

4. Zeitpunkt des Zuflusses von Arbeitslohn

Fall 6: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Aufgabe:

Bitte bestimmen Sie in den nachfolgenden Fällen den Zeitpunkt des Zuflusses unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen.

1. Arbeitnehmer A erhält seinen Wochenlohn für den Zeitraum 27.12.2021–02.01.2022 im Voraus am 26.12.2021 bar ausgezahlt.

Lösung:

Der Lohnsteuerabzug setzt den Zufluss von Arbeitslohn voraus (vgl. R 38.2 Abs. 1 S. 1 LStR). Der Zufluss erfolgt gem. § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2, 3 EStG. Laufender Arbeitslohn (vgl. R 39b. 2 Abs. 1 LStR) gilt in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Der steuerliche Zufluss erfolgt somit im Jahr 2022.

2. Arbeitnehmer B erhält sein Weihnachtsgeld 2021 am 05.01.2022.

Lösung:

Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge, vgl. R 39b.2 Abs. 2 LStR), wird gem. § 11 Abs. 1 S. 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 3 EStG in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt. Der steuerliche Zufluss erfolgt somit im Jahr 2022.

3. Arbeitnehmer C erhält von seinem Arbeitgeber am 23.12.2021 einen Gutschein der örtlichen Tankstelle. Der Gutschein berechtigt ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen und erfüllt die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienststeuergesetzes. Am 05.01.2022 geht C tanken und löst den Gutschein ein.

Lösung:

Der Zufluss des Sachbezugs erfolgt bei einem Gutschein, der bei einem Dritten einzulösen ist, im Zeitpunkt der Hingabe, weil der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG, R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR). Der steuerliche Zufluss erfolgt somit bereits im Jahr 2021.

4. Arbeitnehmer D erhält von seinem Arbeitgeber am 23.12.2021 einen Gutschein, der ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen des Arbeitgebers berechtigt und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 des Zahlungsdienststeuergesetzes erfüllt. Am 06.01.2022 löst D seinen Gutschein im Rahmen eines Kaufs ein.

Lösung:

Der Zufluss des Sachbezugs erfolgt bei einem Gutschein, der beim Arbeitgeber einzulösen ist, im Zeitpunkt der Einlösung (§ 38 Abs. 2 Satz 2 EStG, R 38.2 Abs. 3 Satz 2 LStR). Der steuerliche Zufluss erfolgt erst mit Einlösung im Jahr 2022.

5. Steuerklassen und Wechsel

Fall 7: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Aufgabe:

Bitte bestimmen Sie in den nachfolgenden Fällen die zutreffenden Steuerklassen. Sofern Wahlrechte bestehen, ist für die Arbeitnehmer die Steuerklasse/Steuerklassenkombination zu wählen, die zu möglichst

geringen Nachzahlungen bzw. Erstattungen im Rahmen einer möglichen Einkommensteuerveranlagung führen.

1. Arbeitnehmerin A ist ledig und unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Sie wohnt zusammen mit ihrem minderjährigen Sohn, für welchen ihr ein Freibetrag nach § 32 Abs. 6 EStG bzw. Kindergeld zusteht. Weitere Personen leben nicht in der gemeinsamen Wohnung.

Lösung:

Als ledige und unbeschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmerin ist A ist gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 2 EStG in die Lohnsteuerklasse II einzureihen, da die Voraussetzungen für einen Entlastungsbetrag für Alleinerziehende im Sinne des § 24b EStG erfüllt sind.

2. Der ledige, kinderlose und unbeschränkt einkommensteuerpflichtige Arbeitnehmer B geht 2 lohnsteuerpflichtigen Beschäftigungen bei unterschiedlichen Arbeitgebern nach.

Lösung:

Für das erste Beschäftigungsverhältnis ist B gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 1 Buchst. a Doppelbuchst. aa EStG in die Steuerklasse I, für das zweite Beschäftigungsverhältnis gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 6 EStG in die Steuerklasse VI einzureihen.

3. Die Arbeitnehmer C und D sind beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig, verheiratet und nicht dauernd getrennt lebend. Beide sind als Beamte im öffentlichen Dienst beschäftigt und verdienen exakt gleich viel.

Lösung:

Beide Arbeitnehmer sind gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 4 EStG in die Steuerklasse IV einzureihen.

