wohnung" geregelt. Die **Begriffe "Freie Verpflegung" und "Freie Wohnung"** beinhalten nach dem natürlichen Sprachgebrauch im Zusammenhang mit Arbeitsverhältnissen eine auf eine gewisse Dauer angelegte Beköstigung bzw. Unterbringung, nicht aber die sporadische Bewirtung oder Unterbringung aus Anlass eines Betriebsausflugs oder einer Dienstreise. Hierfür spricht auch, dass die Werte der Sachbezugsverordnung grundsätzlich Monatswerte sind und bei einer Bewirtung im Rahmen einer Dienstreise grundsätzlich kein Bedürfnis für eine Erleichterung zur Ermittlung der Höhe der Zuwendungen besteht.

Die Sachbezugsverordnung kommt im Streitfall auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Betracht. Die Anwendung der Sachbezugsverordnung auf die, im Rahmen von Dienstreisen in einem Hotel oder einem Restaurant, erhaltenen Mahlzeiten würde nämlich regelmäßig zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26. Juli 1991 VI R 82/89, BFHE 165, 378,). Im Streitfall liegen die Werte der Sachbezugsverordnung in Bezug auf das Frühstück bei etwa einem Drittel des tatsächlichen Wertes. In Bezug auf das Mittagessen machen die Werte nach der Sachbezugsverordnung sogar nur ein Fünftel des Abgabepreises aus. Vor dem Hintergrund, dass bei der Festlegung der Werte für die Sachbezugsverordnung Speisen und Mahlzeiten in Hotels ausdrücklich außer Betracht bleiben, wird ein entsprechendes Missverhältnis bei vergleichbaren Sachverhalten regelmäßig gegeben sein

Sachbezüge bleiben im Streitfall aber unter Anwendung der Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG i. V. m. § 3 Nr. 16 EStG umfassend steuerfrei. Nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG 2002 bleiben Sachbezüge, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind, außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Stpfl. gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 DM im Streitfall (heute 44 €) im Kalendermonat nicht übersteigen.

Die Arbeitnehmer, die an den Fortbildungslehrgängen teilnahmen, erhielten im Streitjahr 2002 durch die kostenlosen Mahlzeiten Sachbezüge im Wert von 34,24 € (Montag bis Mittwoch) bzw. 30,66 € monatlich. Weitere nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden geldwerten Vorteile erhielten die Arbeitnehmer unstreitig nicht. Die Sachbezüge lagen daher in diesem Jahr bei jedem Mitarbeiter unstreitig unter der Freigrenze. Zwischen den Beteiligten besteht nämlich in tatsächlicher Hinsicht Einigkeit darüber, dass kein Mitarbeiter der Klin. zwei Mal im Monat an einem Fortbildungslehrgang teilgenommen hat.

In den Streitjahren 1998 bis 2001 lag die monatliche Freigrenze gern. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG jeweils bei 50 DM. Für die Arbeitnehmer der Klin. ergaben sich in diesen Jahren im Rahmen der Schulungen Einnahmen in Form von Sachbezügen i. H. v. insgesamt 67 DM (Schulung Montag bis Mittwoch) bzw. 60 DM (Schulung von Mittwoch bis Freitag). Danach wird die monatliche Freibetragsgrenze zwar durch die für die Mahlzeiten anzusetzenden Werten in jedem Fall überschritten. Eine Steuerfreistellung des Sachbezugs insgesamt ergibt sich allerdings im Zusammenhang mit § 3 Nr. 16 EStG. Die Monatswerte der Mahlzeiten sind nämlich zunächst jeweils um 20 DM zu kürzen, weil die Zurverfügungstellung der Mahlzeiten gern. § 3 Nr. 16 EStG in diesem Umfang steuerfrei war.

Nach § 3 Nr. 16 EStG in den in den Streitjahren geltenden Fassungen sind u. a. die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten erhalten, insoweit steuerfrei, als sie bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nicht übersteigen. Nach der letztgenannten Vorschrift ist bei einer vorübergehenden Tätigkeit außerhalb der Wohnung und des Mittelpunkts der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit bei einer Abwesenheit zwischen 8 und 14 Stunden ein Pauschbetrag von 10 DM für Verpflegungsmehraufwendungen steuerlich absetzbar. Da die Arbeitnehmer im Streitfall im Rahmen der Fortbildungsveranstaltungen jeweils an zwei Tagen mehr als 8 Stunden im Sinne dieser Regelung abwesend waren, steht ihnen an diesen Tagen jeweils ein Pauschbetrag von 10 DM zu. In dieser Höhe konnte die Klägerin ihren Arbeitnehmern steuerfrei Reisekostenvergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen gewähren.

§ 3 Nr.16 EStG ist auch auf Sachbezüge anwendbar. Die Klägerin hat ihren Mitarbeitern im Zusammenhang mit den in Frage stehenden Fortbildungsveranstaltungen unstreitig keinerlei Geldzuwendungen als Reisekostenersatz zugewandt. Sie hat stattdessen die Verpflegung der Arbeitnehmer in Form von Frühstück und Mittagessen bezahlt. Auch diese Sachzuwendungen stellen nach Auffassung des Gerichts "Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten " i. S. des § 3 Nr. 16 EStG dar.

In § 3 Nr. 16 EStG werden Sachbezüge zwar nicht ausdrücklich erwähnt. Außerdem spricht die Regelung von "Vergütung und Kostenerstattung". Nach ihrem Wortlaut werden damit unmittelbar nur Geldzahlungen angesprochen. Der Senat hält die Vorschrift des § 3 Nr. 16 EStG im Hinblick auf ihre Zielsetzung und die Gleichwertigkeit der Erstattung von Reisekosten und unmittelbarer Bezahlung der Reisekosten aber auch auf die Fälle anwendbar, in denen die Mahlzeiten auf Dienstreisen unmittelbar vom Arbeitgeber bezahlt werden. Der Senat schließt sich bei dieser Beurteilung der Rspr. des BFH und der h. M. im Schrifttum an.

Der BFH hat entschieden, dass die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 16 EStG auch dann eingreift, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern keinen Geldbetrag, sondern die damit zu erlangende Leistung unmittelbar zuwendet. In diesem Sinne hat der BFH im Urteil vom 4. August 1994 (VI R 61/92, BFHE 175, 271, BStBl. II 1995, 59) ausdrücklich festgestellt, dass die **unentgeltliche Überlassung von Mahlzeiten dann nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ist, wenn sich die verköstigten Arbeitnehmer auf einer Dienstreise befinden.**

Dementsprechend geht auch der BFH für die Rechtslage ab 1990 weiterhin davon aus, dass § 3 Nr. 16 EStG auch dann einschlägig ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Dienstreise eine Sachleistung zukommen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 16. April 1999 VI R 60/96, BFHE 188, 334, BStBl. II 2000, 406, zu Beitragsleistungen des Arbeitgebers zur Gruppenunfallversicherung in den Jahren 1990 bis 1992).

Die nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei bleibenden Beträge sind bei der Prüfung, ob die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG überschritten ist, nicht einzubeziehen

Die gem. § 3 Nr. 16 EStG in Höhe der Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei bleibenden Beträge (je Teilnehmer insgesamt 20 DM) sind bei der Prüfung, ob die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG über oder unterschritten ist, nicht einzubeziehen. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG spricht zwar von "Sachbezügen, die nach Satz 1 zu bewerten sind" und von "sich ergebenden Vorteilen". Es werden damit generell Einnahmen i. S. des § 8 Abs. 1 EStG angesprochen. Nach dem Wortlaut der Regelung könnten somit grundsätzlich auch steuerfreie Sachbezüge zu berücksichtigen sein.

#### 6.4. Dienstreise bei Weiterbildung

Neben dem Betrieb begründet sich eine weitere regelmäßige Arbeitsstätte in der Weiterbildungsstätte nur, wenn sich die Weiterbildung im Vergleich zur Arbeit im Betrieb nicht als untergeordnet, sondern zumindest gleich geordnet darstellt. Soweit die Finanzverwaltung in den Richtlinien eine andere Auffassung vertritt, indem sie ausschließlich auf ein zeitliches Kriterium abstellt (Drei-Monats-Frist), ist dem nicht zu folgen.

Bei den Verpflegungsmehraufwendungen dürfte die Drei-Monats-Frist nach dem Gesetzeswortlaut nur einmal anzusetzen sein und nach den Semesterferien nicht neu beginnen (im Streitfall offen gelassen).

Finanzgericht Köln, Urteil vom 21. Juni 2006 7 K 5826/03 Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 71/06).

Die Voraussetzungen für die Berücksichtigung der Fahrtkosten nach Dienstreisegrundsätzen als auch die Voraussetzungen für den Ansatz der Verpflegungsmehraufwendungen jeweils als WK i. S. des § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind erfüllt.

#### Dienstreise

Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer aus dienstlichen Gründen in einer Entfernung von mindestens 15 km von seiner regelmäßigen Arbeitsstätte vorübergehend tätig wird. Danach muss eine von der tatsächlichen Arbeitsstätte abweichende regelmäßige Arbeitsstätte vorhanden sein, und es darf der neue Einsatzort nicht seinerseits eine weitere regelmäßige Arbeitsstätte sein.

#### Regelmäßige Arbeitsstätte im Betrieb

Diese Voraussetzungen sind erfüllt. Regelmäßige Arbeitsstätte des Kl. war der Betrieb der Fa. X in. . . Die Fachhochschule Y war hiervon mehr als 15 km entfernt. Zu Weiterbildungszwecken suchte der Kl. die Fachhochschule vorübergehend auf. Diese wurde ihrerseits nicht zu einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte.

#### Begründung einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte in der Fachhochschule bei Verhältnis der Gleichordnung

Voraussetzung für die Begründung einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte ist nämlich, dass sich die auswärtige Tätigkeit bei wertender Betrachtung im Vergleich zur Arbeit an der (bisherigen) regelmäßigen Arbeitsstätte nicht als untergeordnet, sondern zumindest gleich geordnet darstellt. Anhaltspunkte dafür, ob ein Verhältnis der Gleichordnung von mehreren Tätigkeitsstätten vorliegt, können sich etwa aus Dauer und dem Gewicht der jeweiligen Tätigkeiten, der ständigen Rückkehr zur regelmäßigen Arbeitsstätte und aus der Verkehrsanschauung ergeben.

#### **Unmaßgeblichkeit des bloßen zeitlichen Kriteriums, der Drei-Monats-Frist**

Soweit die Finanzverwaltung. in den Richtlinien eine andere Auffassung vertritt, indem sie ausschließlich auf ein zeitliches Kriterium abstellt (DreiMonats-Frist). ist dem nicht zu folgen. Denn allein durch bloßen Zeitablauf von drei Monaten wird eine auswärtige Tätigkeitsstätte nicht zum Tätigkeitsmittelpunkt bzw. zur regelmäßigen Arbeitsstätte (BFH-Urteil vom 19. Dezember 2005 VI R 30/05, BFHE 212, 218, BStBl. 2006,378).

Im Streitfall keine weitere regelmäßige Arbeitsstätte:

Die Voraussetzungen für die Begründung einer weiteren regelmäßigen Arbeitsstätte neben dem Betrieb der Fa. X sind im Streitfall nicht gegeben.

Die Weiterbildung des Kl. zum technischen Betriebswirt an der Fachhochschule Y ist nämlich im Verhältnis zu seiner hauptberuflichen Tätigkeit bei der Fa. X bei wertender Betrachtung als untergeordnet - jedenfalls nicht als zumindest gleich geordnet - zu qualifizieren. Dies folgt daraus, dass er die Fachhochschule während der Vorlesungszeiten pro Woche regelmäßig lediglich zweimal nachmittags und einmal samstags ganztätig aufgesucht hat, während er den deutlich überwiegenden Teil der Woche im Betrieb der Fa. X verbrachte.

Die Fa. X hat das Studium finanziell nicht unterstützt, sondern lediglich für wichtig hinsichtlich des beruflichen Aufstiegs des Kl. erachtet. Auch bezüglich der Bestreitung seines Lebensunterhalts war der Kl. ausschließlich auf seine Tätigkeit bei der Fa. X angewiesen, da es für ein Studium kein Gehalt gibt.

#### Zur Höhe der berücksichtigungsfähigen Fahrtkosten

Für die Fahrten zur Fachhochschule ist die Abzugsbeschränkung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 EStG nicht anwendbar, da es sich bei den streitgegenständlichen Fahrten um Dienstreisen handelt. Die von den Beteiligten vorgenommene Differenzierung zwischen den beiden Semestern und die von ihnen aufgeworfene Frage nach dem Neubeginn der Drei-Monats-Frist erübrigen sich, da die Drei-Monats-Frist - wie dargelegt - keine Anwendung findet.

#### Verpflegungsmehraufwendungen

Die Verpflegungsmehraufwendungen sind dem Grunde nach gem. § 9 Abs. 5 i. V. m. § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 2c EStG auf die ersten drei Monate beschränkt (§ 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG) berücksichtigungsfähig.

#### Frage nach Neubeginn der Dreimonatsfrist nach den Semesterferien

Der Senat kann die von den Beteiligten aufgeworfene Frage nach einem vermeintlichen Neubeginn der Dreimonatsfrist gem. § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 5 EStG nach den Semesterferien dahingestellt lassen. Allerdings spricht bei Verpflegungsmehraufwendungen insbesondere der Wortlaut des Gesetzes dafür, die Frist lediglich einmal anzusetzen, da ein Neubeginn der Dreimonatsfrist nach einer Unterbrechung vom Gesetz nicht vorgesehen ist.

#### 6.5. Kürzung der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand bei Teilnahme an Gemeinschaftsverpflegung

Pauschalen für Verpflegungsmehraufwendungen sind um steuerfrei vom Arbeitgeber gezahlte Beträge zu kürzen, nicht aber um Beträge, die der Arbeitgeber einbehalten darf, weil er dem Arbeitnehmer die Möglichkeit zur Teilnahme an unentgeltlicher (Gemeinschafts-)Verpflegung gibt. Bei dem einbehaltenen Betrag handelt es sich nicht um ein Entgelt des Arbeitnehmers für die Teilnahme an der vom Arbeitgeber bereitgehaltenen Verpflegung.

Finanzgericht des Landes Brandenburg, Urteil vom 4. Juli 2006 3 K 2233/03 - Rev. eingelegt (Az. des BFH:VI R 73/06).

## 7. Doppelte Haushaltsführung

### 7.1. Abzug Zweitwohnung bei doppelter Haushaltsführung

Aufwendungen eines Arbeitnehmers für eine Zweitwohnung an einem auswärtigen Beschäftigungsort sind auch dann wegen doppelter Haushaltsführung als Werbungskosten abziehbar, wenn der Arbeitnehmer zugleich am Ort seines Hausstands beschäftigt ist.

BFH Urteil vom 24. Mai 2007 VI R 47/03

### 7.2. Prüfung der doppelten Haushaltsführung bei Alleinstehenden

Unterhält ein Alleinstehender, der am Beschäftigungsort wohnt, an einem anderen Ort einen eigenen Hausstand, besteht mit zunehmender Dauer besonderer Anlass zu prüfen, wo sich sein Lebensmittelpunkt befindet.

Unterkunftskosten am Beschäftigungsort sind notwendig i.S. von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG, wenn sie den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten.

BFH Urteil vom 9. August 2007 VI R 10/06

### 7.3. Arbeitszimmer bei Doppelter Haushaltsführung

Im Rahmen der Mehraufwendungen für doppelte Haushaltsführung sind Kosten für ein in der Wohnung am Beschäftigungsort gelegenes Arbeitszimmer, sofern die Abzugsvoraussetzungen dem Grunde nach gegeben sind, gesondert zu beurteilen und in den gesetzlichen Grenzen zu berücksichtigen.

Aufwendungen, die für eine Wohnung am Beschäftigungsort mit einem häuslichen Arbeitszimmer entstehen, sind nur insoweit abziehbar, wie sie nicht auf das Arbeitszimmer entfallen und die durch die Merkmale Wohnfläche und ortsüblicher Durchschnittsmietzins bestimmte Grenze des Notwendigen nicht überschreiten.

BFH Urteil vom 9. August 2007 VI R 23/05

Es bestand auch nicht die Möglichkeit, einen Teil der Wohnung als nicht Wohnzwecken dienend wegen ausschließlich anderweitiger beruflicher Nutzung gesondert zu beurteilen. Denn nach den insoweit bindenden Feststellungen des FG liegen für den im oberen Teil der Wohnung des Klägers befindlichen 10,61 qm großen Raum die Voraussetzungen für die steuerrechtliche Anerkennung als Arbeitszimmer nach § 9 Abs. 5 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht vor.

#### 7.4. Doppelte Haushaltsführung bei Alleinstehenden

Im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände ist zu klären, ob ein alleinstehender Arbeitnehmer einen eigenen Hausstand unterhält oder in einem fremden Haushalt eingegliedert ist. Dabei ist auch von Bedeutung, ob der Arbeitnehmer die Wohnung entgeltlich oder unentgeltlich nutzt.

BFH Urteil vom 14. Juni 2007 VI R 60/05

Im Streitfall stand nach Würdigung der Gesamtumstände des Falles zur Überzeugung des FG fest, dass der Kläger in der ihm von seinen Eltern überlassenen Dachgeschosswohnung einen eigenen Hausstand führte, auch wenn er sich an den laufenden Kosten dieser Wohnung nicht beteiligen musste. Diese Würdigung ist möglich und deshalb nicht zu beanstanden. Nach den genannten Grundsätzen kann aus dem Umstand der kostenlosen Nutzung der Wohnung nicht ohne Weiteres auf die Eingliederung in den elterlichen Haushalt geschlossen werden.

#### 7.5. Doppelte Haushaltsführung bei beiderseits berufstätigen Ehegatten mit gemeinsamer Wohnung am Beschäftigungsort

Eine doppelte Haushaltsführung kommt grundsätzlich auch bei beiderseits berufstätigen Ehegatten in Betracht, die am Beschäftigungsort eine gemeinsame Wohnung inne haben und eine Wohnung am Heimatort beibehalten. Entscheidend ist, ob der Heimatort weiterhin den Mittelpunkt der Lebensinteressen bildet, was anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles festzustellen ist.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 24. November 2006 18 K 3223/05 E - rechtskräftig.EFG 2007 S. 399 ff.

Die damit entscheidungserhebliche Frage, ob die bisherige Wohnung weiterhin den Mittelpunkt der Lebensinteressen des Stpfl. bildet, ist nach den Gesamtumständen des einzelnen Falls zu beurteilen (vgl. z. B.BFH-Urteil vom 10. Februar 2000 VI R 60/98, BFH/NV 2000, 949, HFR 2000, 565). Dabei können folgende Gesichtspunkte ausschlaggebend sein:

- Größe und Ausstattung der bisherigen Wohnung: Im Vergleich zur Wohnung am Beschäftigungsort muss sich die bisherige Wohnung nach Ausstattung und Größe als Hauptwohnung des Steuerpflichtigen. erweisen.
- Anzahl und Dauer der Aufenthalte in der bisherigen Wohnung: Die bisherige Wohnung am Heimatort darf nicht nur für gelegentliche Besuche oder für Ferienaufenthalte vorgehalten werden. Der Stpfl. muss sich vielmehr regelmäßig, wenn auch jeweils mit Unterbrechungen an den Arbeitstagen wegen der Berufstätigkeit am Beschäftigungsort, in der bisherigen Wohnung aufhalten. Gerade bei ledigen Stpfl. bildet dabei die Anzahl der Heimfahrten ein wesentliches Indiz für die Beantwortung der Frage, wo sich im Einzelfall der Lebensmittelpunkt befindet.

- Aufenthaltort von Bezugspersonen des Steuerpflichtigen.: Persönliche und enge Bindungen zur Familie, zu Freunden und Bekannten am Heimatort können dafür sprechen, dass die bisherige Wohnung weiterhin den Lebensmittelpunkt des Steuerpflichtigen bildet.
- Dauer des Arbeitsverhältnisses am Beschäftigungsort: Ist das Arbeitsverhältnis von vornherein auf eine bestimmte, relativ kurze Dauer beschränkt, kann dies ein Indiz für die Beibehaltung des Lebensmittelpunkts in der bisherigen Wohnung sein. Insbesondere bei ledigen Stpfl. spricht aber, je länger die auswärtige Beschäftigung dauert, vieles dafür, dass der Mittelpunkt der Lebensinteressen an den Beschäftigungsort verlegt worden ist.

#### 7.6. Wegfall der doppelten Haushaltsführung bei nicht beruflich bedingtem Tausch der Familienwohnung mit der bisherigen Nebenwohnung

Ein nicht beruflich bedingtes Auswechseln des Lebensmittelpunktes mit dem (bisherigen) Ort der doppelten Haushaltsführung lässt auch bei verheirateten, berufstätigen Steuerpflichtigen des Abzuges von WK für eine doppelte Haushaltsführung gem. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 EStG entfallen.

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil des Berichterstatters (§ 79a FGO) vom 26. Oktober 2006 5 K 29/06 Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 10/07).EFG 2007 S.757 f.

Es können auch bei Gründung und Beibehaltung eines doppelten Haushalts anlässlich einer Heirat erfüllt sein

#### 7.7. Melderechtliche Verhältnisse gewinnen dann steuerrechtliche Bedeutung, wenn es sich um den Hauptwohnsitz der Familie handelt

Die Meldung des Hauptwohnsitzes von Familienmitgliedern erlangt steuerliche Bedeutung, wenn sich der Hauptwohnsitz der Familienmitglieder am Berufsort befindet. Für eine derartige Wohnung kommt eine doppelte Haushaltsführung i. d. R. nicht in Betracht.

Finanzgericht München, Urteil vom 30. März 2007 8 K 5168/04 - rechtskräftig.