Die Steuerklassenkombination IV/IV unterstellt, dass die Ehegatten/Lebenspartner annähernd gleich viel verdienen. Da dies im vorliegenden Fall zutrifft, würde die einbehaltene Lohnsteuer grundsätzlich der voraussichtlichen Jahressteuer entsprechen.

Die Steuerklassenkombination III/V wäre im vorliegenden Fall unter Beachtung der Aufgabenstellung nicht sinnvoll, da die Steuerklassenkombination III/V so gestaltet ist, dass die Summe der Steuerabzugsbeträge für beide Ehegatten/Lebenspartner in etwa der gemeinsamen Jahressteuer entspricht, wenn der Ehegatte/Lebenspartner mit Steuerklasse III 60 % und der Ehegatte/Lebenspartner mit Steuerklasse V 40 % des gemeinsamen Arbeitseinkommens erzielt.

Ein Antrag auf die Steuerklassenkombination IV/IV mit Faktorverfahren ist ebenfalls nicht sinnvoll. Der Faktor ist lediglich eine Rechengröße entsprechend der Wirkung des Splitting-Verfahrens. Bei gleichem Einkommen ergibt sich jedoch grundsätzlich kein Splitting-Vorteil, der über einen Faktor zu berücksichtigen wäre.

4. Arbeitnehmer D wohnt in den Niederlanden und hat in Deutschland weder einen Wohnsitz noch einen gewöhnlichen Aufenthalt. Er wird für seinen in Deutschland ansässigen Arbeitgeber ausschließlich in Deutschland (Aachen) tätig.

Lösung:

D ist beschränkt einkommensteuerpflichtig gem. § 1 Abs. 4 i.V.m. § 49 Abs. 1 Nr. 4 lit. a) EStG und gem. § 38b Abs. 1 S. 1, 2 Nr. 1 lit. b) EStG in die Steuerklasse I einzureihen.

Fall 8: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

Die Eheleute A und B mit Wohnsitz in Köln heiraten am 15.06.2022. Ehegatte A ist Arbeitnehmer und Ehegatte B selbständige Ärztin. Ein Steuerklassenwechsel ist zunächst nicht vorgesehen.

Aufgabe:

Welche Folgen ergeben sich aufgrund der Eheschließung hinsichtlich der Steuerklassen der Ehegatten?

Lösung:

Die Ehegatten sind seit dem 15.06.2022 verheiratet und aufgrund des Wohnsitzes i.S.d. § 8 AO im Inland gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Für den Ehegatten A wird mit Eheschließung automatisiert gem. § 39e Abs. 3 S. 3 EStG die Steuerklasse IV gebildet, wenn die Voraussetzungen des § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 EStG vorliegen. Da beide Ehegatten nicht dauernd getrennt leben, wird dem Arbeitnehmerehegatten A mit Eheschließung die Steuerklasse IV zugeordnet, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 1. HS EStG. Dies gilt auch, wenn der andere Ehegatte B keinen Arbeitslohn bezieht, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 2. HS EStG.

Fall 9: Schwierigkeitsgrad: Einfach**Sachverhalt:**

Die Ehegatten A und B mit Wohnsitz in Köln leben seit dem 01.02.2022 getrennt. Beide Ehegatten sind Arbeitnehmer. Aufgrund der bisherigen Lohnverteilung wurde für den Ehegatten A die Steuerklasse III und für den Ehegatten B die Steuerklasse V gebildet. Da B mit der Trennung gerne einen höheren Nettolohn hätte, möchte Sie die Steuerklasse von V auf IV ändern. A ist mit dem Vorhaben der B überhaupt nicht einverstanden und würde einen Steuerklassenwechsel gerne verhindern.

Aufgabe:

Prüfen Sie ob ein einseitiger Wechsel der Steuerklasse möglich ist.

Lösung:

Die Ehegatten sind aufgrund des Wohnsitzes i. S. d. § 8 AO im Inland gemäß § 1 Abs. 1 S. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig. Die Zuordnung der Steuerklassen IV/IV wäre demnach möglich, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 4 1. HS EStG. Während ein Wechsel in die Steuerklasse III gemäß § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG den Antrag beider Ehegatten erfordert, ist ein Wechsel in die Steuerklasse IV auch auf Antrag nur eines Ehegatten möglich mit der Folge, dass beide Ehegatten in die Steuerklasse IV eingereiht werden, § 38b Abs. 3 S. 2 EStG. Ob der A mit dem Wechsel einverstanden ist oder nicht, ist somit irrelevant.

Fall 10: Schwierigkeitsgrad: Mittel**Sachverhalt:**

Die Ehegatten A und B mit Wohnsitz in Köln standen bis zum 30.04.2022 in einem Beschäftigungsverhältnis (Steuerklassen IV/IV). Zwischen dem 01.05.2022 und dem 30.06.2022 war der Ehegatte A arbeitslos. Am 01.07.2022 hat A ein neues Beschäftigungsverhältnis aufgenommen. Während den Beschäftigungszeiten erhalten die Ehegatten einen ähnlichen Arbeitslohn.

Aufgabe:

Die Ehegatten möchten ein möglichst hohes gemeinsames Nettoentgelt erzielen. Stellen Sie dar welche Steuerklassenwechsel anzuraten sind und wann ein entsprechender Antrag beim Finanzamt gestellt werden muss.

Lösung:

Da der Ehegatte A ab dem 01.05.2022 keinen Arbeitslohn bezieht, wirken sich die ihm zugeordneten Freibeträge bis zum 30.06.2022 nicht aus. Somit sollte für diesen Zeitraum dem Ehegatten B die Steuerklasse III und dem Ehegatten A die Steuerklasse V zugeordnet werden. Dieser Wechsel ist nur auf Antrag beider Ehegatten möglich, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG. Das Finanzamt hat den Steuerklassenwechsel

mit Wirkung vom Beginn des Kalendermonats vorzunehmen, der auf die Antragstellung folgt, § 39 Abs. 6 S. 5 EStG. Um einen Wechsel zum 01.05.2022 vornehmen zu können, hat der Antrag somit spätestens am 30.04.2022 beim Finanzamt einzugehen. Für den Zeitraum zwischen dem 01.07.2022 und dem 31.12.2022 sollte ein erneuter Steuerklassenwechsel auf die Steuerklassen IV/IV erfolgen.

Hinweis:

Bis zum 31.12.2019 konnten Ehegatten gem. § 39 Abs. 6 S. 3 EStG a.F. grundsätzlich nur einmalig ihre Steuerklassenkombination wechseln. Dies wurde durch das Dritte Gesetz zur Entlastung insbesondere der mittelständischen Wirtschaft von Bürokratie (Drittes Bürokratienteilungsgesetz) vom 22.11.2019 geändert.

Fall 11: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

Die Ehegatten A und B mit Wohnsitz in Köln heiraten am 01.02.2022. Dem A wird aufgrund eines zulässigen Steuerklassenwechsels seit dem 01.02.2022 die Steuerklasse III zugeteilt. Die B wird zum 01.05.2022 befördert, was eine Gehaltserhöhung zur Folge hat. Da der Arbeitgeber des A unvorhergesehen Lohnkosten einsparen muss, wird sein Gehalt zum 01.05.2022 entsprechend gekürzt. Das Bruttogehalt der B ist daher seit dem 01.05.2022 annähernd doppelt so hoch wie das Bruttogehalt des A. Während des gemeinsamen Sommerurlaubes in Costa Rica verliebt sich A in die Einheimische C und B in den in Madrid wohnhaften Spanier D. A und B lösen die Ehe zum 15.07.2022 auf und leben seitdem dauernd getrennt. Sowohl A und C als auch B und D heiraten anschließend am 01.09.2022. C und D behalten vorerst die jeweiligen Wohnsitze in Costa Rica bzw. Spanien. A und B wiederum ihre jeweiligen neuen Wohnsitze in Deutschland. B und D sehen sich so häufig, dass von einem dauernd getrennt leben nicht ausgegangen werden kann.

Aufgabe:

Stellen Sie dar welche Steuerklassenwechsel für A und B anzuraten sind, welche Steuerklassen nach der Scheidung von A und B zulässig sind und wann entsprechende Anträge beim Finanzamt gestellt werden müssen. Sowohl A als auch B sind deutsche Staatsangehörige.