#### 7.8. Doppelte Haushaltsführung bei nichtehelicher Lebensgemeinschaft ohne gemeinsame Kinder

1. Auf nichteheliche Lebensgemeinschaften ohne gemeinsame Kinder kann die Rspr. des BFH, nach der eine doppelte Haushaltsführung auch dann anerkannt werden kann, wenn Personen, die an verschiedenen Orten wohnen und dort arbeiten, nach der Eheschließung eine der beiden Wohnungen zur Familienwohnung machen, nicht übertragen werden.

2. Eine dahin gehende verfassungskonforme Auslegung des § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG zu Gunsten nichtehelicher Lebensgemeinschaften ist weder nach Art. 6 Abs. 1 GG noch nach Art. 12 Abs. 1 GG noch nach Art. 3 Abs. 1 GG geboten.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 24. August 2006 2 K 6306/03 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 23/07).

## 8. Bewirtungen

### 8.1. Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtungen

Bei der Würdigung, ob Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtung und Werbegeschenke beruflich veranlasst sind, kann eine variable, vom Erfolg seiner Arbeit abhängige Entlohnung ein gewichtiges Indiz darstellen. Liegt indessen eine derartige Entlohnung nicht vor, so verlieren Aufwendungen nicht ohne Weiteres ihren beruflichen Charakter; der Erwerbsbezug kann sich auch aus anderen Umständen ergeben.

BFH Urteil vom 24. Mai 2007 VI R 78/04

### 8.2. Aufwendungen eines Arbeitnehmers für Bewirtung von Arbeitnehmern desselben Arbeitgebers als Werbungskosten

Aufwendungen eines Arbeitnehmers, dessen Gehalt zu einem wesentlichen Teil (im Streitfall ca. 40 v. H.) vom Erfolg ihm unterstellter Mitarbeiter abhängig ist, für eine Dinershow, zu der er seine Mitarbeiter einlädt, sind als WK bei seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit abzugsfähig.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 19. Januar 2007 10 K 4902/04 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 7/07). EFG 2007 S. 753 f.

## 9. Fortbildung und Incentiv - Reisen

### 9.1. Aufwendungen einer Religionslehrerin für eine Studienreise nach Israel: keine Werbungskosten

Aufwendungen einer Religionslehrerin für eine Studienreise mit dem Schulkollegium nach Israel sind keine Werbungskosten, wenn sich die Reise nicht von einer allgemeintouristisch geprägten Gruppenreise unterscheidet und nicht festgestellt werden kann, in welcher Weise sie für die Lehrerin zur Vorbereitung eines geplanten Schüleraustauschs konkret erforderlich war.

BFH Urteil vom 29.11.2006 - VI R 36/02 BFH NV 681

Gruppenreisen zu Studienzwecken, die lediglich allgemeiner Information dienen, liegt kein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde. Aufwendungen für derartige Informationsreisen sind als Werbungskosten abziehbar, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen wie z. B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises, nach Anlass, Programm und tatsächlicher Durchführung der Reise nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist.

Die Studienreise wurde als Gruppenreise vom gesamten Kollegium der katholischen Hauptschule unternommen. Der Senat hätte einen unmittelbaren beruflichen Anlass der Teilnahme an einer Gruppenreise dann angenommen, wenn die Organisation und Durchführung dieser Reise Dienstaufgabe des damit betrauten Arbeitnehmers gewesen wäre. Eine solche Aufgabe hat die Klägerin im Rahmen der Studienreise nach den Feststellungen des FG nicht wahrgenommen. Der Studienreise lag auch kein konkreter Bezug zur beruflichen Tätigkeit der Klägerin als Lehrerin an der Hauptschule zugrunde. Ein konkreter Bezug der Reise zur beruflichen Tätigkeit der Klägerin setzt nach der Rechtsprechung des Senats voraus, dass die Reise durch die besonderen Belange ihres Berufes und ihre spezielle Tätigkeit veranlasst war.

### 9.2. Arbeitslohn bei der Teilnahme von Betreuungspersonal an Händler- Incentive- Reisen

Nehmen an vom Arbeitgeber veranstalteten Incentive- Reisen Arbeitnehmer teil, denen die Aufgabe zugewiesen ist, die zur eigentlichen Zielgruppe der Reise gehörenden Personen zu betreuen, kann die Reise auch für diese Arbeitnehmer belohnenden Charakter haben und damit zu Arbeitslohn führen. Für den Vorteilscharakter spricht unter anderem, wenn die Arbeitnehmer von ihren (Ehe)-Partnern begleitet werden oder wenn sie an den touristischen Elementen der Reise, wie die eigentliche Zielgruppe selbst, teilnehmen können.

Soll der Zufluss von Arbeitslohn bei den Arbeitnehmern, denen Betreuungsaufgaben zugewiesen sind, verneint werden, setzt die Annahme eines das Vorliegen von Arbeitslohn insgesamt ausschließenden Sachverhaltes, ganz überwiegendes eigenbetriebliches Interesse, substantiierte Feststellungen zu den dienstlichen Tätigkeiten der mitreisenden Arbeitnehmer, dem zeitlichen Umfang dieser Tätigkeiten und zur Auswahl der mitreisenden Arbeitnehmer voraus.

Sofern ein ganz überwiegendes, eigen betriebliches Interesse des Arbeitgebers nicht feststellbar ist, ist zu untersuchen, ob bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls nicht zumindest von einer gemischten Veranlassung der Reisen bei den Arbeitnehmern auszugehen ist, denen Betreuungsaufgaben zugewiesen sind.

BFH Urteil vom 05.09.2006 – VI 65/03 BFH NV 2007 S . 215

### 9.3. Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse bei gemischt veranlassten Reisen

Nimmt ein Arbeitnehmer einer Tochtergesellschaft an von der Muttergesellschaft veranstalteten Konzern-Strategie-Konferenzen teil, ist eine Aufteilung in Arbeitslohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse durchzuführen, wenn die Reisen in nicht unerheblichen Umfang auch Elemente mit Vorteilscharakter beinhalten.

BFH Urteil vom 05.09.2006 VI R 49/05 BFH NV 2007 S.217 ff

#### 9.4. Kosten einer Sprachreise als Werbungskosten

Aufwendungen einer Englischlehrerin für eine Sprachreise (9 Tage) nach Irland sind nicht als WK anzuerkennen, wenn die Reise in nicht unerheblichem Umfang von privaten Motiven beeinflusst war (hier: ein kompletter Tag mit Stadtrundfahrt und anschließender Freizeit in Dublin sowie Tagesausflug nach Belfast).

Schleswig-Holsteinisches Finanzgericht, Urteil vom 28. Juni 2006 2 K 95/04 - Rev. eingelegt (Az. des BFH: VI R 5/07).

#### 9.5. Aufwendungen für einen Sprachkurs in Spanien als Werbungskosten

Aufwendungen für einen in Spanien durchgeführten Sprachkurs können als WK abziehbar sein.

Der hierfür erforderliche konkrete Zusammenhang mit der Berufstätigkeit des Stpfl. liegt vor, wenn es (auch) zu seinem Aufgabenbereich gehört, Telefongespräche auf Spanisch zu führen und spanische Korrespondenz zu übersetzen.

Die Befriedigung privater Interessen ist demgegenüber auch dann von nur untergeordneter Bedeutung, wenn der Kurs in einem touristisch interessanten Gebiet stattfindet, das Wochenende zwischen den beiden Kurswochen unterrichtsfrei ist und der Stpfl. in Ausnutzung der günstigsten Flugverbindung zwei Tage früher als erforderlich anreist, sofern keine anderen Gesichtspunkte für eine private Mitveranlassung sprechen.

Finanzgericht Hamburg, Urteil vom 13. November 2006 2 K 25106 - rechtskräftig.

### 10. Altersversorgung

#### 10.1. Pauschalierung von Direktversicherungen

Beiträge für eine Direktversicherung des Arbeitnehmers i.S. des § 40b EStG i.d.F. bis 2004 sind nur solche Leistungen des Arbeitgebers, die als Arbeitslohn zu qualifizieren sind.

Sind für Arbeitnehmer Gesamtprämien in Höhe von jeweils mehr als 4 200 DM im Kalenderjahr zu leisten, sind diese Arbeitnehmer dennoch in die Durchschnittsberechnung der Pauschalierungsgrenze gemäß § 40b Abs. 2 Satz 2 EStG einzubeziehen, wenn der als Arbeitslohn zu qualifizierende Anteil diesen Betrag nicht übersteigt.

BFH Urteil vom 12. April 2007 VI R 55/05

Sachverhalt: AG Zuschuss bis 4.200,00 DM, AN muss aber 20 % Eigenanteil leisten. Gesamtzahlung 5040,00 DM

## 10.2. Übertragung von Pensionszusagen auf den neuen AG

Die Ablösung einer vom Arbeitgeber erteilten Pensionszusage führt beim Arbeitnehmer auch dann zum Zufluss von Arbeitslohn, wenn der Ablösungsbetrag auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Übernahme der Pensionsverpflichtung an einen Dritten gezahlt wird.

Der Ablösungsbetrag unterliegt als Vergütung für eine mehrjährige Tätigkeit der Tarifermäßigung des § 34 Abs. 3 EStG 1990.

BFH Urteil vom 12. April 2007 VI R 6/02

Entgegen der Ansicht der Vorinstanz ist dem Kläger im Streitjahr zusätzlicher Arbeitslohn in Höhe des Ablösungsbetrags zugeflossen. Die Einkommensteuer auf den zusätzlichen Arbeitslohn ist nach § 34 Abs. 3 EStG zu berechnen.

Die bloße Einräumung von Ansprüchen durch den Arbeitgeber an den Arbeitnehmer führt bei diesem regelmäßig noch nicht zum Zufluss von Einnahmen. Erst der Eintritt des Leistungserfolg.

Dem Zufluss beim Kläger steht nicht entgegen, dass der Ablösungsbetrag nicht an den Kläger selbst, sondern an die S-GmbH als Gegenleistung für die mit dem Kläger und der A-GmbH vereinbarte Übernahme der Pensionsverpflichtung gezahlt worden ist. Nutzungsbeschränkungen aufgrund von Verwendungsabreden sind für den Zufluss von Einnahmen unschädlich, da sie lediglich die Vermögensverwendung betreffen

## 11. Sonstige Rechtsprechung Lohnsteuer

### 11.1. Keine Änderung der Lohnsteuerklasse nach Abschluss des Lohnsteuerabzugs

Es bedarf keiner weiteren Klärung, dass beiderseits berufstätige Ehegatten nach dem 30. November des Kalenderjahres, für das die Lohnsteuerkarte gilt, insbesondere aber nach Abschluss des Lohnsteuerabzugs des betreffenden Kalenderjahres, nicht mehr eine andere Lohnsteuerklasse wählen können.

BFH Beschluss vom 14.06.2007 - VI B 16/07 BFH NV 2007 1649

### 11.2. Häusliches Arbeitszimmer: Einbindung in häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen,

Auch häusliche Arbeitszimmer, die als Beratungsstelle für einen Lohnsteuerhilfverein genutzt werden und deshalb gemäß § 28 Abs.2 StBerG von Amtsträgern der zuständigen Oberfinanzdirektion betreten werden dürfen, können der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG für häusliche Arbeitszimmer unterliegen.

Die Frage, ob ein Arbeitszimmer in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist, lässt sich nicht generell, sondern nur aufgrund einer Gesamtwürdigung der Umstände des Einzelfalls entscheiden.

Dabei darf die räumliche Nähe zu den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen und die Beschäftigung von fremdem Personal ebenso in die Würdigung einbezogen werden wie Dauer und Intensität des Publikumsverkehrs.  
Eine gemeinsame Qualifizierung mehrerer in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebundener Räume als "ein" häusliches Arbeitszimmer kommt in Betracht, wenn die Räume eine funktionale Einheit bilden.

BFH Beschluss vom 15.06.2007 - XI B 93/06 BFH NV 2007 S. 1650

### 11.3. Finanzgerichts- Rechtsprechung häusliches Arbeitszimmer in Leitsätzen

#### Leitsatz 1 Arbeitszimmer

Auch mehrere betrieblich genutzte Räume in einem Anbau des Wohnhauses können insgesamt unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG fallen.

Die Abgrenzung zwischen einem häuslichen Arbeitszimmer und sonstigen betrieblich genutzten Räumen im häuslichen Bereich erfolgt insbesondere danach, ob technische Einrichtungen ihrer Art und ihrem Umfang nach den Räumen das Gepräge geben, ob und inwieweit Fremdpersonal beschäftigt wird und ob dauerhafter und intensiver Publikumsverkehr vorhanden ist.

Finanzgericht München, Urteil vom 14. Februar 2007 10 K 4778/05 - rechtskräftig. EFG 2007 S. 820 ff

#### Leitsatz 2 Arbeitszimmer und Warenlagerung

Der Typusbegriff des häuslichen Arbeitszimmers wird durch objektive (äußere) Umstände und nicht durch den Grad der konkreten Nutzung des Arbeitszimmers zu Büro Zwecken einerseits und zur Lagerung von Waren andererseits bestimmt.

Das Vorliegen einer "büromäßigen Ausstattung" und insbesondere das Vorhandensein eines Schreibtisches sind hierbei von besonderer Bedeutung.

Ein außerhäusliches Arbeitszimmer i. S. des BFH Urteils vom 18. August 2005 VI R 39/04, BFHE 211, 447, BStBl. II 2006, 428 ist nicht gegeben, wenn das Arbeitszimmer im Dachgeschoss über eine Wendeltreppe vom darunter liegenden Wohnbereich aus betreten werden kann und somit in diesen Wohnbereich integriert ist.

Finanzgericht Baden-Württemberg, Urteil vom 28. November 2006 4 K 78/06 - rechtskräftig. EFG 2007 S. 345 ff

#### Leitsatz 3 Zur Abziehbarkeit von Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer eines Universitätsprofessors

Der Mittelpunkt der Betätigung eines Universitätsprofessors liegt auch dann nicht in seinem häuslichen Arbeitszimmer, wenn er dort in zeitlicher Hinsicht in einem Umfang von ungefähr 90 v. H. seine Arbeiten erledigt und dort darüber hinaus ausschließlich eine schriftstellerische Nebentätigkeit ausübt.

Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 3 EStG hat zur Folge, dass Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer als BA bzw. WK insgesamt nur mit 1.250 € abziehbar sind, auch wenn die Aufwendungen auf verschiedene Einkunftsarten aufzuteilen sind.

Finanzgericht Münster, Urteil vom 7. Dezember 2006 14 K 5248/04 E -  
Nichtzulassungsbeschw. eingelegt EFG 2007 S. 663ff

#### Leitsatz 4 Zu den Voraussetzungen für die Anerkennung von mehreren Räumen als häusliche Arbeitszimmer

Nur die Aufwendungen für solche Räume können als WK oder BA anerkannt werden, die ganz überwiegend eine für ein häusliches Arbeitszimmer typische Ausstattung haben. Die Aufwendungen für wie Wohnräume ausgestattete Räume, die in die Privatsphäre des Stpfl. eingebunden sind und deren tatsächliche Nutzung durch die Finanzbehörde nicht kontrolliert werden kann, dürfen gem. § 12 Nr. 1 EStG nicht als WK oder BA berücksichtigt werden.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 12. Februar 2007 11 K 3170/05 E - Rev.  
eingelegt EFG 2007 S. 746 ff.

#### Leitsatz 5 Ehegattenarbeitsverhältnisse ;Arbeitszimmer-Betriebsstätte;

Die Beachtung der zivilrechtlichen Formerfordernisse bei Vertragsabschluss und die Kriterien des Fremdvergleiches bilden lediglich Beweisanzeichen (Indizien) bei der im Rahmen einer Gesamtbetrachtung zu treffenden Entscheidung, ob die streitigen Aufwendungen in einem sachlichen Zusammenhang mit der Erzielung von Einkünften stehen oder dem nicht steuerbaren privaten Bereich (§ 12 EStG) zugehörig sind.

Es entspricht der Lebenswirklichkeit, dass die Angehörigen einer Familie am Beruf des anderen Anteil nehmen und ihm bei der Erfüllung seiner Aufgaben zur Seite stehen; diese dem Wesen der Familie entsprechenden und von den jeweiligen Bedürfnissen abhängigen Hilfeleistungen eignen sich nicht als Inhalt eines mit einem Dritten zu begründenden Arbeitsverhältnisses.

Für die Qualifizierung als "häusliches Arbeitszimmer" i. S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG ist es ohne Bedeutung, ob der Raum eine Betriebsstätte i. S. des § 12 AO darstellt.

Die ausdrücklich zu Arbeitnehmerverhältnissen ergangene Rspr. zur Vermietung des Arbeitszimmers durch den Arbeitnehmer an den Arbeitgeber ist auf das Verhältnis zwischen den Gesellschaftern und der Gesellschaft zu übertragen, da die Kernfrage identisch ist.

Finanzgericht München, Urteil vom 8. November 2006 9 K 3137/02 -  
rechtskräftig.EFG 2007 S. 338 ff

#### 11.4. Lohnsteuerrechtsprechung in Leitsätzen

##### Leitsatz 1 Interviewer eines Marktforschungsinstituts sind keine freien Mitarbeiter; zur Höhe der Haftungsschuld für nicht abgeführte Lohnsteuer

Interviewer eines Markt- und Meinungsforschungsinstituts erzielen Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit, wenn sie weder ein Unternehmerrisiko tragen noch wesentliche Unternehmerinitiative entwickeln. Dies ist dann gegeben, wenn der Status und die Tätigkeit der Interviewer in einer Arbeits- und Einweisungsanleitung verbindlich festgelegt und die computergestützte Tätigkeit durch eine unveränderbare Befragungssoftware vorgegeben ist.

Nehmen die Vertragsparteien in, aus ihrer Sicht, noch vertretbarer Weise ein freies Mitarbeiterverhältnis an, kann bei der Berechnung der nachzuerhebenden Lohnsteuer im Rahmen der Haftungsanspruchnahme des Arbeitgebers nicht grundsätzlich die Lohnsteuerklasse VI zu Grunde gelegt werden. Die Haftungsschuld ist mangels Darlegung der Einzelheiten im Wege der Schätzung herabzusetzen.

FG Köln. Urt. v. 6. 11.1006. 11 K 5825/04 Rev. Eingelegt EFG 2007 S. 1155

##### Leitsatz 2 Übernahme einer Verbindlichkeit des Arbeitgebers durch Gesellschafter-Geschäftsführer

Die Übernahme einer Bürgschaft oder anderer Sicherheiten durch einen Gesellschafter-Geschäftsführer mit nicht nur unwesentlicher Beteiligung am Stammkapital der Gesellschaft ist regelmäßig durch die Gesellschafterstellung veranlasst. Von einer durch das Arbeitsverhältnis veranlassten Bürgschaftsübernahme kann nur beim Vorliegen besonderer Umstände im Einzelfall ausgegangen werden. Entsprechendes gilt bei der Übernahme einer Verbindlichkeit des Arbeitgebers durch den Arbeitnehmer.

BFH Beschluss vom 28.06.2007 - VI B 44/07 BFH NV 2007 S. 1655

##### Leitsatz 3 GmbH-Geschäftsführerhaftung bei Undurchführbarkeit des LSt-Einbehalts und der LSt-Abführung

Der GmbH-Geschäftsführer haftet auch dann zu 100 v. H. für an das FA nicht fristgerecht abgeführte LSt, wenn ein LSt- Einbehalt seitens der GmbH mangels Auszahlung des steuerpflichtigen Arbeitslohns oder anderer Bezüge (z. B. Aufwendungsersatz) objektiv nicht möglich war und die gesetzlichen Voraussetzungen für ein Freiwerden der GmbH von der Abführungspflicht von dieser nicht herbeigeführt worden sind.

Der GmbH-Geschäftsführer handelt grob fahrlässig i. S. von § 69 Satz 1 AO, wenn er im Zeitpunkt der Fälligkeit einer Abgabenverbindlichkeit der GmbH deren Tilgung in der Hoffnung nicht veranlasst, es bestehe ein verrechenbares Guthaben aus einer USt-Voranmeldung, wenn diese Voranmeldung nicht unter Mitwirkung einer umsatzsteuerrechtlichkundigen Person erstellt worden ist.

Finanzgericht Berlin, Urteil vom 31. Oktober 2006 9 K 9206/03 - rechtskräftig.EFG 2007 S. 810 ff

#### Leitsatz 4: Rückstellung für rückständige Urlaubsverpflichtungen

Rückständige Urlaubsverpflichtungen sind als sog. Erfüllungsrückstand zurückzustellen.

Die Höhe der Rückstellung bestimmt sich nach dem Urlaubsentgelt, das der Arbeitgeber hätte aufwenden müssen, wenn er seine Zahlungsverpflichtung bereits am Bilanzstichtag erfüllt hätte.

Finanzgericht München, Urteil vom 7. Mai 2007 7 K 2505/05 -  
Nichtzulassungsbeschw. eingelegt EFG 2007 S. 1423f

#### Leitsatz 5: Lohnsteuerhaftung

Die steuerrechtlich und die insolvenzrechtlich unterschiedliche Bewertung der Lohnsteuer Abführungspflicht des Arbeitgebers in insolvenzreifer Zeit kann zu einer Pflichtenkollision führen. Eine solche steht der Haftung des Geschäftsführers wegen Nichtabführung der Lohnsteuer aber jedenfalls dann nicht entgegen, wenn der Insolvenzverwalter die Beträge im gedachten Falle der pflichtgemäßen Zahlung der Lohnsteuer vom FA deshalb nicht herausverlangen kann, weil die Anfechtungsvoraussetzungen nach §§ 129 ff. InsO nicht vorliegen.

Die gesellschaftsrechtliche Pflicht des Geschäftsführers zur Sicherung der Masse i.S. des § 64 Abs. 2 GmbHG kann die Verpflichtung zur Vollabführung der Lohnsteuer allenfalls in den drei Wochen suspendieren, die dem Geschäftsführer ab Kenntnis der Überschuldung bzw. Zahlungsunfähigkeit der GmbH nach § 64 Abs. 1 GmbHG eingeräumt sind, um die Sanierungsfähigkeit der GmbH zu prüfen und Sanierungsversuche durchzuführen. Nur in diesem Zeitraum kann das die Haftung nach § 69 AO begründende Verschulden ausgeschlossen sein.

BFH Urteil vom 27. Februar 2007 VII R 67/05

### 12. Rechtsprechung Umsatzsteuer in Leitsätzen

#### Leitsatz 1: Verbilligte Überlassung von Arbeitskleidung nicht nach Mindestbemessungsgrundlage zu versteuern

Überlässt ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern aus ganz überwiegend betrieblichen Gründen Arbeitskleidung und stellt er nur einen Teil der von ihm getragenen Kosten für die Miete und Reinigung der Kleidung seinen Arbeitnehmern in Rechnung, so ist hinsichtlich des Differenzbetrages keine Versteuerung nach der Mindestbemessungsgrundlage vorzunehmen (entgegen Abschn.12 Abs. 1 Satz 3 UStR 2005).

Finanzgericht Rheinland-Pfalz, Urteil vom 11. Januar 2007 6 K 1066/05 - Rev.  
eingelegt EFG (EFG 2007 S. 956ff

### Leitsatz 2 : Vorsteuerabzug aus Rechnungen mit falschen Anschriften des Leistenden

Ein Stpfl., der alle Maßnahmen trifft, die vernünftigerweise von ihm verlangt werden können, um sicherzustellen, dass seine Umsätze nicht in einen Betrug - sei es eine Mehrwertsteuerhinterziehung oder ein sonstiger Betrug einbezogen sind und der dies weder wusste noch hätte wissen können, kann die Vorsteuer aus Rechnungen beanspruchen, die im Zeitpunkt der Leistungserbringung und Rechnungsausstellung falsche Anschriften eines missing traders ausweisen.

Finanzgericht Köln, Urteil vom 6. Dezember 2006 4 K 1354/02, 4 K 1356/02 - Rev. eingelegt EFG 2007 S. 631 ff.

### Leitsatz 3: Regelsteuersatz bei Beköstigung in Kantine durch Menü-Bringdienst

Ein Verzehr an Ort und Stelle i. S. des § 12 Abs. 2 Nr. 1 Satz 2 u. 3 UStG 1993 liegt auch dann vor, wenn Arbeitnehmer in einer Kantine des Arbeitgebers durch einen Bringdienst auf Rechnung des Arbeitgebers beköstigt werden. Die Umsätze unterliegen jedenfalls dann dem Regelsteuersatz, wenn der Arbeitgeber Vorrichtungen zur Einnahme des Essens (z. B. Tische, Stühle) zur Verfügung stellt.

Niedersächsisches Finanzgericht, Urteil vom 22. Februar 2007 5 K 180/01-rechtskräftig. EFG 2007 S. 1198 ff

## 13. Rechtsprechung Betriebsprüfung in Leitsätzen

### Leitsatz 1 : Wirksame Anordnung und Unterbrechung einer Außenprüfung; Benennung eines Zahlungsempfängers

Fehler bei der Festsetzung des Prüfungsbeginns führen nicht zur Unwirksamkeit der Prüfungsanordnung.

Wird eine Außenprüfung vier Monate nach ihrem Beginn unterbrochen, so führt dies nicht dazu, dass die durch die Prüfung bewirkte Hemmung des Ablaufs der Festsetzungsfrist entfällt.

Eine Person ist nicht "Zahlungsempfänger" i. S. des § 160 AO 1977, wenn sie die geleistete Zahlung für einen anderen entgegennimmt, der die entgeltete Leistung erbracht hat und für den die Zahlung deshalb nach dem übereinstimmenden Verhältnis der Beteiligten bestimmt ist.

Ein Zahlungsempfänger ist auch dann hinreichend benannt, wenn die Finanzbehörde mangels ausreichender Beweismittel oder aus anderen Gründen den Steueranspruch gegenüber dem benannten Empfänger nicht durchsetzen kann.

BFH Urteil vom 24.10.2006 - I R 90/05 BFH NV 2007 S. 849 ff

### Leitsatz 2: Zur Einspruchsentscheidung betreffend eine angefochtene Prüfungsanordnung

Wird ein Prüfungsfinanzamt von einem für den Stpfl. an sich zuständigen FA mit der Durchführung einer Außenprüfung beauftragt, ist zur Entscheidung über einen gegen die PA des beauftragten FA eingelegten Einspruch das beauftragende FA zuständig.

Finanzgericht Düsseldorf, Urteil vom 13. Dezember 2006 13 K 5642/02 AO - Rev. eingelegt EFG 2007 S. 982ff.

### Leitsatz 3: Zur Steuerrelevanz von Unterlagen im Rahmen des Datenzugriffs

Die im § 147 Abs. 1 Nr. 1 bis 4 AO aufgeführten Unterlagen unterliegen uneingeschränkt dem Datenzugriffsrecht gem. § 147 Abs. 6 AO, ohne dass es einer Einzelprüfung ihrer Steuerrelevanz bedürfte.

Finanzgericht Düsseldorf, Beschluss vom 5. Februar 2007 16 V 3457/06 A (AO) - Beschw. eingelegt EFG 2007 S. 890 ff

### Leitsatz 4 : Datenzugriff und Einsichtnahme in gescannte Unterlagen aus dem Softwaresystem des Stpfl. heraus

Mit Hilfe eines Datenverarbeitungssystems erstellte Daten i. S. des § 147 Abs. 6 Satz 1 AO sind jedenfalls auch solche Unterlagen gem. § 147 Abs. 1 AO, die der Stpfl. eingescannt und mit dem Ziel einer papierlosen Buchführung im Anschluss daran im Original vernichtet hat.

Der Datenzugriff gem. § 147 Abs. 6 Satz 1 AO setzt voraus, dass die Unterlagen maschinell auswertbar sind.

Hierunter fallen jedoch nicht nur "mathematische" Sortier- und Filterfunktionen, sondern auch alle nicht-mathematische Operationen, die eine Prüfung von Unterlagen im weitesten Sinne ermöglichen und über die bloße Lesbarmachung durch den Stpfl. hinausgehen.

§ 147 Abs.6 Satz 1 AO gibt den Finanzbehörden weitergehende Befugnisse als § 147 Abs.5 AO, der grundsätzlich allein ein Recht auf Lesbarmachung der auf Datenträgern aufbewahrten Unterlagen gewährt. Ermöglicht das den Finanzbehörden zur Verfügung gestellte Hilfsmittel allerdings die Nutzung, von; Funktionen, die bereits als maschinelle Auswertung zu qualifizieren sind, kann dies einem auf § 147 Abs. 5 AO gestützten Einsichtsverlangen nicht entgegengehalten werden.

Finanzgericht Düsseldorf, Beschluss vom 5. Februar 2007 16 V 3454/06 A (AO) - Beschw. eingelegt EFG 2007 S. 892 f,

Leitsatz 5: Anordnung des Prüfungsortes bei Lohnsteuer-Außenprüfung;  
Ermessensentscheidung

Ist kein geeigneter Geschäftsraum vorhanden, so hat das FA über den Antrag des Arbeitgebers, die Prüfung der Lohnsteuer im Büro des Steuerberaters durchzuführen, nach pflichtgemäßem Ermessen zu entscheiden. Auf Antrag des Arbeitgebers kann eine Prüfung im Büro des Steuerberaters in Betracht kommen, wenn der Prüfung dort keine zumindest gleichwertigen Verwaltungsinteressen entgegenstehen.

Insoweit kann die Entscheidung des FA gerichtlich nur auf Ermessensfehler überprüft werden.

BFH Beschluss vom 28.11.2006 - VI B 33/06 BFHNV 2007 S.646

Leitsatz 6 : Zur Mitwirkungspflicht des Steuerpflichtigen im Besteuerungsverfahren

Jedenfalls, soweit es nicht um die Feststellung des Vorliegens einer Steuerhinterziehung im Besteuerungsverfahren geht, entbindet ein parallel laufendes Steuerstrafverfahren nicht von der Erfüllung der Mitwirkungspflichten im Besteuerungsverfahren.

BFH Beschluss vom 28.12.2006 - VIII B 48/06 BFH NV 2007 S. 646

## V. Verwaltungsanweisungen

### **1) Geldwerte Vorteile bei Arbeitgeberdarlehen**

BMF Schreiben vom 13. Juni 2007 IV C 5 – S  
334/07/0009

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 4. Mai 2006 - VI R 28/05 - (BStBl II S. 781) entschieden, dass der Arbeitnehmer keinen lohnsteuerlich zu erfassenden Vorteil erlangt, wenn der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer ein Darlehen zu einem marktüblichen Zinssatz gewährt. Nach Auffassung des Bundesfinanzhofs lässt sich mit der Richtlinienregelung in R 31 Abs. 8 Satz 3 LStR 1999 (entspricht R 31 Abs. 11 Satz 3 LStR 2005) kein steuerbarer Vorteil begründen, auch ist die Richtlinienregelung keine Festsetzung von Durchschnittswerten i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG.

Nach einer Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt bei der **Ermittlung des geldwerten Vorteils bei Arbeitgeberdarlehen** Folgendes: Bei Arbeitgeberdarlehen bemisst sich der geldwerte Vorteil nach dem **Unterschiedsbetrag zwischen dem marktüblichen Zins und dem Zins, den der Arbeitnehmer im konkreten Einzelfall zahlt**. Es ist hierbei grundsätzlich für die gesamte Vertragslaufzeit der Zinssatz bei Vertragsabschluss maßgeblich, es sei denn, es ist ein variabler Zinssatz vereinbart. Hinsichtlich der Bewertung des geldwerten Vorteils bei Arbeitgeberdarlehen ist zwischen einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG (z.B. Arbeitnehmer eines Einzelhändlers erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) und § 8 Abs. 3 EStG (z.B. Sparkassenangestellter erhält ein zinsgünstiges Arbeitgeberdarlehen) zu unterscheiden.

Bei der Feststellung, ob die 44-Euro-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG) überschritten wird, sind Vorteile aus zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen einzubeziehen. Der vorletzte Satz des BMF-Schreibens vom 9. Juli 1997 (BStBl I S. 735) wird wie folgt gefasst: „Außer Betracht bleiben danach z.B. die nach § 8 Abs. 2 Satz 2 bis 5 EStG zu bewertenden Vorteile aus der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs sowie die mit den amtlichen Sachbezugswerten zu bewertende Unterkunft und Verpflegung.“

Aus Vereinfachungsgründen wird es nicht beanstandet, wenn bei einer Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG für die Feststellung des marktüblichen Zinssatzes die bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank zuletzt veröffentlichten Effektivzinssätze, also die gewichteten Durchschnittzinssätze, herangezogen werden. Es sind die Effektivzinssätze unter „Neugeschäft“ maßgeblich.

Von dem sich danach ergebenden Effektivzinssatz kann ein Abschlag von 4 % vorgenommen werden. Aus der Differenz zwischen diesem Maßstabszinssatz und dem Effektivzinssatz des Arbeitgeberdarlehens sind die Zinsverbilligung und der geldwerte Vorteil zu berechnen, wobei die Zahlungsweise der Zinsen (z.B. monatlich, jährlich) unmaßgeblich ist. Zwischen den einzelnen Arten von Krediten (z.B. Wohnungsbaukredit, Konsumentenkredit) ist zu unterscheiden. Die Vereinfachungsregelung kann in allen offenen Fällen angewandt werden.

**Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer erhält im Mai 2007 ein Arbeitgeberdarlehen von 16 000 € zu einem -monatlich zu entrichtenden -Effektivzins von 2 % jährlich (Laufzeit 4 Jahre). Der bei Vertragsabschluss im Mai 2007 von der Deutschen Bundesbank für Konsumentenkredite mit anfänglicher Zinsbindung von über 1 Jahr bis 5 Jahre veröffentlichte Effektivzinssatz (Erhebungszeitraum März 2007) beträgt 5,81 %. Nach Abzug eines Abschlags von 4 % ergibt sich ein Maßstabszinssatz von 5,58 %. Die Zinsverbilligung beträgt somit 3,58 % (5,58 % abzüglich 2 %). Danach ergibt sich ein monatlicher Zinsvorteil von 47,73 € (3,58 % von 16 000 € x 1/12). Dieser Vorteil ist -da die 44-Euro-Freigrenze überschritten ist- lohnsteuerpflichtig.

**2.) Lohnsteuerrechtliche Behandlung von Bonusprogrammen**

Ein seit langem bekanntes Kundenbindungsprogramm ist das "miles & more" Programm der Deutschen Lufthansa. Das BAG Urteil v. 11.4.2006, Az. 9 AZR 500/05 musste sich mit der Frage befassen, wem die Bonuspunkte zustehen, wenn der Arbeitnehmer die Punkte anlässlich von Dienstreisen gesammelt hat. Das BAG entschied, dass die Sondervorteile aus dem Prämienprogramm grundsätzlich dem Arbeitgeber als Auftraggeber zustehen. Der Arbeitnehmer ist zur Herausgabe der dienstlich erworbenen Bonuspunkte verpflichtet (§ 667 Alt. 2 BGB), damit der Arbeitgeber diese beispielsweise für eine Preisreduzierung weiterer Dienstflüge einsetzen kann. Der Arbeitgeber kann damit seinen Arbeitnehmer untersagen, die Bonuspunkte zu privaten Zwecken zu nutzen.

Dürfen die dienstlich gesammelten Vielfliegerpunkte vom Arbeitnehmer privat in Anspruch genommen werden, liegt grundsätzlich ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor. Aus Vereinfachungsgründen, sind die gewährten Prämien bis zu einem Betrag von 1.080 Euro im Jahr nach § 3 Nr. 38 EStG steuer- und damit auch sozialversicherungsfrei.

Für einen darüber hinausgehenden Betrag wurde mit § 37a EStG eine Pauschalierungsvorschrift in das Einkommensteuergesetz aufgenommen. Danach können Prämien aus Kundenbindungsprogrammen vom Anbieter des Programms (also von der Fluggesellschaft) mit 2,25 % pauschal versteuert werden können. Durch die Pauschalbesteuerung des Prämienanbieters unterliegen die Vorteile nicht dem Lohnsteuer- und Sozialversicherungsabzug beim Arbeitnehmer. Die Regelung des § 37a EStG ist gezielt auf die Vielfliegerprogramme zugeschnitten. Nach einem Erlass des Ministeriums der Finanzen Saarland vom 24.10.2005, B/2-4 - 134/05 S 2334 können die Regelungen - unter den dort genannten Voraussetzungen - auch auf das Prämienprogramm der Deutschen Bahn "bahn. bonus" angewandt werden.

**Hinweis !**

Sofern eine ausländische Fluggesellschaft ein Vielfliegerprogramm anbietet und von der Pauschalierungsmöglichkeit nach § 37a EStG keinen Gebrauch macht, ist der den Freibetrag von 1.080 Euro/Jahr übersteigende Betrag lohnsteuer- und sozialversicherungspflichtig. Der Arbeitgeber sollte in diesem Fall beim Prämienanbieter nachfragen, ob dieser die abgeltende Pauschalbesteuerung des übersteigenden Betrags durchführt und eine Bescheinigung hierüber zu den Unterlagen nehmen.

## Vorteile aus der Einlösung von Payback-Punkten

Bei den mittlerweile weit verbreiteten Payback-Punkten, die gegen Sach- oder Barprämien eingelöst werden können, lässt die Finanzverwaltung keine Steuerbefreiung zu. Im Gegensatz zu den vorgenannten Vielfliegerprogrammen führen die dienstlich erworbenen und privat in Anspruch genommenen Payback-Punkte beim Arbeitnehmer stets zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Das Bundesministerium der Finanzen, Schreiben vom 20.10.2006, IV C 5 - 5-2334 - 6 nimmt hierzu wie folgt Stellung

Sachverhalt: Arbeitnehmer tanken für dienstliche und private Zwecke mit einer auf den Arbeitgeber ausgestellten Tankkarte bei einer großen Tankstellenkette. Nach dem Tanken werden Payback-Punkte dem privaten Punktekonto des Arbeitnehmers gutgeschrieben und ausschließlich privat genutzt. Nach Erreichen einer bestimmten Punktzahl steht es den Mitarbeitern frei, sich eine Sachprämie aushändigen oder einen entsprechenden Geldbetrag auszahlen zu lassen.

Ergebnis: Die Vorteile aus den dienstlich erworbenen Payback-Punkten führen zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Der Arbeitslohn fließt bereits bei Gutschrift auf dem privaten Punktekonto des Arbeitnehmers zu und nicht erst bei Einlösung der Payback-Punkte.

Die Anwendung der Befreiungsvorschrift nach § 3 Nr. 38 EStG scheidet bei Payback-Prämien aus. Zum einen handelt es sich - zumindest bei der immer möglichen Bareinlösung - nicht um eine Sachprämie, zum anderen wird keine Dienstleistung in Anspruch genommen, sondern eine Ware erworben.

Der vom Arbeitgeber gezahlte, teilweise für private und teilweise für dienstliche Zwecke genutzte Treibstoff ist für die Lohnversteuerung aufzuteilen; eine andere Handhabe sieht das Einkommensteuergesetz nicht vor. Die auf dem privaten Punktekonto gutgeschriebenen Payback-Punkte sind dementsprechend aufzuteilen. Hilfsweise kommt eine sachgerechte Schätzung in Betracht.

Die Vorteile aus den dienstlich erworbenen Payback-Punkten führen also stets zu steuerpflichtigem Arbeitslohn beim Arbeitnehmer. Damit sind die Vorteile auch sozialversicherungspflichtig.

### **3.) Bewertung von Sachbezügen;**

(BMF Schreiben vom 28. März 2007 IV C 5 - S 2334/07/0011)

Zu dem Urteil des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 5. September 2006 - VI R 41/02 - gilt im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder Folgendes:

Die Rechtsgrundsätze des Urteils sind nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

Erhält ein Arbeitnehmer verbilligt Waren (z.B. Jahreswagen), die sein Arbeitgeber herstellt oder vertreibt, kann nach Auffassung des BFH die Höhe des geldwerten Vorteils nach § 8 Abs. 2 EStG (ohne Bewertungsabschlag und Rabattpfreibetrag) oder nach § 8 Abs. 3 EStG ermittelt werden.

Der BFH sieht in § 8 Abs. 2 EStG die Grundnorm zur Bewertung der Einnahmen, in § 8 Abs. 3 EStG eine Spezialvorschrift mit tendenziell begünstigendem Charakter und räumt dem Arbeitnehmer, jedenfalls für das Veranlagungsverfahren, ein Wahlrecht zur Anwendung der beiden Absätze des § 8 EStG ein.

Trotz des Vorliegens der Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 EStG könne stets nach § 8 Abs. 2 EStG bewertet werden, wenn dies günstiger ist.

#### **4.) Übernahme von Beitragsleistungen zur freiwilligen Versicherung der Arbeitnehmer in der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Arbeitgeber**

BMF Schreiben IV C 5 - S 2333/07/0002

Der Bundesfinanzhof hat mit Urteil vom 5. September 2006 - VI R 38/04 - entschieden, dass die Übernahme von Beitragsleistungen zur freiwilligen Versicherung in der gesetzlichen Rentenversicherung durch den Arbeitgeber für sog. Kirchenbeamte dann keinen Arbeitslohn darstellt, wenn die Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung auf die zugesagten beamtenrechtlichen Versorgungsbezüge angerechnet werden sollen.

Die Entscheidung steht im Widerspruch zur langjährigen Auslegung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG in Verbindung mit § 2 Abs. 2 Nr. 3 LStDV und der dazu ergangenen Rechtsprechung. Wie der BFH unter II. 1. b) selbst ausführt, sind Zukunftssicherungsleistungen, die ein Arbeitgeber zugunsten eines Arbeitnehmers leistet, dann Arbeitslohn, wenn dem Arbeitnehmer gegen die Versorgungseinrichtung, an die der Arbeitgeber die Beiträge leistet, ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf spätere Versorgungsleistungen zusteht. Diese Voraussetzung ist im entschiedenen Fall unzweifelhaft erfüllt.

Die Tatsache, dass die späteren Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung auf die zugesagten beamtenrechtlichen Versorgungsbezüge angerechnet werden, rechtfertigt keine abweichende Beurteilung. Sie lässt unberücksichtigt, dass die späteren Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung einer anderen Einkunftsart zuzurechnen sind. Die Übernahme der Arbeitnehmeranteile zur gesetzlichen Rentenversicherung erfolgt zwar auch im Interesse des Arbeitgebers, weil die später von ihm selbst zu erbringenden Versorgungsleistungen reduziert werden können. Die Entscheidung berücksichtigt aber nicht, dass auch die Arbeitnehmer ein erhebliches eigenes Interesse an den späteren Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung haben.

Denn während die Versorgungsbezüge - unter Berücksichtigung der Freibeträge für Versorgungsbezüge - in voller Höhe steuerpflichtig sind, unterliegen die Renten aus der gesetzlichen Rentenversicherung der Besteuerung lediglich mit dem sich aus § 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe aa EStG ergebenden Besteuerungsanteil. Dies führt regelmäßig dazu, dass den Arbeitnehmern, die auch Leistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung beziehen, ein höheres Nettoeinkommen verbleibt, als den Arbeitnehmern, die ausschließlich die zugesagten beamtenrechtlichen Versorgungsbezüge erhalten.