Lösung:

Mit den Gehaltsverteilungen ab dem 01.05.2022 ist ein Steuerklassenwechsel von III/V auf V/III anzuraten. Dieser Wechsel ist durch beide Ehegatten A und B zu beantragen, § 38b Abs. 1 S. 2 Nr. 3 Buchstabe a EStG. Der Antrag hat für die wirksame Umsetzung zum 01.05.2022 spätestens am 30.04.2022 beim Finanzamt einzugehen.

Aus der neuen Ehe zu C erhält A nicht die Möglichkeit eine Steuerklassenkombination für Ehegatten zu wählen, da die C mit dem Wohnsitz in Costa Rica nicht unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG ist nicht einschlägig. Grundsätzlich ist dem A somit ab dem 01.09.2022 die Steuerklasse I zuzuordnen.

Aus der neuen Ehe mit D hat B die Möglichkeit die Steuerklasse III in Anspruch zu nehmen. Ein Arbeitnehmer, der als Staatsangehöriger eines Mitgliedstaats der EU nach § 1 Abs. 1 EStG unbeschränkt einkommensteuerpflichtig ist, ist auf Antrag in die Steuerklasse III einzuordnen, wenn der Ehegatte des Arbeitnehmers in einem EU-Mitgliedstaat lebt, vgl. § 1a Abs. 1 Nr. 2 EStG. B und D erfüllen diese Voraussetzungen.

Da B und D nicht dauernd getrennt leben, beide unbeschränkt einkommensteuerpflichtig sind und A und B im Kalenderjahr der Auflösung der Ehe unbeschränkt einkommensteuerpflichtig waren und nicht dauernd getrennt gelebt haben, ist dem A entgegen dem Grundsatz nicht die Steuerklasse I zuzuordnen, sondern die Steuerklasse III, § 38b Abs. 1 Satz 2 Nr. 3 Buchstabe c EStG. Ein Antrag ist hierfür nicht erforderlich.

IV. Steuerpflicht und Steuerfreiheit

1. Sozialabgaben

Fall 40: Schwierigkeitsgrad: Einfach

Sachverhalt:

Der Gehaltsabrechnung des Arbeitnehmers A lassen sich die folgenden Zahlen entnehmen:

• Bruttoarbeitslohn	4.000 €
• Einbehaltene Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung insgesamt	813 €
• Arbeitgeberanteile zur Sozialversicherung insgesamt	799 €
• Einbehaltene Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag	702 €
• Auszahlungsbetrag	2.485 €

Aufgabe:

Bestimmen Sie, unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen, die Höhe der steuerpflichtigen Einkünfte.

Lösung:

Einnahmen im Sinne des § 8 Abs. 1 EStG im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG sind sowohl der Bruttoarbeitslohn in Höhe von 4.000 €, als auch die Arbeitgeberbeiträge zur Sozialversicherung in Höhe von 799 €. Die Arbeitgeberbeiträge sind jedoch gem. § 3 Nr. 62 EStG steuerfrei.

Die Arbeitnehmeranteile zur Sozialversicherung dürfen die Einkünfte gem. § 12 Nr. 1 EStG, die einbehaltenen Steuern gem. § 12 Nr. 3 EStG, nicht mindern.

Die Einkünfte betragen (vorbehaltlich des Abzugs von Werbungskosten) somit 4.000 €.

2. Reisekosten

Fall 41: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

A ist als Außendienstmitarbeiter einer großen Versicherungsgesellschaft tätig. Im Veranlagungszeitraum hat A von seinem Arbeitgeber folgende Leistungen erhalten:

- Für beruflich veranlasste Fahrten mit dem eigenen Pkw, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, hat A einen pauschalen Kilometersatz in Höhe von 0,50 € pro Kilometer für insgesamt nachgewiesene 10.000 Kilometer erhalten.
- A sind Übernachtungskosten für 25 Nächte im Inland in Höhe von insgesamt 600 € (ohne Verpflegung) entstanden. Sein Arbeitgeber erstattet ohne Einzelnachweise pauschal 20 € pro Nacht.
- Im Rahmen auswärtiger beruflicher Tätigkeiten war A wie folgt von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend:
 - 25 Tage mit 24 Stunden Abwesenheit,
 - jeweils 25 An- und Abreisetage,
 - 20 Tage mit einer Abwesenheit von mehr als 8 Stunden.

Der Arbeitgeber hat A für Verpflegungsmehraufwand insgesamt 1.680 € gezahlt.

- Weiterhin sind folgende Reisenebenkosten nachweislich entstanden:
 - beruflich veranlasste Telefongebühren mit dem privaten Handy in Höhe von 50 €,

- Parkgebühren in Höhe von 150 €,
- Verwargelder wegen Falschparkens und geringfügigen Geschwindigkeitsüberschreitungen i.H.v. 60 €.

Der Arbeitgeber hat sämtliche Reisenebenkosten erstattet.

Aufgabe:

Bitte prüfen Sie, ob und inwieweit steuerpflichtiger Arbeitslohn vorliegt und begründen Sie Ihre Entscheidungen unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen.

Lösung:

Sämtliche im Sachverhalt genannten Vergütungen vom Arbeitgeber stellen Arbeitslohn im Sinne des § 2 Abs. 1 S. 1 LStDV im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG dar.

Für diese Vergütungen kommt eine Steuerbefreiung gem. § 3 Nr. 16 EStG in Betracht, soweit sie die nach § 9 EStG abziehbaren Werbungskosten nicht übersteigen.

Die beruflich veranlassten Fahrten, die keine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sind, können nach Maßgabe des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a EStG als Werbungskosten berücksichtigt werden. Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer durch die persönliche Benutzung eines Beförderungsmittels entstehen, können die Fahrtkosten mit den pauschalen Kilometersätzen angesetzt werden, die für das jeweils benutzte Beförderungsmittel (Fahrzeug) als höchste Wegstreckenentschädigung nach dem Bundesreisekostengesetz festgesetzt sind (vgl. § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4a S. 2 EStG).

Die höchste Wegstreckenentschädigung für die Benutzung eines Pkw beträgt 0,30 €. Eine Prüfung der tatsächlichen Kilometerkosten ist nicht mehr erforderlich, wenn der Arbeitnehmer von dieser gesetzlichen Typisierung Gebrauch macht (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 37). Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Erstattung durch den Arbeitgeber: 10.000 Kilometer × 0,50 € =	5.000 €
davon steuerfrei gem. § 3 Nr. 16 EStG: 10.000 Kilometer × 0,30 € =	<u>3.000 €</u>
verbleibender steuerpflichtiger Arbeitslohn	2.000 €

Die notwendigen Mehraufwendungen für beruflich veranlasste Übernachtungskosten stellen Werbungskosten im Sinne des § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 5a EStG dar. Übernachtungskosten sind die tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer für die persönliche Inanspruchnahme einer Unterkunft zur Übernachtung entstehen. Für jede Übernachtung im Inland darf der Arbeitgeber ohne Einzelnachweis einen Pauschbetrag von 20 € steuerfrei erstatten (vgl. R 9.7 Abs. 1 S. 1 und Abs. 3 S. 1 LStR). Es ergibt sich somit folgende Berechnung:

Tatsächliche Werbungskosten	600 €
steuerfreie Erstattung durch den Arbeitgeber	<u>500 €</u>
verbleibende abzugsfähige Werbungskosten	100 €

Die Mehraufwendungen für Verpflegung stellen Werbungskosten nach Maßgabe des § 9 Abs. 4a EStG dar. Die Berechnung stellt sich wie folgt dar:

Abwesenheit von 24 Stunden: 25 Tage × 28 € =	700 €
An- und Abreisetage: 25 Tage × 2 × 14 € =	700 €
Abwesenheit von mehr als 8 Stunden: 20 Tage × 14 € =	<u>280 €</u>
Mögliche Werbungskosten insgesamt	1.680 €

Die vom Arbeitgeber geleisteten Vergütungen übersteigen nicht die möglichen Werbungskosten und sind daher in voller Höhe gem. § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei.

Auch hinsichtlich der Reisenebenkosten kommt eine steuerfreie Erstattung gem. § 3 Nr. 16 EStG in Betracht, soweit die abziehbaren Werbungskosten nicht überschritten werden (vgl. R 9.8 Abs. 1 LStR).

Während die beruflich veranlassten Telefon- und Parkgebühren als Werbungskosten abzugsfähig wären (vgl. BMF-Schreiben vom 25.11.2020, Rz. 129) und folglich steuerfrei erstattet werden können, scheidet ein Abzug der Verwarngelder gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 8 i.V.m. § 9 Abs. 5 S. 1 EStG aus. Die Erstattung durch den Arbeitgeber führt somit insoweit zu steuerpflichtigem Arbeitslohn.