Außerdem schließen die Entscheidungsgründe nicht aus, dass die aufgestellten Rechtsgrundsätze auf andere Zukunftssicherungsleistungen, wie z.B. Direktversicherungen, übertragen werden könnten. Unter der Voraussetzung, dass spätere Leistungen aus einer Direktversicherung auf eine Werkspension angerechnet würden, könnten die Beitragsleistungen für die Direktversicherung nicht als Arbeitslohn angesehen werden, obwohl ein unentziehbarer Rechtsanspruch auf spätere Versorgungsleistungen gegen einen Dritten besteht. Wegen der Besteuerung der Versorgungsleistungen lediglich mit dem Ertragsanteil (§ 22 Nr. 1 Satz 3 Buchstabe a Doppelbuchstabe bb EStG) würde ein Steuersparmodell ermöglicht, worauf bereits in einer Anmerkung zu dem BFH-Urteil in DStRE 2006, S. 1383 hingewiesen wird. Dies ist nicht vertretbar.

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Rechtsgrundsätze des Urteils deshalb nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden.

## **5.) Steuerliche Anerkennung von Verträgen mit nahen Angehörigen**

BMF Schreiben vom .7.2.2007 IV B 2 – S 2144/0

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat mit seinem Urteil vom 7.Juni 2006, BStBl 2007 II S.1 entschieden, dass bei der steuerrechtlichen Anerkennung von Verträgen zwischen nahen Angehörigen der zivilrechtlichen Unwirksamkeit des Vertragsabschlusses nur indizielle Bedeutung beizumessen ist.

Nach Erörterung mit den obersten Finanzbehörden der Länder sind die Grundsätze dieses Urteils über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden.

Voraussetzung für die steuerliche Anerkennung von Verträgen zwischen Angehörigen ist, dass

- diese Verträge bürgerlich-rechtlich wirksam geschlossen wurden und
- tatsächlich wie vereinbart durchgeführt werden;
- dabei müssen Vertragsinhalt und Durchführung dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen (Fremdvergleich).

Die nachträglich herbeigeführte zivilrechtliche Wirksamkeit eines Rechtsgeschäfts entfaltet grundsätzlich keine Rückwirkung; die steuerrechtlichen Folgerungen sind erst ab dem Zeitpunkt zu ziehen, zu dem die schwebende Unwirksamkeit entfallen ist (BFH vom 31. Oktober 1989, BStBl 1992 II S. 506).

Ausnahmsweise sind tatsächlich durchgeführte Verträge zwischen nahen Angehörigen von Anfang an steuerlich zu berücksichtigen, wenn den Vertragspartnern die Nichtbeachtung der Formvorschriften nicht angelastet werden kann und sie zeitnah nach dem Erkennen der Unwirksamkeit oder dem Auftauchen von Zweifeln an der Wirksamkeit des Vertrages die erforderlichen Maßnahmen eingeleitet haben, um die Wirksamkeit herbeizuführen oder klarzustellen (BFH vom 13. Juli 1999, BStBl 2000 II S. 386).

Ist den Vertragspartnern aber die Nichtbeachtung der Formvorschriften zuzurechnen, weil sich deren Erfordernis unmittelbar aus dem Gesetz ergibt, so bestehen ernstliche Zweifel am Bindungswillen der Vertragspartner; das Vertragsverhältnis ist in diesem Fall steuerlich nicht anzuerkennen. Wird die zivilrechtliche Wirksamkeit nachträglich herbeigeführt, sind die Verträge ab diesem Zeitpunkt steuerlich anzuerkennen.

## **6.) Anerkennung der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer**

Im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt zur einkommensteuerrechtlichen Behandlung der Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, § 9 Abs. 5 und § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG in der Fassung des Steueränderungsgesetzes 2007 (BGBl. 2006 I S. 1652, BStBl I 2006 S. 432) Folgendes:

1

### **I. Grundsatz**

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 1 und § 9 Abs. 5 Satz 1 EStG dürfen die Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer sowie die Kosten der Ausstattung grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG dürfen sie nur dann steuerlich berücksichtigt werden, wenn das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet.

### **II. Anwendungsbereich der gesetzlichen Regelung**

Unter die Regelungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 9 Abs. 5 EStG fällt die Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zur Erzielung von Einkünften aus sämtlichen Einkunftsarten.

### **III. Begriff des häuslichen Arbeitszimmers**

- 1 Ein häusliches Arbeitszimmer ist ein Raum, der seiner Lage, Funktion und Ausstattung nach in die häusliche Sphäre des Steuerpflichtigen eingebunden ist, vorwiegend der Erledigung gedanklicher, schriftlicher, verwaltungstechnischer oder organisatorischer Arbeiten dient (BFH-Urteile vom 19. September 2002, - VI R 70/01 -, BStBl II 2003 S. 139 und vom 16. Oktober 2002, - XI R 89/00 -, BStBl II 2003 S. 185) und ausschließlich oder nahezu ausschließlich zu betrieblichen und/oder beruflichen Zwecken genutzt wird. Es muss sich aber nicht zwingend um Arbeiten büromäßiger Art handeln; ein häusliches Arbeitszimmer kann auch bei geistiger, künstlerischer oder schriftstellerischer Betätigung gegeben sein.

- 2 In die häusliche Sphäre eingebunden ist ein als Arbeitszimmer genutzter Raum regelmäßig dann, wenn er zur privaten Wohnung oder zum Wohnhaus des Steuerpflichtigen gehört. Dies betrifft nicht nur die Wohnräume, sondern ebenso Zubehörräume (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003, - VI R 130/01 -, BStBl II 2004 S. 74 und BFH-Urteil vom 19. September 2002, - VI R 70/01 -, BStBl II 2003 S. 139). So kann auch ein Raum, z.B. im Keller oder unter dem Dach (Mansarde) des Wohnhauses, in dem der Steuerpflichtige seine Wohnung hat, ein häusliches Arbeitszimmer sein, wenn die Räumlichkeiten aufgrund der unmittelbaren Nähe mit den privaten Wohnräumen des Steuerpflichtigen als gemeinsame Wohneinheit verbunden sind.
- 3 Dagegen kann es sich bei einem im Keller oder Dachgeschoss eines Mehrfamilienhauses befindlichen Raum, der nicht zur Privatwohnung des Steuerpflichtigen gehört, sondern zusätzlich angemietet wurde, um ein außerhäusliches Arbeitszimmer handeln (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003, - VI R 160/99 -, BStBl II S. 515 und vom 18. August 2005, - VI R 39/04 -, BStBl II 2006 S. 428).
- 4 Maßgebend ist, ob eine innere häusliche Verbindung des Arbeitszimmers mit der privaten Lebenssphäre des Steuerpflichtigen besteht. Dabei ist das Gesamtbild der Verhältnisse im Einzelfall entscheidend. Für die Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b, des § 9 Abs. 5 und des § 10 Abs. 1 Nr. 7 EStG ist es ohne Bedeutung, ob die Wohnung, zu der das häusliche Arbeitszimmer gehört, gemietet ist oder ob sie sich im Eigentum des Steuerpflichtigen befindet. Auch mehrere Räume können als ein häusliches Arbeitszimmer anzusehen sein; die Abtrennung der Räumlichkeiten vom übrigen Wohnbereich ist erforderlich.
- 5
- 6 Nicht unter die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b und § 9 Abs. 5 EStG fallen Räume, bei denen es sich um Betriebsräume, Lagerräume, Ausstellungsräume handelt, selbst wenn diese an die Wohnung angrenzen (BFH-Urteil vom 28. August 2003, - IV R 53/01 -, BStBl II 2004 S. 55).

### **Beispiele:**

a) Ein häusliches Arbeitszimmer liegt in folgenden Fällen regelmäßig vor:

- häusliches Büro eines selbständigen Handelsvertreters, eines selbständigen Übersetzers oder eines selbständigen Journalisten,
- bei Anmietung einer unmittelbar angrenzenden oder unmittelbar gegenüberliegenden Zweitwohnung in einem Mehrfamilienhaus (BFH-Urteile vom 26. Februar 2003, - VI R 124/01 - und - VI R 125/01 -, BStBl II 2004 S. 69 und 72),
- häusliches ausschließlich beruflich genutztes Musikzimmer der freiberuflich tätigen Konzertpianistin, in dem diese Musikunterricht erteilt.

1

b) Kein häusliches Arbeitszimmer, sondern betrieblich genutzte Räume liegen regelmäßig in folgenden Fällen vor:

2

- Arzt-, Steuerberater- oder Anwaltspraxis grenzt an das Einfamilienhaus an oder befindet sich im selben Gebäude wie die Privatwohnung, wenn diese Räumlichkeiten für einen intensiven und dauerhaften Publikumsverkehr geöffnet und z.B. bei häuslichen Arztpraxen für Patientenbesuche und -untersuchungen eingerichtet sind (BFH-Urteil vom 5. Dezember 2002, - IV R 7/01 -, BStBl II 2003 S. 463 zu einer Notfallpraxis und Negativabgrenzung im BFH-Urteil vom 23. Januar 2003, - IV R 71/00 -, BStBl II 2004 S. 43 zur Gutachtertätigkeit einer Ärztin).

3

- In einem Geschäftshaus befinden sich neben der Wohnung des Bäckermeisters die Backstube, der Verkaufsraum, ein Aufenthaltsraum für das Verkaufspersonal und das Büro, in dem die Buchhaltungsarbeiten durchgeführt werden. Das Büro ist in diesem Fall aufgrund der Nähe zu den übrigen Betriebsräumen nicht als häusliches Arbeitszimmer zu werten.

4

- Im Keller ist ein Arbeitsraum belegen, der - anders als z.B. ein Archiv (BFH-Urteil vom 19. September 2002, - VI R 70/01 -, BStBl II 2003 S. 139)
- keine (Teil-)Funktionen erfüllt, die typischerweise einem häuslichen Arbeitszimmer zukommen, z.B. Lager für Waren und Werbematerialien.

2

#### **IV. Betroffene Aufwendungen**

Zu den Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer gehören insbesondere die anteiligen Aufwendungen für:

- Miete,
- Gebäude- AfA, Absetzungen für außergewöhnliche technische oder wirtschaftliche Abnutzung, Sonderabschreibungen,
- Schuldzinsen für Kredite, die zur Anschaffung, Herstellung oder Reparatur des Gebäudes oder der Eigentumswohnung verwendet worden sind,
- Wasser- und Energiekosten,
- Reinigungskosten,
- Grundsteuer, Müllabfuhrgebühren, Schornsteinfegergebühren, Gebäudeversicherungen,
- Renovierungskosten.
- Aufwendungen für die Ausstattung des Zimmers, wie z.B. Tapeten, Teppiche, Fenstervorhänge, Gardinen und Lampen

Die Kosten einer Gartenerneuerung können anteilig den Kosten des häuslichen Arbeitszimmers zuzurechnen sein, wenn bei einer Reparatur des Gebäudes Schäden am Garten verursacht worden sind. Den Kosten des Arbeitszimmers zuzurechnen sind allerdings nur diejenigen Aufwendungen, die der Wiederherstellung des ursprünglichen Zustands dienen (BFH-Urteil vom 6. Oktober 2004, - VI R 27/01 -, BStBl II S. 1071).

Luxusgegenstände wie z.B. Kunstgegenstände, die vorrangig der Ausschmückung des Arbeitszimmers dienen, gehören zu den nach § 12 Nr. 1 EStG nicht abziehbaren Aufwendungen (BFH-Urteil vom 30. Oktober 1990, - VIII R 42/87 -, BStBl II 1991 S. 340).

Keine Aufwendungen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG sind die Aufwendungen für Arbeitsmittel (BFH-Urteil vom 21. November 1997, - VI R 4/97 -, BStBl II 1998 S. 351). Diese werden daher von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG nicht berührt.

## **V. Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung**

Ein häusliches Arbeitszimmer ist der Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen, wenn nach Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse und der Tätigkeitsmerkmale dort diejenigen Handlungen vorgenommen und Leistungen erbracht werden, die für die konkret ausgeübte betriebliche oder berufliche Tätigkeit wesentlich und prägend sind. Der Tätigkeitsmittelpunkt i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG bestimmt sich nach dem inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung des Steuerpflichtigen.

Dem zeitlichen (quantitativen) Umfang der Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers kommt im Rahmen dieser Würdigung lediglich eine indizielle Bedeutung zu; das zeitliche Überwiegen der außerhäuslichen Tätigkeit schließt einen unbeschränkten Abzug der Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer nicht von vornherein aus (BFH-Urteile vom 13. November 2002, - VI R 82/01 -, BStBl II 2004 S. 62; - VI R 104/01 -, BStBl II 2004 S. 65 und - VI R 28/02 -, BStBl II 2004 S. 59).

Übt ein Steuerpflichtiger nur eine betriebliche oder berufliche Tätigkeit aus, die in qualitativer Hinsicht gleichwertig sowohl im häuslichen Arbeitszimmer als auch am außerhäuslichen Arbeitsort erbracht wird, so liegt der Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung dann im häuslichen Arbeitszimmer, wenn der Steuerpflichtige mehr als die Hälfte der Arbeitszeit im häuslichen Arbeitszimmer tätig wird (BFH-Urteil vom 23. Mai 2006, -VI R 21/03 -, BStBl II S. 600).

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus, ist nicht auf eine Einzelbetrachtung der jeweiligen Betätigung abzustellen; vielmehr sind alle Tätigkeiten in ihrer Gesamtheit zu erfassen. Grundsätzlich lassen sich folgende Fallgruppen unterscheiden:

- Bilden bei allen Erwerbstätigkeiten - jeweils - die im häuslichen Arbeitszimmer verrichteten Arbeiten den qualitativen Schwerpunkt, so liegt dort auch der Mittelpunkt der Gesamttätigkeit.

1

- Bilden hingegen die außerhäuslichen Tätigkeiten - jeweils - den qualitativen Schwerpunkt der Einzeltätigkeiten oder lassen sich diese keinem Schwerpunkt zuordnen, so kann das häusliche Arbeitszimmer auch nicht durch die Summe der darin verrichteten Arbeiten zum Mittelpunkt der Gesamttätigkeit werden.

2

- Bildet das häusliche Arbeitszimmer schließlich den qualitativen Mittelpunkt lediglich einer Einzeltätigkeit, nicht jedoch im Hinblick auf die übrigen Tätigkeiten, ist regelmäßig davon auszugehen, dass das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der Gesamttätigkeit bildet.

Der Steuerpflichtige hat jedoch die Möglichkeit, anhand konkreter Umstände des Einzelfalls glaubhaft zu machen oder nachzuweisen, dass die Gesamttätigkeit gleichwohl einem einzelnen qualitativen Schwerpunkt zugeordnet werden kann und dass dieser im häuslichen Arbeitszimmer liegt. Abzustellen ist dabei auf das Gesamtbild der Verhältnisse und auf die Verkehrsanschauung, nicht auf die Vorstellung des betroffenen Steuerpflichtigen (BFH-Urteil vom 13. Oktober 2003, - VI R 27/02 -, BStBl II 2004 S. 771 und vom 16. Dezember 2004, - IV R 19/03 -, BStBl II 2005 S. 212).

Das häusliche Arbeitszimmer und der Außendienst können nicht gleichermaßen „Mittelpunkt“ der beruflichen Betätigung eines Steuerpflichtigen i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG sein (>BFH-Urteil vom 21. Februar 2003, - VI R 14/02 -, BStBl II 2004 S. 68).

### **Beispiele, in denen das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bilden kann:**

- Bei einem Verkaufsleiter, der zur Überwachung von Mitarbeitern und zur Betreuung von Großkunden auch im Außendienst tätig ist, kann das häusliche Arbeitszimmer Tätigkeitsmittelpunkt sein, wenn er dort die für den Beruf wesentlichen Leistungen (z.B. Organisation der Betriebsabläufe) erbringt (BFH-Urteil vom 13. November 2002, - VI R 104/01 -, BStBl II 2004 S. 65).
- Bei einem Ingenieur, dessen Tätigkeit durch die Erarbeitung theoretischer, komplexer Problemlösungen im häuslichen Arbeitszimmer geprägt ist, kann dieses auch dann der Mittelpunkt der beruflichen Betätigung sein, wenn die Betreuung von Kunden im Außendienst ebenfalls zu seinen Aufgaben gehört (BFH-Urteil vom 13. November 2002, - VI R 28/02 -, BStBl II 2004 S. 59).

1

- Bei einem Praxis-Konsultant, der ärztliche Praxen in betriebswirtschaftlichen Fragen berät, betreut und unterstützt, kann das häusliche Arbeitszimmer auch dann den Mittelpunkt der gesamten beruflichen Tätigkeit bilden, wenn er einen nicht unerheblichen Teil seiner Arbeitszeit im Außendienst verbringt (>BFH-Urteil vom 29. April 2003, - VI R 78/02 -, BStBl II 2004 S. 76).

### **Beispiele, in denen das Arbeitszimmer nicht den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet:**

1

- Bei einem - freien oder angestellten - Handelsvertreter liegt der Tätigkeitsschwerpunkt außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, wenn die Tätigkeit nach dem Gesamtbild der Verhältnisse durch die Arbeit im Außendienst geprägt ist, auch wenn die zu Hause verrichteten Tätigkeiten zur Erfüllung der beruflichen Aufgaben unerlässlich sind (BFH-Urteil vom 13. November 2002, - VI R 82/01 -, BStBl II 2004 S. 62).

- Ein kaufmännischer Angestellter eines Industrieunternehmens ist nebenbei als Mitarbeiter für einen Lohnsteuerhilfverein selbständig tätig und nutzt für letztere Tätigkeit sein häusliches Arbeitszimmer als „Beratungsstelle“, in dem er Steuererklärungen erstellt, Beratungsgespräche führt und Rechtsbehelfe bearbeitet. Für diese Nebentätigkeit ist das Arbeitszimmer zwar der Tätigkeitsmittelpunkt. Aufgrund der erforderlichen Gesamtbetrachtung ist das Arbeitszimmer jedoch nicht Mittelpunkt seiner gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung (BFH-Urteil vom 23. September 1999, - VI R 74/98 -; BStBl II 2000 S. 7).

1

- Bei einer Ärztin, die Gutachten über die Einstufung der Pflegebedürftigkeit erstellt und dazu ihre Patienten ausschließlich außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers untersucht und dort (vor Ort) alle erforderlichen Befunde erhebt, liegt der qualitative Schwerpunkt nicht im häuslichen Arbeitszimmer, in welchem lediglich die Tätigkeit begleitende Aufgaben erledigt werden (BFH-Urteil vom 23. Januar 2003, - IV R 71/00 -, BStBl II 2004 S. 43).

2

- Bei einem Architekten, der neben der Planung auch mit der Ausführung der Bauwerke (Bauüberwachung) betraut ist, kann diese Gesamttätigkeit keinem konkreten Tätigkeitsschwerpunkt zugeordnet werden. Das häusliche Arbeitszimmer bildet in diesem Fall nicht den Mittelpunkt der gesamten beruflichen und betrieblichen Betätigung (BFH-Urteil vom 26. Juni 2003, - IV R 9/03 -, BStBl II 2004 S. 50).

3

- Bei Lehrern befindet sich der Mittelpunkt der betrieblichen und beruflichen Betätigung regelmäßig nicht im häuslichen Arbeitszimmer, weil die berufsprägenden Merkmale eines Lehrers im Unterrichten bestehen und diese Leistungen in der Schule o.ä. erbracht werden (BFH-Urteil vom 26. Februar 2003, - VI R 125/01 -, BStBl II 2004 S. 72). Deshalb sind die Aufwendungen für das häusliche Arbeitszimmer auch dann nicht abziehbar, wenn die überwiegende Arbeitszeit auf die Vor- und Nachbereitung des Unterrichts verwendet und diese Tätigkeit im häuslichen Arbeitszimmer ausgeübt wird.

## **VI. Nutzung des Arbeitszimmers zur Erzielung unterschiedlicher Einkünfte**

Übt ein Steuerpflichtiger mehrere betriebliche und berufliche Tätigkeiten nebeneinander aus und bildet das häusliche Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung, so sind die Aufwendungen für das Arbeitszimmer entsprechend dem Nutzungsumfang den darin ausgeübten Tätigkeiten zuzuordnen. Liegt dabei der Mittelpunkt einzelner Tätigkeiten außerhalb des häuslichen Arbeitszimmers, ist der Abzug der anteiligen Aufwendungen auch für diese Tätigkeiten möglich.

## **VII. Nutzung des Arbeitszimmers durch mehrere Steuerpflichtige**

Jeder Nutzende darf die Aufwendungen abziehen, die er getragen hat, wenn die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b Satz 2 EStG in seiner Person vorliegen.

### **VIII. Nicht ganzjährige Nutzung des häuslichen Arbeitszimmers**

Ändern sich die Nutzungsverhältnisse innerhalb eines Wirtschafts- oder Kalenderjahres, können nur die auf den Zeitraum, in dem das Arbeitszimmer den Mittelpunkt der gesamten betrieblichen und beruflichen Betätigung bildet, entfallenden Aufwendungen in voller Höhe abgezogen werden. Für den übrigen Zeitraum kommt ein Abzug nicht in Betracht.

Wird das Arbeitszimmer für eine spätere Nutzung vorbereitet, bei der die Abzugsvoraussetzungen vorliegen, sind die darauf entfallenden Aufwendungen entsprechend zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 23. Mai 2006, - VI R 21/03 -, BStBl II S. 600).

### **IX. Nutzung eines häuslichen Arbeitszimmers zu Ausbildungszwecken**

Nach § 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 4 EStG ist die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG auch für Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer anzuwenden, das für die eigene Berufsausbildung genutzt wird. Im Rahmen der Ausbildungskosten können jedoch in jedem Fall Aufwendungen nur bis zu insgesamt 4.000 € als Sonderausgaben abgezogen werden (§ 10 Abs. 1 Nr. 7 Satz 1 EStG). Wird das häusliche Arbeitszimmer auch zur Einkunftserzielung genutzt, ist für die Aufteilung der Kosten entsprechend anzuwenden.