Zusammenfassung:

Reisekosten	Steuerpflichtiger Arbeitslohn	Werbungskostenabzug
Fahrtkosten	2.000 €	0 €
Übernachungskosten	0 €	100 €
Verpflegungsmehraufwand	0 €	0 €
Reisenebenkosten	60 €	0 €
Summe	2.060 €	100 €

3. Zuschläge § 3b EStG

Fall 42: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Ihre Mandantin, das Universitätsklinikum X, bittet Sie um fachlichen Rat bezüglich der Steuerfreiheit gem. § 3b EStG in folgenden Fallkonstellationen:

1. Im laufenden Arbeitslohn des Oberarztes A ist eine monatliche Pauschale in Höhe von 500 € enthalten, die die Mehrbelastung aufgrund von Dienstzeiten an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit abgelten soll.

Lösung:

Steuerfreie Zuschläge gem. § 3b EStG können nur für tatsächlich an Sonntagen, Feiertagen und zur Nachtzeit geleistete Arbeit gezahlt werden. Eine pauschale Abgeltung entspricht diesem Erfordernis nicht, sodass keine Steuerfreiheit in Betracht kommt.

2. Chefarzt B erhält einen monatlichen Bruttoarbeitslohn in Höhe von 9.000 €. Hinzu kommen vermögenswirksame Leistungen in Höhe von monatlich 40 € sowie Weihnachtsgeld in Höhe von 4.500 € jährlich. Seine wöchentliche Arbeitszeit beträgt 40 Stunden. Ihre Mandantin möchte wissen, wie hoch der Grundlohn im Sinne des § 3b Abs. 2 S. 1 EStG ist.

Lösung:

Grundlohn ist der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Das Weihnachtsgeld ist als sonstiger Bezug (vgl. R 39b.2 Abs. 2 S. 2 Nr. 7 LStR) vom laufenden Arbeitslohn abzugrenzen (vgl. R 3b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 lit. a) S. 1 LStR). Die vermögenswirksamen Leistungen sind einzubeziehen (vgl. R 3b Abs. 2 S. 2 Nr. 1 lit. b) S. 1 LStR).

Der Lohn ist durch die Zahl der Stunden der regelmäßigen Arbeitszeit im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zu teilen. Bei einem monatlichen Lohnzahlungszeitraum ist der Divisor mit dem 4,35-fachen der wöchentlichen Arbeitszeit anzusetzen, vgl. R 3b Abs. 2 S. 2 Nr. 2 lit. a) S. 5 LStR:

V. Pauschalierung der Steuer

1. § 37b EStG

Fall 55: Schwierigkeitsgrad: Mittel

Sachverhalt:

Der Arbeitnehmer A erhält von seinem Arbeitgeber am 01.01.2021 ein Arbeitgeberdarlehen in Höhe von 30.000 €. Der Effektivzinssatz beträgt 1 %. Die Laufzeit des Darlehens beträgt ein Jahr. Das Darlehen ist am Ende der Laufzeit in einer Summe zurückzuzahlen. Anfallende Zinsen sind monatlich nachschüssig zu leisten. Der nachgewiesene günstigste Zinssatz für vergleichbare Darlehen am Markt wurde im Internet bei einer Direktbank mit 4 % ermittelt. Die verbilligten Darlehenskonditionen werden A zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

Der Arbeitgeber möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen.

Aufgabe:

Bitte prüfen Sie, ob und ggf. in welcher Höhe für A steuerpflichtiger Arbeitslohn entsteht. Eventuelle Pauschalsteuern sind zu berechnen.

Lösung:

Der Vorteil aus dem verbilligten Darlehen führt bei A zu Einnahmen (§ 8 Abs. 1 EStG) im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gem. § 2 Abs. 1 S. 1 Nr. 4 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Es handelt sich um Arbeitslohn gem. § 2 Abs. 1 LStDV.

Zinsvorteile, die der Arbeitnehmer durch Arbeitgeberdarlehen erhält, sind Sachbezüge. Sie sind als solche jedoch nur dann zu versteuern, wenn die Summe der noch nicht getilgten Darlehen am Ende des Lohnzahlungszeitraums 2.600 € übersteigt (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2015, BStBl I 2015, 484, Rz. 4). Da die Grenze im vorliegenden Fall überschritten wird, ist im nächsten Schritt die Bewertung des Sachbezugs zu prüfen.