### **X. Besondere Aufzeichnungspflichten**

Nach § 4 Abs. 7 EStG dürfen Aufwendungen für ein häusliches Arbeitszimmer bei der Gewinnermittlung nur berücksichtigt werden, wenn sie besonders aufgezeichnet sind. Es bestehen keine Bedenken, wenn die auf das Arbeitszimmer anteilig entfallenden Finanzierungskosten im Wege der Schätzung ermittelt werden und nach Ablauf des Wirtschafts- oder Kalenderjahres eine Aufzeichnung aufgrund der Jahresabrechnung des Kreditinstitutes erfolgt. Entsprechendes gilt für die verbrauchsabhängigen Kosten wie z.B. Wasser- und Energiekosten. Es ist ausreichend, Abschreibungsbeträge einmal jährlich - zeitnah nach Ablauf des Kalender- oder Wirtschaftsjahres - aufzuzeichnen.

### **XI. Zeitliche Anwendung**

Nach § 52 Abs. 1 EStG i. d. F. des Steueränderungsgesetzes 2007 ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG erstmals für den Veranlagungszeitraum 2007 anzuwenden. Wird der Gewinn nach einem vom Kalenderjahr abweichenden Wirtschaftsjahr ermittelt, ist die Vorschrift ab 1. Januar 2007 anzuwenden. Für den Teil des Wirtschaftsjahres, der vor dem 1. Januar 2007 liegt, ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 6b EStG in der bis dahin gültigen Fassung maßgebend.

Dieses Schreiben gilt ab dem Veranlagungszeitraum 2007.

## **7.) Steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten**

### **BMF Schreiben vom 19.01.2007 IV C 4 - S 2221 - 2/07**

Unter Bezugnahme auf das Ergebnis der Erörterungen mit den obersten Finanzbehörden der Länder gilt für die steuerliche Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten ab dem Veranlagungszeitraum 2006 Folgendes:

#### **I. Allgemeine Voraussetzungen**

##### 1. Dienstleistungen zur Betreuung

Betreuung im Sinne der §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 in Verbindung mit § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a, § 10 Abs. 1 Nr. 5 und 8 EStG ist die behütende oder beaufsichtigende Betreuung, d.h. die persönliche Fürsorge für das Kind muss der Dienstleistung erkennbar zugrunde liegen. Berücksichtigt werden können danach z.B. Aufwendungen für

- die Unterbringung von Kindern in Kindergärten, Kindertagesstätten, Kinderhorten, Kinderheimen und Kinderkrippen sowie bei Tagesmüttern, Wochenmüttern und in Ganztagespflegestellen,
- die Beschäftigung von Kinderpflegerinnen, Erzieherinnen und Kinderschwestern,
- die Beschäftigung von Hilfen im Haushalt, soweit sie ein Kind betreuen,
- die Beaufsichtigung des Kindes bei Erledigung seiner häuslichen Schulaufgaben (BFH-Urteil vom 17. November 1978, BStBl 1979 II S. 142).

Aufwendungen für Kinderbetreuung durch einen Angehörigen des Steuerpflichtigen können nur berücksichtigt werden,

- wenn den Leistungen klare und eindeutige Vereinbarungen zu Grunde liegen,
- die zivilrechtlich wirksam zustande gekommen sind,
- inhaltlich dem zwischen Fremden Üblichen entsprechen,
- tatsächlich so auch durchgeführt werden
- und die Leistungen nicht üblicherweise auf familienrechtlicher Grundlage unentgeltlich erbracht werden.

So können z.B. nach dem BFH-Urteil vom 6. November 1997 (BStBl 1998 II S. 187) Aufwendungen für eine Mutter, die zusammen mit dem gemeinsamen Kind im Haushalt des Steuerpflichtigen lebt, nicht berücksichtigt werden. Auch bei einer eheähnlichen Lebensgemeinschaft oder einer Lebenspartnerschaft zwischen dem Steuerpflichtigen und der Betreuungsperson ist eine Berücksichtigung von Kinderbetreuungskosten nicht möglich. Leistungen an eine Person, die für das betreute Kind Anspruch auf einen Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG oder auf Kindergeld hat, können nicht als Kinderbetreuungskosten anerkannt werden.

##### 2. Aufwendungen

Zu berücksichtigen sind Ausgaben in Geld oder Geldeswert (Wohnung, Kost, Waren, sonstige Sachleistungen) für Dienstleistungen zur Betreuung eines Kindes einschließlich der Erstattungen an die Betreuungsperson (z.B. Fahrtkosten), wenn die Leistungen im Einzelnen in der Rechnung oder im Vertrag aufgeführt werden.

Wird z.B. bei einer ansonsten unentgeltlich erbrachten Betreuung ein Fahrtkostenersatz gewährt, so ist dieser zu berücksichtigen, wenn hierüber eine Rechnung erstellt wird. Aufwendungen für Fahrten des Kindes zur Betreuungsperson sind nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 29. August 1986, BStBl 1987 II S. 167). Eine Gehaltsreduzierung, die dadurch entsteht, dass der Steuerpflichtige seine Arbeitszeit zugunsten der Betreuung seiner Kinder kürzt, stellt keinen Aufwand für Kinderbetreuung dar. Für Sachleistungen gilt § 8 Abs. 2 EStG entsprechend. Wird ein einheitliches Entgelt sowohl für Betreuungsleistungen als auch für andere Leistungen gezahlt, ist mit Ausnahme der bezeichneten Fälle gegebenenfalls eine Aufteilung im Schätzungswege vorzunehmen. Von einer Aufteilung ist abzusehen, wenn die anderen Leistungen von untergeordneter Bedeutung sind. Bei Aufnahme eines Au-pairs in eine Familie fallen in der Regel sowohl Aufwendungen für die Betreuung der Kinder als auch für leichte Hausarbeiten an. Wird in einem solchen Fall der Umfang der Kinderbetreuungskosten nicht nachgewiesen (z.B. durch Festlegung der Tätigkeiten im Vertrag und entsprechende Aufteilung des Entgelts), kann ein Anteil von 50 Prozent der Gesamtaufwendungen als Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden.

Aufwendungen für Unterricht (z.B. Schulgeld, Nachhilfe oder Fremdsprachenunterricht), die Vermittlung besonderer Fähigkeiten (z.B. Musikunterricht, Computerkurse) oder für sportliche und andere Freizeitbetätigungen (z.B. Mitgliedschaft in Sportvereinen oder anderen Vereinen, Tennis- oder Reitunterricht) sind nicht zu berücksichtigen. Auch Aufwendungen für die Verpflegung des Kindes sind nicht zu berücksichtigen (BFH-Urteil vom 28. November 1986, BStBl 1987 II S. 490).

Werden für eine Nachmittagsbetreuung in der Schule Elternbeiträge erhoben und umfassen diese nicht nur eine Hausaufgabenbetreuung, so sind Entgeltanteile, die z.B. auf Nachhilfe oder bestimmte Kurse (z.B. Computerkurs) oder auf eine etwaige Verpflegung entfallen, nicht zu berücksichtigen. Ein Abzug von Kinderbetreuungskosten ist nur möglich, wenn eine entsprechende Aufschlüsselung der Beiträge vorliegt.

Soweit Kinderbetreuungskosten im Rahmen einer Tätigkeit geltend gemacht werden, für die der Gewinn nach Betriebsvermögensvergleich zu ermitteln ist, gelten für die zeitliche Zuordnung der Aufwendungen die allgemeinen Bilanzierungsgrundsätze. Im Übrigen gilt § 11 EStG. Bei beschränkter Steuerpflicht kann der Steuerpflichtige keine Aufwendungen für Kinderbetreuung wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. als Sonderausgaben geltend machen (§ 50 Abs. 1 Satz 4 EStG).

### 3. Haushaltszugehörigkeit

Ein Kind gehört zum Haushalt des Steuerpflichtigen, wenn es dauerhaft in dessen Wohnung lebt oder mit seiner Einwilligung vorübergehend auswärtig untergebracht ist. Auch in Fällen, in denen der Steuerpflichtige mit seinem Kind in der Wohnung seiner Eltern oder Schwiegereltern oder in Wohngemeinschaft mit anderen Personen lebt, ist die Haushaltszugehörigkeit des Kindes als gegeben anzusehen.

Haushaltszugehörigkeit erfordert ferner eine Verantwortung für das materielle (Versorgung, Unterhaltsgewährung) und immaterielle Wohl (Fürsorge, Betreuung) des Kindes. Eine Heimunterbringung ist unschädlich, wenn die Wohnverhältnisse in der Familienwohnung die speziellen Bedürfnisse des Kindes berücksichtigen und es sich im Haushalt des Steuerpflichtigen regelmäßig aufhält (BFH-Urteil vom 14. November 2001, BStBl 2002 II S. 244).

Bei nicht zusammenlebenden Elternteilen ist grundsätzlich die Meldung des Kindes maßgebend. Gleichwohl kann ein Kind ausnahmsweise zum Haushalt eines Elternteils gehören, bei dem es nicht gemeldet ist, wenn der Steuerpflichtige dies nachweist oder glaubhaft macht. Die Zahlung des Kindergeldes an einen Elternteil ist ein weiteres Indiz für die Zugehörigkeit des Kindes zu dessen Haushalt. In Ausnahmefällen kann ein Kind auch zu den Haushalten beider getrennt lebender Elternteile gehören (BFH-Urteil vom 14. April 1999, BStBl II S. 594).

#### 4. Berechtigter Personenkreis

Zum Abzug von Kinderbetreuungskosten ist grundsätzlich nur der Elternteil berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört. Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrags geltend machen. Etwas anderes gilt nur bei verheirateten Eltern (Rdnr. 29) oder wenn gegenüber dem Finanzamt eine einvernehmliche andere Aufteilung angezeigt wurde (Rdnr. 33 und 34).

Aufwendungen zur Betreuung von Stiefkindern und Enkelkindern können nicht berücksichtigt werden, da es sich insoweit nicht um Kinder im Sinne des § 32 Abs. 1 EStG handelt.

#### 5. Höchstbetrag

Betreuungskosten sind in Höhe von **zwei Dritteln der Aufwendungen, höchstens 4.000 € je Kind und Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr**, abziehbar.

Beispiel:

Bei einem verheirateten Elternpaar mit einem Kind sind beide Elternteile erwerbstätig. Im Juni des Jahres erleidet ein Elternteil einen Unfall und kann einer Erwerbstätigkeit nicht mehr nachgehen, weil er als Folge des Unfalls behindert ist. Kinderbetreuungskosten sind im Kalenderjahr in Höhe von 12.000 € angefallen.

Lösung:

Unabhängig davon, nach welcher Vorschrift (§§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1, § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG) die Kinderbetreuungskosten zu berücksichtigen sind, können insgesamt im Kalenderjahr bzw. Wirtschaftsjahr nur zwei Drittel der Aufwendungen, höchstens 4.000 €, abgezogen werden.

Haben bei zusammenlebenden Eltern, die nicht miteinander verheiratet sind, beide Elternteile Kinderbetreuungskosten getragen, ist das nicht abziehbare Drittel bei jedem Elternteil entsprechend der Höhe seiner Aufwendungen zu ermitteln.

Der Höchstbetrag beläuft sich auch bei einem Elternpaar, das entweder gar nicht oder nur zeitweise zusammengelebt hat, auf 4.000 € je Kind für das gesamte Kalenderjahr. Eine Aufteilung auf die Zeiträume des gemeinsamen Haushalts bzw. der getrennten Haushalte ist nicht vorzunehmen.

Grundsätzlich sind die Kinderbetreuungskosten bei dem Elternteil zu berücksichtigen, der sie getragen hat. Haben beide Elternteile entsprechende Aufwendungen getragen, sind sie bei jedem Elternteil nur bis zu einem Höchstbetrag von 2.000 € zu berücksichtigen, es sei denn, die Eltern beantragen einvernehmlich eine andere Aufteilung.

Eine abweichende Aufteilung kommt z.B. dann in Betracht, wenn der Höchstbetrag unter Berücksichtigung der getragenen Aufwendungen bei einem Elternteil 2.000 € überschreitet, bei dem anderen Elternteil aber nicht erreicht wird.

Der Umstand, dass im Kalenderjahr Kinderbetreuungskosten nicht regelmäßig geleistet worden sind, führt nicht zu einer zeitanteiligen Ermäßigung des Höchstbetrags.

Wenn in dem Zeitraum, in dem alle gesetzlichen Voraussetzungen vorliegen (z.B. Erwerbstätigkeit beider Elternteile nur im zweiten Halbjahr eines Jahres), Aufwendungen für Kinderbetreuung in Höhe von 6.000 € anfallen, können davon zwei Drittel bis zum Höchstbetrag von 4.000 € je Kind abgesetzt werden.

Liegen die gesetzlichen Voraussetzungen nicht für das gesamte Kalenderjahr vor, sind aber für das gesamte Kalenderjahr Kinderbetreuungskosten angefallen, so sind die Kinderbetreuungskosten den jeweiligen Zeiträumen zuzuordnen. Ist dies nicht möglich, weil für das gesamte Kalenderjahr lediglich ein Gesamtbetrag ausgewiesen wird, sind die Aufwendungen im Verhältnis der jeweiligen Zeiträume aufzuteilen, in denen die Voraussetzungen vorgelegen bzw. nicht vorgelegen haben. Für den Zeitraum, in dem die Voraussetzungen vorgelegen haben, können die anteiligen Kinderbetreuungskosten in Höhe von zwei Dritteln, höchstens 4.000 € je Kind, berücksichtigt werden.

Ist das zu betreuende Kind nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, ist der Höchstbetrag zu kürzen, soweit es nach den Verhältnissen im Wohnsitzstaat des Kindes notwendig und angemessen ist. Die für die einzelnen Staaten in Betracht kommenden Kürzungen ergeben sich aus der Ländergruppeneinteilung, die durch BMF-Schreiben bekannt gemacht wird, zuletzt durch BMF-Schreiben vom 17. November 2003 (BStBl I S. 637) unter Berücksichtigung der Änderung vom 9. Februar 2005 (BStBl I S. 369).

## 6. Nachweis

Die Aufwendungen für die Kinderbetreuung müssen durch Vorlage einer Rechnung und – bei Geldleistungen zusätzlich – durch die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung nachgewiesen werden. Es muss sich dabei nicht um eine Rechnung im Sinne des Umsatzsteuergesetzes handeln.

Einer Rechnung stehen gleich

- bei einem sozialversicherungspflichtigen Beschäftigungsverhältnis oder einem Minijob der zwischen dem Arbeitgeber und Arbeitnehmer abgeschlossene schriftliche (Arbeits-) Vertrag,
- bei Au-pair-Verhältnissen ein Au-pair-Vertrag, aus dem ersichtlich ist, dass ein Anteil der Gesamtaufwendungen auf die Kinderbetreuung entfällt,

- bei der Betreuung in einem Kindergarten oder Hort der Bescheid des öffentlichen oder privaten Trägers über die zu zahlenden Gebühren,
- eine Quittung, z.B. über Nebenkosten zur Betreuung, wenn die Quittung genaue Angaben über die Art und Höhe der Nebenkosten enthält. Ansonsten sind Nebenkosten nur zu berücksichtigen, wenn sie in den Vertrag oder die Rechnung aufgenommen worden sind.

Die Zahlung auf das Konto des Erbringers der Leistung erfolgt in der Regel durch Überweisung. Beträge, für deren Begleichung ein Dauerauftrag eingerichtet worden ist oder die durch eine Einzugsermächtigung abgebucht oder im Wege des Online-Bankings überwiesen wurden, können in Verbindung mit dem Kontoauszug, der die Abbuchung ausweist, anerkannt werden. Dies gilt auch bei Übergabe eines Verrechnungsschecks oder der Teilnahme am Electronic-Cash-Verfahren oder am elektronischen Lastschriftverfahren. Barzahlungen und Barschecks können nicht anerkannt werden.

## **II. Besondere Voraussetzungen**

### **1. Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten i.S. der §§ 4f und 9 Abs. 5 Satz 1 EStG**

#### **a) Erwerbstätigkeit**

Ein Steuerpflichtiger ist erwerbstätig, wenn er einer auf die Erzielung von Einkünften gerichteten Beschäftigung nachgeht, die den Einsatz der persönlichen Arbeitskraft des Steuerpflichtigen erfordert (BFH-Urteil vom 16. Mai 1975, BStBl II S. 537: Studium ist keine Erwerbstätigkeit; das Gleiche gilt für Vermögensverwaltung und Liebhaberei). Daraus folgt, dass es sich auch bei einem Minijob oder einer nicht sozialversicherungspflichtigen Tätigkeit, z.B. einer stundenweisen Aushilfstätigkeit, um eine Erwerbstätigkeit im Sinne des Gesetzes handeln kann. Bei einer Arbeitszeit von mindestens 10 Stunden pro Woche kann davon ausgegangen werden, dass die Kinderbetreuungskosten erwerbsbedingt anfallen. Bei zusammenlebenden Elternteilen liegen erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten nur vor, wenn beide Elternteile erwerbstätig sind.

Wird die Erwerbstätigkeit z.B. durch Arbeitslosigkeit, Krankheit oder Urlaub unterbrochen, können auch die während der Zeit der Unterbrechung entstandenen Kinderbetreuungskosten wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten berücksichtigt werden, längstens jedoch für einen zusammenhängenden Zeitraum von vier Monaten.

#### **b) Arbeitnehmer-Pauschbetrag und Betriebsausgabenpauschale**

Sind die Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit entstanden, können sie nach § 9a Satz 1 Nr. 1 a EStG zusätzlich zum Arbeitnehmer-Pauschbetrag berücksichtigt werden. Diese Kinderbetreuungskosten können auch bereits im Rahmen des Lohnsteuerermäßigungsverfahrens als Freibetrag auf der Lohnsteuerkarte

eingetragen werden (§ 39a EStG). Die Mindestgrenze des § 39a Abs. 2 Satz 4 EStG (600 Euro) ist zu beachten.

Kinderbetreuungskosten im Zusammenhang mit Gewinneinkünften, für die eine besondere Betriebsausgabenpauschale (H 18.2 EStH 2005) in Anspruch genommen wird, können zusätzlich zur Pauschale gesondert abgezogen werden. In den vorgenannten Fällen sind die Kinderbetreuungskosten bei der Ermittlung der jeweiligen Einkünfte nach dem Arbeitnehmer-Pauschbetrag bzw. der besonderen Betriebsausgabenpauschale abzuziehen.

c) Zuordnung der Aufwendungen

Erwerbsbedingte Kinderbetreuungskosten sind grundsätzlich bei der Einkunftsquelle zu berücksichtigen, durch die sie verursacht worden sind. Sind die Kinderbetreuungskosten durch mehrere Einkunftsquellen verursacht, ist aus Vereinfachungsgründen der Aufteilung der Aufwendungen durch den Steuerpflichtigen oder der Zuordnung zu einer Einkunftsquelle zu folgen. Der Abzug von Kinderbetreuungskosten wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten kann auch zu einem Verlust führen und den Gewerbeertrag (§ 7 GewStG) mindern.

Bei einer gesonderten sowie einer gesonderten und einheitlichen Feststellung der Einkünfte sind die Kinderbetreuungskosten in die Feststellung der Einkünfte mit einzubeziehen und dem Wohnsitzfinanzamt nachrichtlich mitzuteilen.

Bei verheirateten Eltern, die beide erwerbstätig sind und die beide Aufwendungen für Kinderbetreuung getragen haben, sind die Aufwendungen – unabhängig von der Veranlagungsart – grundsätzlich bei der Einkunftsquelle des jeweiligen Elternteils zu berücksichtigen. Hat ein Elternteil mehrere Einkunftsquellen, gelten die Ausführungen im vorhergehenden Absatz entsprechend.

## 2. Kinderbetreuungskosten im Sinne des § 10 Abs. 1 Nr. 5 oder 8 EStG

a) Ausbildung

Wird die Ausbildung im Rahmen eines Ausbildungsdienstverhältnisses absolviert, können die Kinderbetreuungskosten nach §§ 4f, 9 Abs. 5 Satz 1 bzw. § 9a Satz 1 Nr. 1 Buchstabe a EStG berücksichtigt werden.

Wird die Ausbildung unterbrochen, können auch die während der Zeit der Unterbrechung entstandenen Kinderbetreuungskosten berücksichtigt werden, längstens jedoch für einen zusammenhängenden Zeitraum von vier Monaten. Das gleiche gilt, wenn in einer Übergangszeit nach Beendigung der Ausbildung und vor Aufnahme einer Erwerbstätigkeit Kinderbetreuungskosten anfallen.

b) Nachweis einer Behinderung oder Krankheit

Ein Sonderausgabenabzug gemäß § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG kommt in Betracht, wenn einer der Elternteile körperlich, geistig oder seelisch behindert im Sinne des § 33b EStG ist. Der entsprechende Nachweis ist nach § 65 EStDV zu führen. Eine Krankheit ist durch ärztliches Attest nachzuweisen.

c) Zuordnung der Aufwendungen

Für den Abzug von Kinderbetreuungskosten als Sonderausgaben kommt es bei verheirateten Eltern, die nach § 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt werden, nicht darauf an, wer die Aufwendungen geleistet hat (R 10.1 EStR 2005). In den Fällen einer getrennten Veranlagung nach § 26a EStG werden die Aufwendungen wie bei einer Zusammenveranlagung ermittelt und bei jedem

Elternteil zur Hälfte abgezogen, es sei denn, die Eltern beantragen einvernehmlich eine andere Aufteilung (§ 26a Abs. 2 Satz 1 EStG).

Bei nicht verheirateten Eltern ist der Elternteil zum Abzug von Kinderbetreuungskosten berechtigt, der die Aufwendungen getragen hat und zu dessen Haushalt das Kind gehört. Trifft dies auf beide Elternteile zu, kann jeder seine tatsächlichen Aufwendungen grundsätzlich nur bis zur Höhe des hälftigen Abzugshöchstbetrags geltend machen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn die Eltern einvernehmlich eine andere Aufteilung wählen und dies gegenüber dem Finanzamt anzeigen.

### **III. Ausschluss eines weiteren Abzugs und Übergangsregelung**

#### 1. Ausschluss eines weiteren Abzugs

Aufwendungen für Kinderbetreuung sind vorrangig wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten (§§ 4f und 9 Abs. 5 Satz 1 EStG) zu berücksichtigen. Liegen die entsprechenden Voraussetzungen hierfür nicht vor, ist zu prüfen, ob ein Abzug als Sonderausgaben nach § 10 Abs. 1 Nr. 8 EStG in Betracht kommt. Ist dies nicht der Fall, können Aufwendungen für Kinderbetreuung eventuell nach § 10 Abs. 1 Nr. 5 EStG berücksichtigt werden. Ist ein Abzug weder wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten noch als Sonderausgaben möglich, kann unter Umständen ein Abzug im Rahmen der außergewöhnlichen Belastungen (§ 33a Abs. 3 EStG) oder eine Berücksichtigung im Rahmen des § 35a EStG erfolgen.

Erfüllen Kinderbetreuungskosten grundsätzlich die Voraussetzungen für einen Abzug wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. als Sonderausgaben, kommt ein Abzug nach § 35a EStG nicht mehr in Betracht (§ 35a Abs. 1 Satz 1 und Abs. 2 Satz 3 EStG). Auf den tatsächlichen Abzug wie Betriebsausgaben oder Werbungskosten bzw. als Sonderausgaben kommt es nicht an. Dies gilt nicht nur für das nicht abziehbare Drittel der Aufwendungen, sondern auch für die Aufwendungen, die den Höchstbetrag von 4.000 € je Kind übersteigen.

#### 2. Übergangsregelung

Die Vorschriften zur steuerlichen Berücksichtigung der Kinderbetreuungskosten sind rückwirkend ab Beginn des Kalenderjahres 2006 anzuwenden. Da das Gesetz zur steuerlichen Förderung von Wachstum und Beschäftigung erst am 26. April 2006 ausgefertigt worden ist, konnten die Steuerpflichtigen die Nachweiserfordernisse zu Beginn des Kalenderjahres 2006 noch nicht beachten. Liegt grundsätzlich ein Nachweis über getätigte Aufwendungen, z.B. eine Bestätigung der Tagesmutter, vor, ist es nicht zu beanstanden, wenn bei der Geltendmachung von Aufwendungen für Kinderbetreuung, die bis zum 31. Dezember 2006 getätigt worden sind, keine Rechnungen und Kontobelege vorgelegt werden.

## **8.) Einführungsschreiben zu den Entfernungspauschalen ab 2007**

**BMF vom 16.12.2006 IV C 5 - S 2351 - 60/06**

Durch das Steueränderungsgesetz 2007 vom 19. Juli 2006 (BGBl. I 2006 S. 1652, BStBl I S. 432) wurde hinsichtlich der Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte/Betrieb eine Systemänderung vorgenommen. Danach werden die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte nunmehr der Privatsphäre (die Arbeit beginnt am Werkstor) zugerechnet. Zum Ausgleich von Härtefällen können **Fernpendler ab dem 21. Kilometer der Entfernung die Entfernungspauschale - wie bisher - in Höhe von 0,30 € je Entfernungskilometer wie Werbungskosten/ Betriebsausgaben abziehen.**

Die Beschränkung auf den Höchstbetrag von 4.500 € pro Jahr bleibt unverändert bestehen.

Dazu und zu anderen Zweifelsfragen wird im Einvernehmen mit den obersten Finanzbehörden der Länder wie folgt Stellung genommen:

## **1. Entfernungspauschale für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (§ 9 Abs. 2 EStG)**

### **1.1. Allgemeines**

Die Entfernungspauschale ist grundsätzlich unabhängig vom Verkehrsmittel zu gewähren. Ihrem Wesen als Pauschale entsprechend kommt es grundsätzlich nicht auf die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen an. Auch bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel wird nur die Entfernungspauschale angesetzt. Übersteigen die Aufwendungen für die Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel, z.B. bei geringer Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte, die anzusetzende Entfernungspauschale, können diese Aufwendungen nicht mehr zusätzlich angesetzt werden. Ausgenommen von der Entfernungspauschale sind Flugstrecken und Strecken mit steuerfreier Sammelbeförderung. Für Flugstrecken sind die tatsächlichen Aufwendungen anzusetzen. Bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die Aufwendungen des Arbeitnehmers, die auf die Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer entfallen, wie Werbungskosten anzusetzen.

### **1.2 Höhe der Entfernungspauschale**

Ab dem 21. Entfernungskilometer der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte beträgt die Entfernungspauschale 0,30 € für jeden weiteren vollen Entfernungskilometer. Die Entfernungspauschale gilt auch für die An- und Abfahrten zu und von Flughäfen.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist wie folgt zu berechnen:

Zahl der Arbeitstage x (Entfernungskilometer abzüglich 20 Entfernungskilometer) x 0,30 €.

### **1.3 Höchstbetrag von 4.500 €**

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist grundsätzlich auf einen Höchstbetrag von 4.500 Euro begrenzt:

- wenn der Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit einem Motorrad, Motorroller, Moped, Fahrrad oder zu Fuß zurückgelegt wird,
- bei Benutzung eines Kraftwagens für die Teilnehmer an einer Fahrgemeinschaft und zwar für die Tage, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagen nicht einsetzt,
- bei Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel.

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens greift die Begrenzung auf 4.500 € nicht ein. Diese Arbeitnehmer müssen lediglich nachweisen oder glaubhaft machen, dass sie die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte mit dem eigenen oder ihnen zur Nutzung überlassenen Kraftwagen zurückgelegt haben. Ein Nachweis der tatsächlichen Aufwendungen für den Kraftwagen ist somit für den Ansatz eines höheren Betrages als 4.500 € nicht erforderlich.

### **1.4 Maßgebende Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte**

Für die Bestimmung der Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist die kürzeste Straßenverbindung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte maßgebend. Dabei sind nur volle Kilometer der Entfernung anzusetzen, ein angefangener Kilometer bleibt unberücksichtigt. Die Entfernungsbestimmung richtet sich nach der Straßenverbindung; sie ist unabhängig von dem Verkehrsmittel, das tatsächlich für den Weg zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Bei Benutzung eines Kraftfahrzeugs kann eine andere als die kürzeste Straßenverbindung zugrunde gelegt werden, wenn diese offensichtlich verkehrsgünstiger ist und vom Arbeitnehmer regelmäßig für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte benutzt wird. Dies gilt auch, wenn der Arbeitnehmer ein öffentliches Verkehrsmittel benutzt, dessen Linienführung über die verkehrsgünstigere Straßenverbindung geführt wird. Eine von der kürzesten Straßenverbindung abweichende Strecke ist verkehrsgünstiger, wenn der Arbeitnehmer die regelmäßige Arbeitsstätte - trotz gelegentlicher Verkehrsstörungen - in der Regel schneller und pünktlicher erreicht (BFH – Urteil vom 10. Oktober 1975, BStBl II S. 852). Teilstrecken mit steuerfreier Sammelbeförderung sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Eine Fährverbindung ist, soweit sie zumutbar erscheint und wirtschaftlich sinnvoll

ist, mit in die Entfernungsberechnung einzubeziehen. Die Fahrtstrecke der Fähre selbst ist dann Teil der maßgebenden Entfernung. Die tatsächlichen Fährkosten sind ab 2007 nicht mehr anzusetzen. Gebühren für die Benutzung eines Straßentunnels oder einer mautpflichtigen Straße dürfen ebenfalls nicht neben der Entfernungspauschale berücksichtigt werden.

Fallen die Hin- und Rückfahrt zur regelmäßigen Arbeitsstätte auf verschiedene Arbeitstage, so kann aus Vereinfachungsgründen unterstellt werden, dass die Fahrten an einem Arbeitstag durchgeführt wurden; ansonsten ist H 42 (Fahrtskosten - bei einfacher Fahrt) LStH weiter zu beachten.

**Beispiel :**

Ein Arbeitnehmer fährt mit der U-Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Einschließlich der Fußwege und der U-Bahnfahrt beträgt die zurückgelegte Entfernung 30 km. Die kürzeste Straßenverbindung beträgt 25 km.

Für die Ermittlung der Entfernungspauschale ist eine Entfernung von 25 km abzüglich 20 km = 5 km anzusetzen.

**1.5 Fahrgemeinschaften**

Unabhängig von der Art der Fahrgemeinschaft wird jedem Teilnehmer der Fahrgemeinschaft die Entfernungspauschale entsprechend der für ihn maßgebenden Entfernungsstrecke gewährt. Umwegstrecken, insbesondere zum Abholen von Mitfahrern, sind nicht in die Entfernungsermittlung einzubeziehen.

Der Höchstbetrag für die Entfernungspauschale von 4.500 € greift auch bei einer wechselseitigen Fahrgemeinschaft, und zwar für die Mitfahrer der Fahrgemeinschaft an den Arbeitstagen, an denen sie ihren Kraftwagen nicht einsetzen.

Bei wechselseitigen Fahrgemeinschaften kann zunächst der Höchstbetrag von 4.500 € durch die Wege an den Arbeitstagen ausgeschöpft werden, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Deshalb ist zunächst die (auf 4.500 € begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Tage zu berechnen, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde. Anschließend ist die anzusetzende (unbegrenzte) Entfernungspauschale für die Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat. Beide Beträge zusammen ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale.

**Beispiel:**

Bei einer aus drei Arbeitnehmern bestehenden wechselseitigen Fahrgemeinschaft beträgt die Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte für jeden Arbeitnehmer 100 km. Bei tatsächlichen 210 Arbeitstagen benutzt jeder Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen an 70 Tagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte.

Die Entfernungspauschale ist für jeden Teilnehmer der Fahrgemeinschaft wie folgt zu ermitteln:

Zunächst ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer mitgenommen wurde:

$140 \text{ Arbeitstage} \times (100 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 80 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = \underline{3.360 \text{ €}}$  (Höchstbetrag von 4.500 € ist nicht überschritten).

Anschließend ist die Entfernungspauschale für die Fahrten und Tage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen Kraftwagen benutzt hat:  
 $70 \text{ Arbeitstage} \times (100 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 80 \text{ km} \times 0,30 \text{ Euro} = \underline{1.680 \text{ €}}$  abziehbar (unbegrenzt)

anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt= 5.040 €.

Setzt bei einer Fahrgemeinschaft nur ein Teilnehmer seinen Kraftwagen ein, kann er die Entfernungspauschale ohne Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 € für seine Entfernung zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte geltend machen; eine Umwegstrecke zum Abholen der Mitfahrer ist nicht mit in die Entfernungsermittlung einzubeziehen. Den Mitfahrern wird gleichfalls die Entfernungspauschale gewährt, allerdings bei ihnen begrenzt auf den Höchstbetrag von 4.500 €.

### **1.6 Benutzung verschiedener Verkehrsmittel**

Arbeitnehmer legen die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte oftmals auf unterschiedliche Weise zurück, d.h. für eine Teilstrecke werden der Kraftwagen und für die weitere Teilstrecke öffentliche Verkehrsmittel benutzt (Park & Ride) oder es werden für einen Teil des Jahres der eigene Kraftwagen und für den anderen Teil öffentliche Verkehrsmittel benutzt. In derartigen Mischfällen ist zunächst die maßgebende Entfernung für die kürzeste Straßenverbindung zu ermitteln (Tz. 1.4). Auf der Grundlage dieser Entfernung ist sodann die anzusetzende Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte zu berechnen.

Die maßgebende Entfernung ist um 20 Entfernungskilometer zu kürzen, die Teilstrecken sind wie folgt aufzuteilen:

Die Teilstrecke, die mit dem eigenen Kraftwagen zurückgelegt wird, ist in voller Höhe anzusetzen; für diese Teilstrecke kann Tz. 1.4 zur verkehrsgünstigeren Strecke angewandt werden. Der verbleibende Teil der maßgebenden Entfernung ist die Teilstrecke, die auf öffentliche Verkehrsmittel entfällt. Die Kürzung um 20 Entfernungskilometer ist zunächst bei der zuerst zurück gelegten Teilstrecke vorzunehmen.

Die anzusetzende Entfernungspauschale ist sodann für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer seinen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen eingesetzt hat. Anschließend ist die (auf 4.500 € - begrenzte) anzusetzende Entfernungspauschale für die Teilstrecke und Arbeitstage zu ermitteln, an denen der Arbeitnehmer öffentliche Verkehrsmittel benutzt. Beide Beträge ergeben die insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale, so dass auch in Mischfällen ein höherer Betrag als 4.500 € angesetzt werden kann.

#### **Beispiel 1:**

Ein Arbeitnehmer fährt an 220 Arbeitstagen im Jahr mit dem eigenen Kraftwagen 30 km zur nächsten Bahnstation und von dort 100 km mit der Bahn zur regelmäßigen Arbeitsstätte. Die kürzeste maßgebende Entfernung (Straßenverbindung) beträgt 100 km. Diese ist um 20 Entfernungskilometer zu kürzen, so dass im Ergebnis 80 Entfernungskilometer verbleiben. Für die Teilstrecke mit dem eigenen Kraftwagen von 30 km ergibt sich eine Entfernungspauschale von  $220 \text{ Arbeitstagen} \times (30 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 10 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 660 \text{ €}$ . Für die verbleibende Teilstrecke mit der Bahn von  $(80 \text{ km} - 10 \text{ km}) = 70 \text{ km}$  errechnet sich eine Entfernungspauschale von  $220 \text{ Arbeitstagen} \times 70 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 4.620 \text{ €}$ . Hierfür ist der Höchstbetrag von 4.500 € anzusetzen, so dass sich eine insgesamt anzusetzende Entfernungspauschale von 5.160 € ergibt.

### **Beispiel 2:**

Ein Arbeitnehmer fährt im Kalenderjahr die ersten drei Monate mit dem eigenen Pkw und die letzten neun Monate mit öffentlichen Verkehrsmitteln zur 120 km entfernten regelmäßigen Arbeitsstätte.

Die Entfernungspauschale beträgt bei 220 Arbeitstagen  $220 \times (120 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 100 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 6.600 \text{ €}$ . Da jedoch für einen Zeitraum von neun Monaten öffentliche Verkehrsmittel benutzt worden sind, ist hier die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 € zu beachten. Die anzusetzende Entfernungspauschale ist deshalb wie folgt zu ermitteln:

$165 \text{ Arbeitstage} \times (120 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 100 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} = 4.950 \text{ €}$

Begrenzt auf den Höchstbetrag von  
4.500 €

zuzüglich  $55 \text{ Arbeitstage} \times (120 \text{ km} - 20 \text{ km}) = 100 \text{ km} \times 0,30 \text{ €} =$

1.650 € anzusetzende Entfernungspauschale insgesamt

6.150 €.

### **1.7 Mehrere Wege an einem Arbeitstag**

Die Entfernungspauschale kann für die Wege zu derselben regelmäßigen Arbeitsstätte für jeden Arbeitstag nur einmal angesetzt werden.

### **1.8 Mehrere Dienstverhältnisse**

Bei Arbeitnehmern, die in mehreren Dienstverhältnissen stehen und denen Aufwendungen für die Wege zu mehreren auseinander liegenden regelmäßigen Arbeitsstätten entstehen, ist die Entfernungspauschale für jeden Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte anzusetzen, wenn der Arbeitnehmer am Tag zwischenzeitlich in die Wohnung zurückkehrt. Dabei ist § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG (Kürzung um 20 Entfernungskilometer) auf jeden Weg gesondert anzuwenden. Die Einschränkung, dass täglich nur eine Fahrt anzuerkennen ist, gilt nur für eine, nicht aber für mehrere regelmäßige Arbeitsstätten. Werden täglich mehrere regelmäßige Arbeitsstätten ohne Rückkehr zur Wohnung nacheinander angefahren, so ist für die Entfernungsermittlung der Weg zur ersten regelmäßigen Arbeitsstätte als Umwegstrecke zur nächsten regelmäßigen Arbeitsstätte zu berücksichtigen; die für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzende Entfernung darf höchstens die Hälfte der Gesamtstrecke abzüglich 20 Kilometer betragen.

### **Beispiel:**

Ein Arbeitnehmer fährt vormittags von seiner Wohnung A zur regelmäßigen Arbeitsstätte B, nachmittags weiter zur regelmäßigen Arbeitsstätte C und abends zur Wohnung in A zurück. Die Entfernungen betragen zwischen A und B 30 km, zwischen B und C 40 km und zwischen C und A 50 km.

Die Gesamtentfernung beträgt  $30 + 40 + 50 \text{ km} = 120 \text{ km}$ , die Entfernung zwischen der Wohnung und den beiden regelmäßigen Arbeitsstätten  $30 + 50 \text{ km} = 80 \text{ km}$ . Da dies mehr als die Hälfte der Gesamtentfernung ist, sind

$(120 \text{ km} : 2) = 60 \text{ km} - 20 \text{ km} = 40 \text{ km}$

für die Ermittlung der Entfernungspauschale anzusetzen.

### **1.9 Anrechnung von Arbeitgeberleistungen auf die Entfernungspauschale**

Jeder Arbeitnehmer erhält die Entfernungspauschale unabhängig von der Höhe seiner Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte. Nach § 9 Abs. 2 Satz 5 EStG gilt dies auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt und diese Arbeitgeberleistung nach § 8 Abs. 3 EStG (Rabattfreibetrag) steuerfrei ist, z.B. wenn ein Mietwagenverleihunternehmen dem Arbeitnehmer einen Mietwagen für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte überlässt.

Die folgenden steuerfreien bzw. pauschal versteuerten Arbeitgeberleistungen sind jedoch auf die anzusetzende und ggf. auf 4.500 € begrenzte Entfernungspauschale anzurechnen:

- nach § 8 Abs. 3 EStG steuerfreie Sachbezüge für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte bis höchstens 1.080 € (Rabattfreibetrag),
- der nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG pauschal versteuerte Arbeitgeberersatz bis zur Höhe der wie Werbungskosten abzugsfähigen Entfernungspauschale (s. Tz. 5),
- nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (44 €-Grenze) steuerfreie Sachbezüge für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (s. Tz. II.1 des BMF-Schreibens vom 27. Januar 2004, BStBl I S. 173).

Die vorgenannten steuerfreien oder pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen sind vom Arbeitgeber zu bescheinigen (§ 41b Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG).

### **2. Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung (§ 9 Abs. 2 Sätze 7 bis 9 EStG)**

Auf die Entfernungspauschale für Familienheimfahrten bei doppelter Haushaltsführung sind die Tz 1.1 und 1.4 entsprechend anzuwenden. Die Beschränkung der Entfernungspauschale auf Strecken ab dem 21. Entfernungskilometer und die Begrenzung auf den Höchstbetrag von 4.500 € gelten bei Familienheimfahrten nicht. Für Flugstrecken und bei entgeltlicher Sammelbeförderung durch den Arbeitgeber sind die tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers anzusetzen.

Arbeitgeberleistungen für Familienheimfahrten, die nach § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei sind, sind nach § 3c Abs. 1 EStG auf die für die Familienheimfahrten anzusetzende Entfernungspauschale anzurechnen.

### **3. Behinderte Menschen**

Nach § 9 Abs. 2 Satz 11 EStG können behinderte Menschen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen ansetzen.

Bei Benutzung eines privaten Fahrzeugs können die Fahrtkosten ohne Einzelnachweis mit den pauschalen Kilometersätzen gemäß BMF-Schreiben vom 20. August 2001, BStBl I S. 541, vgl. H 38 (Pauschale Kilometersätze) LStH. angesetzt werden. Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens kann danach ohne Einzelnachweis der Kilometersatz von 0,30 € je gefahrenen Kilometer angesetzt werden.

Unfallkosten, die auf einer Fahrt zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte entstanden sind, können neben dem pauschalen Kilometersatz berücksichtigt werden, vgl. H 38 (Pauschale Kilometersätze) LStH. Werden an Stelle der Entfernungspauschale die tatsächlichen Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte angesetzt, greift die Kürzung um 20 Entfernungskilometer nicht ein.

#### **4. Abgeltungswirkung der Entfernungspauschalen**

Nach § 9 Abs. 2 Satz 10 EStG sind durch die Entfernungspauschale sämtliche Aufwendungen abgegolten, die durch die Wege zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte und Familienheimfahrten entstehen. Dies gilt z. B. auch für Parkgebühren für das Abstellen des Kraftfahrzeugs während der Arbeitszeit, für Finanzierungskosten sowie für die Kosten eines Austauschmotors anlässlich eines Motorschadens auf einer Fahrt zwischen Wohnung und Arbeitsstätte oder einer Familienheimfahrt und ab 2007 auch für Unfallkosten; dies gilt auch für Unfälle auf einer Umwegstrecke, z.B. zum Abholen von Mitfahrern oder zum Tanken.

1

#### **5. Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG**

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlte Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal mit 15 % erheben, soweit diese Zuschüsse den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 2 EStG wie Werbungskosten geltend machen kann. Ausschlaggebend für die Höhe der Zuschüsse ist demnach der Betrag, den der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte wie Werbungskosten geltend machen kann.

Bei Benutzung eines eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens sind die pauschalierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers auf die Höhe der nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG wie Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Ein höherer Zuschuss als 4.500 € ist pauschalierbar, soweit die Entfernungspauschale für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte diesen Betrag übersteigt. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Bei Benutzung anderer Verkehrsmittel als des eigenen oder zur Nutzung überlassenen Kraftwagens richtet sich die Höhe der pauschalierungsfähigen Zuschüsse nach den tatsächlichen Aufwendungen, höchstens 4.500 €. Bei Nutzung eines Motorrads, Motorrollers, Mopeds, Mofas oder Fahrrads können die pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die nach R 38 Abs. 1 Satz 5 LStR mit dem BMF-Schreiben vom 20. August 2001 (BStBl I S. 541) bekannt gemacht worden sind. Die pauschalierungsfähigen Zuschüsse des Arbeitgebers sind auf die Höhe der nach § 9 Abs. 2 Satz 2 EStG wie Werbungskosten abziehbaren Entfernungspauschale beschränkt. Aus Vereinfachungsgründen kann davon ausgegangen werden, dass monatlich an 15 Arbeitstagen Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte erfolgen.