Sachbezüge sind mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen (§ 8 Abs. 2 S. 1 EStG). Solch ein üblicher Endpreis kann sich aus dem Angebot eines Kreditinstituts am Abgabeort ergeben. Als üblicher Endpreis gilt auch der günstigste Preis für ein vergleichbares Darlehen mit nachgewiesener günstigster Marktkondition, zu der das Darlehen unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote (z.B. Internetangebote von Direktbanken) an Endverbraucher angeboten wird, ohne dass individuelle Preisverhandlungen im Zeitpunkt des Vertragsabschlusses berücksichtigt werden. Bei dieser Ermittlung kommt der pauschale Abschlag i.H.v. 4 % nach R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR nicht zur Anwendung (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2015, a.a.O. – Rz. 5).

30.000 € × 4 % Maßstabszinssatz =	1.200 €
./.. Zinslast des Arbeitnehmers 30.000 € × 1 % =	300 €
= Zinsvorteil	900 €

Der monatliche Zinsvorteil beträgt somit 75 € und übersteigt die Freigrenze in Höhe von 50 € gem. § 8 Abs. 2 S. 11 EStG.

Die Einkommensteuer kann gem. § 37b Abs. 2 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erhoben werden, soweit der Vorteil den Betrag von 10.000 € nicht überschreitet (vgl. § 37b Abs. 1 S. 3 EStG). Da der Sachverhalt keine Angaben zum persönlichen Steuersatz von A enthält, wäre vorrangig zu prüfen, ob die Pauschalversteuerung für A überhaupt sinnvoll ist.

Die pauschale Steuer beträgt: 900 € × 30 % =	270 €
--	-------

Soweit die Sachzuwendungen pauschal versteuert werden, bleiben sie bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 S. 1 EStG). Die pauschale Einkommensteuer gilt als Lohnsteuer und ist von dem die Sachzuwendung gewährenden Steuerpflichtigen in der Lohnsteuer-Anmeldung der Betriebsstätte nach § 41 Abs. 2 EStG anzumelden und spätestens am zehnten Tag nach Ablauf des für die Betriebsstätte maßgebenden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraums an das Betriebsstättenfinanzamt abzuführen (§ 37b Abs. 4 S. 1 EStG).

2. Pauschalierung VIP-Logen

Fall 56: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

Die X-GmbH hat beim örtlichen Fußballbundesligisten dauerhaft eine VIP-Loge angemietet. Das durch die Anmietung betriebene Sponsoring dient insbesondere Werbezwecken der GmbH. Daneben wird die Loge als Räumlichkeit für betriebliche Konferenzen und Besprechungen genutzt, unentgeltlich an Geschäftsfreunde oder als „Bonus“ an eigene Arbeitnehmer überlassen.

Im Monat Januar 01 wurde A als Mitarbeiter des Monats ausgezeichnet. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erhielt A als Bonus 2 VIP-Karten für das nächste Heimspiel. Die Karten umfassen die Eintrittskarten zum Spiel sowie die Bewirtung in der angemieteten Loge. Der übliche Endpreis am Abgabeort beträgt 350 € pro Karte.

Aufgabe:

Bitten prüfen Sie, unter Nennung der einschlägigen Rechtsgrundlagen und Verwaltungsanweisungen, ob und inwieweit für A steuerpflichtiger Arbeitslohn entsteht. Die X-GmbH möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen.

Lösung:

Der Bonus stellt für den Arbeitnehmer einen zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehörenden geldwerten Vorteil dar. Der für die Annahme von Arbeitslohn erforderliche Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis ist gegeben (vgl. § 8 Abs. 1 i.V.m. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG und § 2 Abs. 1 LStDV). Mangels Steuerbefreiung ist der Vorteil steuerpflichtig.

Der Gesamtbetrag der Karten „zerfällt“ in 3 Teile:

- Werbung,
- Bewirtung,
- Geschenk.