Eine Pauschalierung in Höhe der tatsächlichen Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte ist bei entgeltlicher Sammelbeförderung für die Aufwendungen ab dem 21. Entfernungskilometer und für Flugstrecken sowie bei behinderten Menschen zulässig.

## B. Sozialversicherung

### 1. Neue Hinzuverdienstgrenze für Rentner

#### 1.1 Allgemein

Rentenempfänger, die bereits 65 Jahre alt sind, dürfen unbeschränkt hinzuverdienen, ohne dass dies Auswirkungen auf ihre Rentenbezüge hat. Anders sieht es bei Rentenbeziehern aus, die jünger sind als 65 Jahre. Die ungekürzte Altersrente vor Vollendung des 65. Lebensjahrs steht einem Rentner nur dann zu, wenn die jeweilige gesetzlich genau festgelegte Hinzuverdienstgrenze nicht überschritten wird. Unerheblich ist dabei, ob es sich um ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis oder um einen Mini-Job handelt.

#### 1.2. Neue Hinzuverdienstgrenzen

Die ab 1. 7.2007 in Kraft getretene Rentenerhöhung von 0,54 % bringt für Rentner, die das 65. Lebensjahres noch nicht vollendet haben, mehr Spielraum für den Hinzuverdienst. Denn die bei Teilrenten geltenden Hinzuverdienstgrenzen, die individuell anhand des Verdienstes der letzten Berufsjahre sowie dem aktuellen Rentenwert ermittelt werden, wurden geringfügig erhöht.

Die allgemeine Hinzuverdienstgrenze für die vorgezogene Altersrente und die volle Erwerbsminderungsrente beträgt aktuell 350 € im Monat. Bis zu diesem monatlichen Verdienst erfolgt grundsätzlich keine Rentenkürzung. Aber auch wenn mehr als 350 € pro Monat verdient wird, entfällt die Rentenzahlung nicht vollständig. Im Rahmen der jeweiligen Hinzuverdienstgrenzen kann die Rente gegebenenfalls noch als Teilrente gewährt werden.

#### Monatliche Hinzuverdienstgrenze vom 01.07.2007 - 30. 06.2008

Rentenhöhe	Alte Bundesländer	Neue Bundesländer
<b>Altersrenten nach Vollendung des 65. Lebensjahres</b>		
	unbegrenzt	unbegrenzt
<b>Altersrenten vor Vollendung des 65. Lebensjahres</b>		
Vollrente	350,00 €	350,00 €
2/3-Teilrente	461,04 €	405,23 €
1/2-Teilrente	689,59 €	606,11 €
1/3-Teilrente	918,14 €	807,00 €
<b>Renten wegen voller Erwerbsminderung (Rentenbeginn ab 01.01.2001)</b>		
in voller Höhe	350,00 €	350,00 €
in Höhe von 3/4	614,72 €	540,31 €
in Höhe der Hälfte	815,68 €	716,94 €
in Höhe von 1/4	1.016,65 €	893,58 €

<b>Renten wegen teilweiser Erwerbsminderung (Rentenbeginn ab 01.01.2001)</b>		
in voller Höhe	815,68 €	716,94 €
in Höhe der Hälfte	1.016,65 €	893,58 €

Die maßgebende Hinzuverdienstgrenze darf nach dem Gesetz im Laufe eines Kalenderjahres höchstens zweimal bis zum Doppelten des Grenzbetrages überschritten werden.

## **2. Künstlersozialabgabe**

Die im Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) geregelte Künstlersozialabgabe ist bereits seit Jahren geltendes Recht. Obwohl eine Vielzahl von Unternehmen und öffentlichen Institutionen von der Abgabe betroffen sind, ist sie in Unternehmerkreisen aber auch bei vielen steuerlichen Beratern häufig noch unbekannt.

Nach dem Motto "Künstler beschäftigen wir nicht" wurde das Thema bisher nicht ernst genommen. Grund hierfür ist auch, dass der Begriff Künstlersozialabgabe zunächst auf eine falsche "Fährte" leitet, denn mit dem klassischen Begriff des Künstlers (Maler, Schriftsteller, Musiker oder Schauspieler) wird die Abgabe nur unzureichend beschrieben.

Erhoben wird die Künstlersozialabgabe grundsätzlich von allen Unternehmen und Institutionen, die kreative Leistungen von anderen selbständigen natürlichen Personen einkaufen. Entscheidend für die **Entstehung der Abgabeverpflichtung** ist zunächst nur, dass **eine kreative, schöpferische Leistung von einem selbständigen, künstlerisch tätigen Unternehmer erbracht** wird.

### **Beispiel:**

Hat ein Unternehmen nicht nur gelegentlich Zahlungen an einen selbständigen Web-Designer oder Grafiker z. B. für die Erstellung eines Internet-Auftritts für das Unternehmen oder für die Erstellung eines Werbeflyers geleistet, löst dies bereits die Abgabeverpflichtung aus.

### **Begründung:**

Nach § 24 Künstlersozialversicherungsgesetz (KSVG) sind auch Unternehmen zur Zahlung der Künstlersozialabgabe verpflichtet, wenn sie Eigenwerbung oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und dabei nicht nur gelegentlich Aufträge an Selbständige vergeben.

Im Prinzip sind deshalb eine Vielzahl von Unternehmen, Vereine, Institutionen und Körperschaften von dieser Abgabe betroffen. Die damit verbundene Meldepflicht wurde vor allem von kleineren und mittelständischen Unternehmen sowie von Vereinen bisher kaum beachtet. Die Unwissenheit der Betroffenen schützt jedoch nicht davor, zur Abgabepflicht herangezogen zu werden.

Die Folgen können fatal sein, da die **Abgabe rückwirkend für die letzten fünf Jahre nachgefordert** werden kann. Es besteht deshalb erheblicher Handlungsbedarf.

Die maßgeblichen Abgabesätze der letzten fünf Jahre betragen:

Jahr 2002: 3,8 %, Jahr 2003: 3,8 %, Jahr 2004: 4,3 %, Jahr 2005: 5,8 %  
Jahr 2006: 5,5 %, aktuelles Jahr 2007: 5,1 %

Das LSG Hessen Urteil vom 27.03.2007, L 8 KR 214/06 musste sich aktuell mit der Frage befassen, ob das von einer Direktbank an den Basketballstar Dirk Nowitzki gezahlte Honorar für Fernsehauftritte der Abgabepflicht zur Künstlersozialabgabe unterliegt.

Sachverhalt: Nach einer im Jahr 2005 bei der Direktbank durchgeführten Betriebsprüfung stellte die prüfende Künstlersozialkasse fest, dass im Bereich Werbung neben Zahlungen an Journalisten, Texter, Fotografen und Layouter für durchgeführte Öffentlichkeitsarbeit auch Honorare für Werbespots an den Basketballstar gezahlt wurden.

Die Künstlersozialkasse bezog die in den Jahren 2003 und 2004 in Höhe von jeweils 600.000 € gezahlten Honorare in die Bemessungsgrundlage zur Künstlersozialabgabe mit ein. Sie ist der Ansicht, dass der bekannte Basketballspieler für die Direktbank künstlerisch tätig geworden ist. Da nach § 24 Abs. 1 Satz 2 Künstlersozialversicherungsgesetzes KSVG auch Unternehmen zur Zahlung von Künstlersozialabgabe verpflichtet sind, die für Zwecke ihres eigenen Unternehmens Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und dabei nicht nur gelegentlich Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten vergeben, unterliegt die Bank der Abgabeverpflichtung.

Mit Bescheid vom 31.8.2005 verlangt die Künstlersozialkasse von dem Unternehmen Künstlersozialabgaben in Höhe von 80.434 €. Die Direktbank legte hiergegen Widerspruch und Klage ein und begehrt Aussetzung der sofortigen Vollziehung.

Die Entscheidung des LSG:

Im Rahmen eines Verfahrens des einstweiligen Rechtsschutzes bestätigte das LSG Hessen die Auffassung der Künstlersozialkasse. Die DirektBank brachte in dem Verfahren zwar vor, dass der Basketballspieler lediglich als sog. Testimonial, also als prominenter Fürsprecher aufgetreten und nicht künstlerisch tätig geworden ist.

Dieser Meinung schlossen sich die Richter der LSG jedoch nicht an. Nach ihrer Ansicht besteht zumindest nach dem Beweis des ersten Anscheins ("prima facie") kein berechtigter Zweifel an der Rechtmäßigkeit der ergangenen Bescheide auf Zahlung der Künstlersozialabgabe.

Die Richter wiesen allerdings darauf hin, dass die Beantwortung der Frage, ob der Auftritt in den Werbespots als "Künstler" oder als "Basketballspieler" erfolgte, dem abschließenden Hauptverfahren vor dem Bundessozialgericht (anhängiges Verfahren B 3 KR 19/06) vorbehalten bleibt. Dieses Verfahren bleibt es abzuwarten. Die vorläufige Aussetzung der Vollziehung für die Zahlung der Künstlersozialabgabe lehnte das Gericht ab. Die Direktbank hat deshalb vorerst, den festgestellten fünfstelligen Betrag an die Künstlersozialkasse abzuführen.

Man muss die dem Urteilsfall zu Grunde liegenden gesetzliche Anspruchsgrundlage genau betrachten. In der gesetzlichen Vorschrift § 24 KSVG heißt es:

"...Unternehmen die für Zwecke ihres eigenen Unternehmens Werbung oder Öffentlichkeitsarbeit betreiben und dabei nicht nur gelegentlich Aufträge an selbständige Künstler oder Publizisten vergeben. ").

Hiervon sind eine große Anzahl von Unternehmen betroffen sind.

### **Übergang des Prüfungsrechts auf die Prüfer der Rentenversicherung !**

Besondere Bedeutung kommt dem Thema Künstlersozialabgabe durch das am 15.6.2007 in Kraft getretene "Dritte Gesetz zur Änderung der Künstlersozialversicherungsgesetzes und anderer Gesetze (BT-Drs. 16/4373 u. 16/4419) " zu. Wichtigster Punkt des neuen Gesetzes ist die Übertragung des Prüfdienstes von der Künstlersozialkasse auf die turnusmäßigen Prüfungen der Deutschen Rentenversicherung nach § 28p SGB IV.

Da die Prüfquote in der Vergangenheit zu niedrig war, soll durch den Übergang des Prüfungsrechts ab 1. 7.2007 eine flächendeckende Erfassung aller abgabepflichtigen Unternehmen sichergestellt werden. Während bisher lediglich 10 Prüfer bundesweit für die Künstlersozialkasse im Einsatz waren, prüfen künftig die ca. 3.600 Betriebsprüfer der Deutsche Rentenversicherung zusätzlich, ob Unternehmen der Beitragspflicht zur Künstlersozialabgabe unterliegen.

Die Deutsche Rentenversicherung hat ab Sommer damit beginnen, bei den zu prüfenden Unternehmen über eine Anschreibeaktion zu klären, ob die Pflicht auf Zahlung der Künstlersozialabgabe grundsätzlich besteht. Kann in diesem schriftlichem Verfahren die Pflicht auf Erhebung der Abgabe nicht zweifelsfrei ausgeschlossen werden, erfolgt im Rahmen der Betriebsprüfung nach § 28p SGB IV eine genaue Prüfung.

Um der Beantwortung der Anschreibeaktion Nachdruck zu verschaffen, wurde im Rahmen des 3. KSVG - Änderungsgesetzes auch die Erhöhung des Bußgeldrahmens von bisher 5.000 auf 25.000/50.000 € beschlossen.

### **3. Vorgeschriebene Zwischenpraktika sind nicht immer sozialversicherungsfrei**

Für Praktikanten, die sich im Zusammenhang mit ihrer Hochschulausbildung praktische Kenntnisse in Unternehmen aneignen, hat der Gesetzgeber auf dem Gebiet der Sozialversicherung zahlreiche Sonderregelungen aufgestellt. Vorgeschriebene Praktika liegen danach nur dann vor, wenn sie in einer Ausbildungs-, Studien- oder Prüfungsordnung vorgeschrieben sind. Wird während der Vorlesungszeit ein in der Studienordnung vorgeschriebenes Praktikum (sog. Zwischenpraktikum) absolviert, liegt ein sozialversicherungspflichtiges Beschäftigungsverhältnis nicht vor, da es sich hierbei nicht um eine betriebliche Berufsausbildung, sondern um eine in den Betrieb verlagerte schulische Ausbildung handelt. **Hierbei sind die Vorgaben in den Studien- bzw. Praktikumsordnungen zu beachten !**

Das SG Dortmund musste sich im Urteil v. 18.4.2007, S 10 RA 79/04, mit der Frage befassen, ob Studenten die im Rahmen ihres Studiengangs ein Pflichtpraktikum nach dem Dualen System ausüben, der Sozialversicherungspflicht unterliegen.

Problematik:

Eine Maschinenfabrik GmbH beschäftigte im Jahr 2003 drei Studenten einer Universität. Diese Studenten absolvierten in dem Unternehmen eine praxisorientierte Ausbildung nach dem Dualen System zum Diplom-Ingenieur. Duale Studiengänge werden in der Regel von Fachhochschulen in Kooperation mit Unternehmen bzw. Betrieben angeboten.

Sie beinhalten anders als herkömmliche Studiengänge neben dem theoretischen Unterricht einen hohen Anteil an Lernphasen in der betrieblichen Praxis.

Im vorliegenden Fall beträgt die Studienzzeit nach der Studienordnung der Universität sieben Semester. Das universitäre Studium und die praktische Ausbildung wechseln einander ab. Erforderlich sind für das Grund- und Hauptstudium je ein Praktikum von 13 Wochen. Die Wahl des Betriebs ist dem Praktikanten überlassen. Die Studienordnung der Universität verweist auf die Praktikumsordnung, welche die Mindestanforderungen für die Auswahl und Dauer der praktischen Tätigkeit beschreibt.

Die Maschinenfabrik schloss mit den drei Studenten Praktikantenverträge für die praxisorientierte Ausbildung nach dem Dualen System ab.

Anlässlich einer Betriebsprüfung nach § 28p Abs. 1 SGB IV stellte die prüfende Deutsche Rentenversicherung Bund fest, dass die drei Studenten bei der Klägerin der Versicherungspflicht unterliegen. Mit Bescheid vom 17.3.2004 wurde die Maschinenfabrik GmbH zur Zahlung von Sozialversicherungsbeiträgen inkl. Säumniszuschläge von rund 2.700 € aufgefordert.

Die DRV Bund ist der Ansicht, dass es sich bei den Praktika nicht um Bestandteile des Studiums, sondern die Studenten vielmehr als zur Berufsausbildung beschäftigte Mitarbeiter anzusehen sind und deshalb Sozialversicherungspflicht besteht.

Die hiergegen klagende Maschinenfabrik wandte ein, dass die drei Studenten nach § 5 Abs. 3 Satz 1 SGB VI nicht versicherungspflichtig beschäftigt sind. Nach dieser Regelung sind Personen versicherungsfrei,

die während der Dauer eines Studiums als ordentliche Studierende einer Fachschule oder Hochschule ein Praktikum ableisten, das in ihrer Studien- oder Prüfungsordnung vorgeschrieben ist.

Entscheidung:

Die Klage der Maschinenfabrik GmbH vor dem SG Dortmund blieb ohne Erfolg. Das Gericht bestätigte zwar, dass die praktische Ausbildung in der Studienordnung grundsätzlich vorgeschrieben ist. Auf Grund der Rechtsprechung des BSG sind Praktika jedoch nur dann Teile des Studiums und in der Folge sozialversicherungsfrei, wenn das maßgebende Hochschulrecht

oder die Hochschule selbst die Praktika ausdrücklich als Teile des Studiums bezeichnet und deren Ausgestaltung und Durchführung wesentlich mitbestimmt.

Im vorliegenden Fall verweist die Studienordnung der Universität auf die Praktikumsordnung. Diese enthält lediglich Mindestanforderungen für die Auswahl und Dauer der praktischen Tätigkeit. Die Universität nimmt damit selbst keinen Einfluss auf die Inhalte, Gestaltung oder Abwicklung der Praktika.

**Ohne eine stärkere Festlegung der Praxisinhalte lässt sich nach Ansicht der Richter nicht genau feststellen, ob und inwiefern die Durchführung der Praxisphasen den Vorgaben der Studien- bzw. Praktikumsordnung untergeordnet war.**

Da die Universität auf die Gestaltung der Praktika keinen Einfluss nimmt, handelt es sich dabei nicht um Teile des Studiums. Die Studenten stehen während der Praxisphasen der Firma in vollem Umfang zur Verfügung und sind auch nach ihrem Erscheinungsbild keine versicherungsfreien Studenten. Die von der prüfenden DRV Bund festgestellte Sozialversicherungspflicht der Praktikanten besteht damit zu Recht.

#### **4. Ferienjobs in der Sozialversicherung**

##### **Ferienjobs von Schülern**

Schüler allgemein bildender Schulen, die in den Schulferien einen Ferienjob ausüben, unterliegen dem Grunde nach der allgemeinen Versicherungspflicht in der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung.

Zu den allgemein bildenden Schulen gehören im Wesentlichen Haupt- und Realschulen, Gymnasien sowie Aufbauschulen, die an die Hochschulreife heranführen. Nicht zu den allgemein bildenden Schulen gehören Abendschulen, um einen allgemeinen Schulabschluss (Hauptschulabschluss, mittlere Reife oder Abitur) nachzuholen.

In der Arbeitslosenversicherung sind Schüler generell versicherungsfrei. Der Arbeitgeber sollte entsprechende Bescheinigungen, aus denen der Schülerstatus hervorgeht (Schülerschein in Kopie) zu den Lohnunterlagen nehmen.

##### **Versicherungsfreie Beschäftigung im Rahmen eines Aushilfsarbeitsverhältnisses**

Für Schüler, die in den Schulferien für mehrere Wochen einen Ferienjob ausüben, besteht die Möglichkeit die Tätigkeit im Rahmen eines versicherungsfreien Aushilfsbeschäftigungsverhältnisses auszuüben. Wie für alle anderen Arbeitnehmer auch, kommt die **geringfügig entlohnte Beschäftigung (400-€-Job)** in Frage.

Für die i. d. R. mehrwöchig ausgeübten Ferienjobs während der Schulferien, bietet sich insbesondere die kurzfristige Beschäftigung nach § 8 Abs. 1 Nr. 2 SGB IV an. Eine **kurzfristige Beschäftigung** im Sinne der Sozialversicherung liegt vor, wenn die Beschäftigung für eine Zeitdauer ausgeübt wird, die im Laufe eines Kalenderjahres seit ihrem Beginn auf nicht mehr als

- zwei Monate oder

- insgesamt 50 Arbeitstage begrenzt ist.

Von dem Zweimonatszeitraum ist auszugehen, wenn die Beschäftigung an mindestens fünf Tagen in der Woche ausgeübt wird.

Bei Beschäftigungen von regelmäßig weniger als fünf Tagen in der Woche ist bei der Beurteilung auf den Zeitraum von 50 Arbeitstagen abzustellen. Die Höhe des Arbeitslohns spielt bei einer kurzfristig ausgeübten Beschäftigung grundsätzlich keine Rolle.

### **Beispiel:**

Ein Schüler geht während der Schulferien in der Zeit vom 1.8. bis 31.8.2007 einem Ferienjob nach. Er arbeitet an fünf Tagen in der Woche und erhält ein Arbeitsentgelt von 1.000 €.

Die Voraussetzungen für eine kurzfristige Beschäftigung liegen vor.

Der Ferienjob ist als kurzfristig ausgeübte Tätigkeit in allen Zweigen der Sozialversicherung versicherungsfrei.

**Mehrere kurzfristige Beschäftigungen innerhalb eines Kalenderjahres sind zusammenzurechnen.** Der Arbeitgeber sollte deshalb nach entsprechenden Vorbeschäftigungen fragen bzw. sich die genauen Beschäftigungszeiten schriftlich bestätigen lassen. Wurden bereits Beschäftigungen ausgeübt, ist zu prüfen, ob diese zusammen mit dem aktuellen Arbeitsverhältnis die Zeitgrenzen von zwei Monaten oder 50 Arbeitstagen überschreiten wird.

### **Beschäftigung von Studenten**

Studenten, die gegen Arbeitsentgelt beschäftigt werden, unterliegen **grundsätzlich** der **Versicherungspflicht**.

Von diesem Grundsatz werden in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung unter bestimmten Voraussetzungen Beschäftigungen von Studenten ausgenommen. Man spricht in diesem Fall von dem sog. Werkstudentenprivileg.

Werkstudenten sind Personen, die neben ihrem Studium eine entgeltliche Beschäftigung ausüben, um sich durch ihre Arbeit die zur Durchführung des Studiums und zum Bestreiten ihres Lebensunterhalts erforderlichen Mittel zu verdienen. In der Rentenversicherung besteht für Studenten dagegen Versicherungspflicht.

Voraussetzung für die Versicherungsfreiheit in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung ist, dass es sich bei dem Studenten um einen "ordentlichen Studierenden" handelt. Hierfür muss der Student an einer Hochschule oder einer sonstigen der wissenschaftlichen oder fachlichen Ausbildung dienenden Schule immatrikuliert (eingeschrieben) sein. Daneben ist Voraussetzung, dass das Studium, die Zeit und Arbeitskraft des Studenten überwiegend in Anspruch nimmt. Dies ist der Fall, wenn die Tätigkeit neben dem Studium nicht mehr als 20 Wochenstunden beträgt.

## Sonderfall Semesterferien

Bei Beschäftigungen, die ausschließlich während der vorlesungsfreien Zeit (Semesterferien) ausgeübt werden, wird angenommen, dass Zeit und Arbeitskraft überwiegend durch das Studium in Anspruch genommen werden. Unabhängig von der wöchentlichen Arbeitszeit und der Höhe des Arbeitsentgelts besteht unter der Voraussetzung, dass die Beschäftigung ausschließlich auf die vorlesungsfreie Zeit begrenzt ist Versicherungsfreiheit in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung. Lediglich in der Rentenversicherung besteht Versicherungspflicht.

### **Beispiel:**

Die Semesterferien an einer Universität dauern vom 1.7. - 15.10.2007. Ein Student arbeitet von 16.7. - 10.10.2007 an 30 Stunden in der Woche. Er erhält einen Monatslohn von 1.500 €.

Der Ferienjob ist versicherungsfrei in der Kranken-, Pflege- und Arbeitslosenversicherung, da die Beschäftigung lediglich in den Semesterferien ausgeübt wird. In der Rentenversicherung besteht Versicherungspflicht, da die Beschäftigung auf mehr als zwei Monate befristet und damit nicht kurzfristig ist.

### **Versicherungsfreie Beschäftigung im Rahmen eines Aushilfsarbeitsverhältnisses**

Grundsätzlich besteht auch für Studenten die Möglichkeit ihren Job während der Semesterferien im Rahmen eines Aushilfsarbeitsverhältnisses, also auf Basis einer geringfügig entlohnten (400-€-Job) oder kurzfristigen Beschäftigung auszuüben. Die zuvor gemachten Ausführungen gelten entsprechend.

### **Beispiel:**

Ein Student führt während der Semesterferien (0.7. - 15.10.2007) eine befristete Beschäftigung vom 1.8. - 30.9.2007 aus. Er erhält hierfür ein monatliches Arbeitsentgelt von 1.500 € bei einer wöchentlichen Arbeitszeit von 39 Stunden. Im Kalenderjahr 2007 wurden bisher keine Beschäftigungen ausgeübt. Es liegen die Voraussetzungen für eine kurzfristige Beschäftigung (= nicht mehr als zwei Monate oder 50 Arbeitstage) vor. Die Tätigkeit ist deshalb versicherungsfrei in allen Zweigen der Sozialversicherung.

## 5. Betriebliche Altersversorgung

### Rückabwicklung von Anwartschaften

Bei der Rückabwicklung einer betrieblichen Altersversorgung wird der Rückkaufswert der erworbenen Anwartschaften abgefunden. Für die beitragsrechtliche Beurteilung dieser Abfindung ist darauf abzustellen, ob es sich hierbei um eine Leistung nach dem Gesetz zur Verbesserung der betrieblichen Altersversorgung (BetrAVG) handelt.

Unter bestimmten Voraussetzungen sind Arbeitgeberleistungen bzw. Entgeltumwandlungen zum Erwerb von Anwartschaften auf Leistungen der betrieblichen Altersversorgung nach dem BetrAVG in der Sozialversicherung beitragsfrei (§ 17 SGB IV i. V. m. § 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung - SvEV - oder § 115 SGB IV). Dies gilt, obwohl das BetrAVG in bestimmten Fällen auch eine Abfindungsleistung vorsieht (§ 3 BetrAVG).

Leistungen der betrieblichen Altersversorgung liegen vor, wenn Arbeitnehmern aus Anlass ihres Arbeitsverhältnisses vom Arbeitgeber Leistungen der Alters-, Invaliden- und Hinterbliebenenversorgung zugesagt, handelt es sich um Leistungen der betrieblichen Altersversorgung (§ 1 Abs.1 BetrAVG).

Abfindungsleistungen sind im BetrAVG lediglich bei erworbenen unverfallbaren Anwartschaften auf betriebliche Altersversorgung bei Beendigung eines Arbeitsverhältnisses vorgesehen, wenn:

- die aus der Anwartschaft resultierende laufende bzw. einmalige Leistung bestimmte Mindestbeträge nicht übersteigen würde,
- die Rentenversicherungsbeiträge erstattet wurden, oder
- die (Teil-)Anwartschaft während des Insolvenzverfahrens erworben wurde (§ 3 Abs. 1 BetrAVG).

Die Anwartschaft auf Leistungen nach dem BetrAVG bleibt dem Arbeitnehmer auch bei Ausscheiden vor Eintritt des Versorgungsfalles erhalten, wenn er das 30. Lebensjahr vollendet und die Zusage fünf Jahre bestanden hat. Hierbei handelt es sich um eine unverfallbare Anwartschaft (§ 1 b Abs. 1 BetrAVG). Eine seit 1. Januar 2001 erteilte Zusage ist von Beginn an unverfallbar, sofern diese durch Entgeltumwandlung finanziert wird (§ 1 b Abs. 5 BetrAVG).

Wird daher eine Abfindung nach dem BetrAVG wegen der Beendigung des Beschäftigungsverhältnisses gezahlt, stellt diese kein beitragspflichtiges Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung dar. Allerdings könnte es sich für ausgeschiedene Arbeitnehmer um einen kranken- und pflegeversicherungs-pflichtigen Versorgungsbezug handeln (§ 229 SGB V), wenn die Abfindung in zeitlichem Zusammenhang mit dem Ausscheiden aus dem Erwerbsleben steht. Ein solcher zeitlicher Zusammenhang wird angenommen, wenn der Arbeitnehmer bereits das 59. Lebensjahr vollendet hat.

### Nicht im BetrAVG vorgesehene Abfindungen

Eine Abfindung unverfallbarer oder verfallbarer Anwartschaften während des laufenden Arbeitsverhältnisses sowie die Abfindung verfallbarer Anwartschaften bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses sind im BetrAVG nicht vorgesehen.

In diesen Fällen wird der für die Arbeitgeberleistungen bzw. Entgeltumwandlungen zuvor gewährten Beitragsfreiheit die Grundlage entzogen. Es verbleibt zwar bei der Beitragsfreiheit der früheren Aufwendungen zur betrieblichen Altersversorgung, da aufgrund des Versicherungsprinzips in der Sozialversicherung nicht in abgewickelte Versicherungsverhältnisse eingegriffen werden kann.

Allerdings sind die arbeitsrechtlich zulässigen Abfindungen einmalig gezahltes Arbeitsentgelt im Sinne der Sozialversicherung.

### Einmalig gezahltes Arbeitsentgelt in der Sozialversicherung

Einmalig gezahltes Arbeitsentgelt ist grundsätzlich dem Entgeltabrechnungszeitraum zuzuordnen, in dem es ausgezahlt wird, und unterliegt nur der Beitragspflicht, soweit es zusammen mit den bis zum Ende des Auszahlungsmonats beitragspflichtigen Einnahmen die anteilige Jahres-Beitragsbemessungsgrenze nicht überschreitet.

### Mögliche Konstellationen

Im Ergebnis sind daher die folgenden beitragsrechtlich relevanten Fallkonstellationen zu unterscheiden:

Beschäftigungsverhältnis	Unverfallbarkeit der Anwartschaft	Leistung nach dem BetrAVG	Beitragspflichtiges Arbeitsentgelt
beendet	ja	ja	nein
beendet	ja	nein	ja
beendet	nein	nein	ja
andauernd	ja	nein	ja
andauernd	nein	nein	ja

### Keine Rückabwicklung

Bei einer sich ausschließlich in der Zukunft auswirkenden Änderung bzw. Beendigung des Inhalts einer Versorgungszusage bzw. Entgeltumwandlungsabrede, die nicht auflösend in eine bestehende Anwartschaft eingreift, liegt keine Rückabwicklung vor. Für die Entgeltabrechnung ergeben sich daher in diesen Fällen keine beitragsrechtlichen Besonderheiten.

Quelle: Summe Summarum 3/ 2007 S. 6 ff

## **6. Beitragsfreie Zuschläge zu Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit können überschritten werden**

Mit dem Haushaltsbegleitgesetz 2006 ist die Beitragsfreiheit von steuerfreien Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit (SFN-Zuschläge) in der Kranken-, Pflege-, Renten- und Arbeitslosenversicherung seit dem 1. Juli 2006 auf eine Berechnungsgrundlage von 25 € pro Stunde begrenzt worden. Unter Umständen können aber auch die auf einen Grundlohn von mehr als 25 € pro Stunde berechneten SFN-Zuschläge in vollem Umfang beitragsfrei belassen werden.

Seit 1. Juli 2006 sind steuerfreie SFN-Zuschläge dem Arbeitsentgelt zuzurechnen und damit beitragspflichtig, soweit das Arbeitsentgelt, auf dem sie berechnet werden, mehr als 25 € pro Stunde beträgt. Der jeweils maximal beitragsfreie Anteil der SFN-Zuschläge wird dabei ermittelt, indem der Höchstgrundlohn von 25 EUR € Stunde mit dem in § 3 b Abs. 1 und 3 EStG für den steuerfreien Höchstzuschlag festgesetzten Prozentsatz multipliziert wird.

### Definition der steuerfreien SFN-Zuschläge

Nach § 3 b Abs. 1 und 3 EStG sind Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden, steuerfrei, soweit sie die gesetzlich festgeschriebenen Prozentsätze des Grundlohns nicht übersteigen.

Als Grundlohn ist dabei nach § 3 b Abs. 2 Satz 1 EStG maximal ein Betrag in Höhe von 50 € pro Stunde anzusetzen; bei Arbeitnehmern mit einem höheren Stundengrundlohn bemisst sich der steuerfreie Zuschlag höchstens nach einem Betrag von 50 €. Näheres hierzu ergibt sich aus R 30 LStR.

### Definition des Grundlohn

Grundlohn ist nach § 3 b Abs.2 EStG der laufende lohnsteuerpflichtige Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer innerhalb seiner regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Entgeltabrechnungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen.

Lohnsteuerfreier Arbeitslohn gehört nicht zum Grundlohn. Zum laufenden Arbeitslohn, der in die Grundlohnberechnung mit einzubeziehen ist, zählen jedoch die nach § 3 Nr. 63 EStG steuerfreien Beiträge für eine Direktversicherung, für eine Pensionskasse oder für einen Pensionsfonds

### Beitragsfreie Zuschläge für Grundlöhne über 25 €

Der beitragsfreie Höchstbetrag, der sich jeweils unter Anwendung des in § 3 b Abs. 1 und 3 EStG festgelegten Prozentsatzes ergibt, kann auch dann vollständig ausgeschöpft werden, wenn der Grundlohn, neben dem SFN-Zuschläge gezahlt werden, mehr als 25 € pro Stunde beträgt und bei der Berechnung der SFN-Zuschläge geringere als die in § 3 b Abs. 1 und 3 EStG genannten Prozentsätze zugrunde gelegt werden.

Das heißt, steuerfreie SFN-Zuschläge, die auf einen Grundlohn von mehr als 25 € pro Stunde berechnet werden, sind maximal bis zu dem Betrag beitragsfrei, der sich jeweils ergibt, wenn der Höchstgrundlohn (25 €) mit dem in § 3 b Abs. 1 und 3 EStG für den steuerfreien Höchstzuschlag festgesetzten Prozentsatz multipliziert wird. So kann unter Umständen auch der auf einen Grundlohn von mehr als 25 € pro Stunde gezahlte SFN-Zuschlag in vollem Umfang beitragsfrei bleiben.

Entsprechendes gilt in Abstimmung mit dem Bundesministerium der Finanzen für das Steuerrecht unter Berücksichtigung des dort maximal anzusetzenden Grundlohns von 50 €.

**Beispiel 1 :**

Der Arbeitgeber zahlt für tatsächlich geleistete Nachtarbeit im Sinne des § 3 b Abs. 1 Nr.1 EStG einen Zuschlag in Höhe von 20% zum Grundlohn. Der sich aus § 3 b Abs. 1 Nr.1 EStG ergebende steuerliche Höchstzuschlag beträgt 25%.

In Abhängigkeit vom jeweiligen Stundengrundlohn des Arbeitnehmers ist dieser Zuschlag wie folgt steuer- bzw. beitragsfrei:

Grundlohn	Tatsächlich gezahlter Zuschlag		Steuerrechtlicher Höchstzuschlag	Steuerfrei	Beitragsfrei
20 €	20%	4 €	25%	4 €	4 €
25 €	20%	5 €	25%	5 €	5 €
30 €	20%	6 €	25%	6 €	6 €
35 €	20%	7 €	25%	7 €	6,25
40 €	20%	8 €	25%	8 €	6,25

Überschreiten der steuerlichen Höchstzuschläge

Erfolgt die Berechnung der SFN-Zuschläge unter Zugrundelegung höherer Prozentsätze als in § 3 b Abs. 1 und 3 EStG vorgesehen, sind die Zuschläge nur maximal in Höhe des Betrags beitragsfrei, der sich ergibt, wenn der jeweilige Grundlohn (höchstens 25 €) mit dem in § 3 b Abs. 1 und 3 EStG für den steuerfreien Höchstzuschlag festgelegten Prozentsatz multipliziert wird. Das heißt, der jeweils steuer- bzw. beitragsfreie Zuschlag ist in diesen Fällen auf den gesetzlich vorgeschriebenen Vomhundertsatz zu begrenzen, und zwar auch dann, wenn der Grundlohn, neben dem SFN-Zuschläge gewährt werden, weniger als 25 € beträgt.

**Beispiel 2:**

Der Arbeitgeber zahlt für tatsächlich geleistete Nachtarbeit im Sinne des § 3 b Abs. 1 Nr.1 EStG einen Zuschlag in Höhe von 30% zum Grundlohn. Der sich aus § 3 b Abs. 1 Nr.1 EStG ergebende steuerliche Höchstzuschlag beträgt 25 %.

In Abhängigkeit vom jeweiligen Stundengrundlohn des Arbeitnehmers ist dieser Zuschlag wie folgt steuer- bzw. beitragsfrei:

Grundlohn	Tatsächlich gezahlter Zuschlag		Steuerrechtlicher Höchstzuschlag	Steuerfrei	Beitragsfrei
		€		€	€
20 €	30%	6,00	25%	5,00	5,00
25 €	30%	7,50	25%	6,26	6,25
30 €	30%	9,00	25%	7,50	6,25
35 €	30%	10,50	25%	8,75	6,25
40 €	30%	12,00	25%	10,00	6,25

Quelle: Summe Summarum 3/2007 S. 11 ff.

## 7. Pauschalbesteuerte Sachzuwendungen

Sachzuwendungen sind grundsätzlich sozialversicherungspflichtig. Das gilt, obwohl durch das Jahressteuergesetz 2007 mit § 37 b EStG seit 1. Januar 2007 eine neue Möglichkeit geschaffen wurde, Sachzuwendungen pauschal zu versteuern.

Unternehmen leisten häufig Sachzuwendungen aus betrieblicher Veranlassung an Arbeitnehmer sowie an Personen, die nicht in einem Arbeitsverhältnis stehen (z. B. Kunden und deren Arbeitnehmer).

Für den Empfänger handelt es sich regelmäßig um einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil, dessen Wert oftmals schwer zu ermitteln ist.

Zur Vereinfachung wurde mit Einführung des **§ 37 b EStG** eine Regelung geschaffen, die Einkommensteuer darauf mit einem **Steuersatz von 30 % pauschal** zu erheben. Voraussetzung hierfür ist, dass die Sachzuwendungen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung erbracht werden und **je Empfänger und Wirtschaftsjahr oder als einzelne Zuwendung 10 000 € nicht überschreiten**. Darüber hinaus kann die Pauschalierung **nur einheitlich für alle Zuwendungen** im Wirtschaftsjahr Anwendung finden.

Zuwendungen, die nach § 37 b EStG pauschal versteuert werden, sind als geldwerter Vorteil Arbeitsentgelt im Sinne von § 14 Abs. 1 SGB IV und damit **beitragspflichtig in der Sozialversicherung**. Denn hierzu enthält die ebenfalls am 1. Januar 2007 in Kraft getretene Sozialversicherungsentgeltverordnung keine Ausnahmebestimmung, die für diese Form der Pauschalierung Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung vorsieht.

Quelle: Summe Summarum 2/2007 S. 16

## **8. Beitragspflicht bei der Übernahme von Bußgeldern**

Übernimmt der Arbeitgeber für die bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer die Zahlung der gegen die Arbeitnehmer verhängten Bußgelder, so handelt es sich insoweit um beitragspflichtiges Arbeitsentgelt und zwar auch dann, wenn die rechtswidrigen Verstöße im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Unternehmens liegen. Darauf wies das SG Leipzig mit Beschluss vom 16.8.2006 (S 8 KR 258/06 ER) hin.

Der Arbeitnehmer leistet die Zahlungen der Bußgelder auf eine "fremde Schuld", nämlich die des fahrenden Arbeitnehmers. Die sozialgerichtliche Rechtsprechung stellt sich insofern gegen die Rechtsprechung des BFH. Dieser hatte mit Urteil vom 7. 7. 2004 (VI R 29/00, DStR 2005, 417) entschieden, dass solche finanziellen Vorteile nicht als Arbeitslohn anzusehen seien, die sich bei "objektiver Würdigung" aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung „betriebsfunktionaler Zielsetzungen“ erweisen. Vorteile sollen danach keinen Arbeitslohncharakter besitzen, wenn sie ganz überwiegend eigenbetriebliche Interessen des Arbeitgebers berühren. Damit gilt: Das Bußgeld kann bezahlt werden, doch ist darauf der Renten-, Arbeitslosen-, Kranken- und Pflegeversicherungsbeitrag zu zahlen.

Quelle: DStR 37 / 2007 S. 1638

## **9. Selbständige mit einem Auftraggeber**

Selbstständige mit einem Auftraggeber Selbstständige, die im Wesentlichen nur für einen Auftraggeber tätig sind, unterliegen grundsätzlich kraft Gesetzes der Rentenversicherungspflicht, wenn sie im Zusammenhang mit der selbstständigen Tätigkeit keinen versicherungspflichtigen Arbeitnehmer beschäftigen, der regelmäßig mehr als 400 € Arbeitsentgelt erhält (§ 2 Satz 1 Nr. 9 SGB VI).

Bisher war für das Nichtbestehen der Versicherungspflicht maßgeblich, dass das Arbeitsentgelt mindestens eines Arbeitnehmers regelmäßig mehr als 400 € monatlich betrug. Aufgrund einer höchstrichterlichen Rechtsprechung, der die Rentenversicherungsträger folgen, sind aber die Arbeitsentgelte der Beschäftigten zusammenzurechnen. Liegt die Summe über 400 € pro Monat, tritt für den Selbstständigen mit einem Auftraggeber künftig keine Versicherungspflicht mehr ein.

Beispielsweise ist ein Selbstständiger mit nur einem Auftraggeber bereits dann nicht mehr versicherungspflichtig, wenn er zwei Bürokräfte beschäftigt, die jeweils monatlich 250 € erhalten.

Quelle : Summe Summarum 1/2007 S. 5f.

## **10. Vorstandsmitglieder einer AG**

Die Mitglieder des Vorstandes einer Aktiengesellschaft (AG) unterliegen aufgrund einer Sonderregelung nicht der Rentenversicherungspflicht. Dies galt bis zum 6. November 2003 nicht nur für die Vorstandstätigkeit, sondern auch für alle daneben ausgeübten Beschäftigungen bzw. selbstständigen Tätigkeiten. Seit dem 1. Januar 2004 gilt die Rentenversicherungsfreiheit nur noch für die Vorstandstätigkeit.

Im Vorfeld der Neuregelung erfolgten im Jahr 2003 zahlreiche Gründungen von Aktiengesellschaften, die jedoch nicht alle bis zum Stichtag 6. November 2003 im Handelsregister eingetragen waren. Zu entscheiden war die Frage, ob gleichwohl für deren Vorstandsmitglieder in allen Erwerbstätigkeiten keine Rentenversicherungspflicht besteht.

Das Bundessozialgericht hat nun in allen Verfahren im Jahr 2006 entschieden, dass für Vorstandsmitglieder einer sogenannten Vor-AG, die nicht bis zum Stichtag im Handelsregister eingetragen war, nicht die Übergangsregelung gilt, sodass diese Vorstandsmitglieder nur in ihrer Vorstandstätigkeit nicht rentenversicherungspflichtig sind..

Quelle: Summe Summarum 1/s007 S. 6

### **11. Umstrittene Beitragspflicht auf Kapitaleistungen**

Seit der Neuregelung im Gesundheitsmodernisierungsrecht 2004 sind Einmalzahlungen aus Kapitaleistungen (Direktversicherung) Krankenkassenpflichtig. Der Kassenbeitrag wird auf 10 Jahre verteilt.

Das Bundessozialgericht hat in zwei Entscheidungen am 25.04.2007 die Beitragspflicht bestätigt. Zur Zeit liegt eine Verfassungsbeschwerde beim Bundesverfassungsgericht Aktenzeichen 1 BvR 1924/07 vor.

Haftungsausschluss

Copyright Humm & Schlimpert StB GmbH, Koblenz- Alle Rechte vorbehalten

Die Wiedergabe, Vervielfältigung, Verbreitung und/oder Bearbeitung sämtlicher Inhalte und Darstellungen des Beitrages sowie jegliche sonstige Nutzung ist nur mit vorheriger schriftlicher Zustimmung der Humm & Schlimpert GmbH gestattet.

Es wird , auch seitens des Referenten, keine Gewähr und somit auch keine Haftung für die Richtigkeit Aktualität und Vollständigkeit der Inhalte und Darstellungen übernommen.

Der Vortrag sowie die hier vorliegenden Seminarunterlagen ersetzen keine Steuerberatung