Aus Vereinfachungsgründen wird es von der Finanzverwaltung nicht beanstandet, wenn bei betrieblich veranlassten Aufwendungen der für das Gesamtpaket (Werbeleistungen, Bewirtung, Eintrittskarten usw.) vereinbarte Gesamtbetrag wie folgt pauschal aufgeteilt wird:

- Anteil für die Werbung: 40 % des Gesamtbetrages,
- Anteil für die Bewirtung: 30 % des Gesamtbetrages,
- Anteil für Geschenk: 30 % des Gesamtbetrages (vgl. BMF-Schreiben vom 22.08.2005, BStBl I 2005, 845 – Rz. 14).

Die Anteile für „Werbung“ und „Bewirtung“ stellen keine Zuwendungen an den Arbeitnehmer dar, sondern erfolgen aus betrieblichem Anlass (BMF-Schreiben vom 22.08.2005, BStBl I 2005, 845 – Rz. 9). Nur soweit ein „Geschenk“ an den Arbeitnehmer erfolgt, liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Die Bewertung hat gem. § 8 Abs. 2 S. 1 EStG mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort zu erfolgen:

Gesamtbetrag Karten 350 € × 2 =	700,00 €
davon 30 % „Geschenk“	210,00 €
x 96 % gem. R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR	201,60 €

Der steuerpflichtige Vorteil beträgt 201,60 €; die Freigrenze gem. § 8 Abs. 2 S. 11 in Höhe von 50 € ist überschritten.

Der Arbeitgeber kann den Vorteil gem. § 37b Abs. 2 S. 1 i.V.m. Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG pauschal mit 30 % versteuern. Die Vereinfachungsregelung zur Aufteilung der Gesamtaufwendungen gilt auch für Zwecke des § 37b EStG (vgl. BMF-Schreiben vom 19.05.2015, BStBl I 2015, 468 – Rz. 15).

Die pauschal besteuerte Sachzuwendung bleibt bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers außer Ansatz (vgl. § 37 Abs. 3 S. 1 EStG). Der Arbeitgeber hat die pauschale Lohnsteuer zu übernehmen und schuldet diese gem. § 37b Abs. 3 S. 2 i.V.m. § 40 Abs. 3 S. 1, 2 EStG.

3. § 40 EStG

3.1 § 40 Abs. 1 EStG

Fall 57: Schwierigkeitsgrad: Komplex

Sachverhalt:

Die B-Bank gewährt sämtlichen Mitarbeitern vergünstigte Konditionen im Zusammenhang mit Privatkrediten. So gewährt sie ihrem Arbeitnehmer A am 01.01.2021 ein Arbeitgeberdarlehen in Höhe von 100.000 € (15 Jahre Laufzeit, jährliche Tilgung, Zinsen nachschüssig zum Ende des jeweiligen Monats fällig) zu einem Effektivzinssatz in Höhe von 2 %. Darlehen gleicher Art bietet das Kreditinstitut fremden Kunden im allgemeinen Geschäftsverkehr zu einem Effektivzinssatz in Höhe von 4,5 % an. Der bei Vertragsabschluss von der Deutschen Bundesbank veröffentlichte Effektivzinssatz für ansonsten konditionsgleiche Darlehen beträgt 4,1 %.

Die B-Bank möchte von eventuellen Pauschalierungsmöglichkeiten Gebrauch machen. Hierzu macht sie folgende Angaben:

- Der Durchschnittsbetrag der pauschal zu versteuernden Bezüge beträgt 1.000 €.
- Die betroffenen Arbeitnehmer haben folgende Steuerklassen:
 - Steuerklasse I 13
 - Steuerklasse II 2
 - Steuerklasse III 9
 - Steuerklasse IV 10
 - Steuerklasse V 3
 - Steuerklasse VI 3
- Die Summe der um die nach § 39b Abs. 3 S. 3 EStG abziehbaren Freibeträge, den Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei der Steuerklasse II und erhöht um den Hinzurechnungsbetrag, Jahresarbeitslöhne der betroffenen Arbeitnehmer beträgt 700.000 €; pro Arbeitnehmer somit 17.500 €.
- Jahreslohnsteuer auf den Durchschnittsbetrag des Sachbezugs:
 - Steuerklassen I, II und IV 350 €
 - Steuerklasse III 175 €
 - Steuerklassen V und VI 380 €
- Ansonsten wurden in 2021 keine weiteren Pauschalierungen vorgenommen.