

Musterbeispiel

Steuerrechtliche Stellungnahme

zur Einführung von steuerfreien und steuerbegünstigten Vergütungen

Auftraggeber:

Berater:

Übersicht

- A. Auftrag und Sachverhalt
- B. Welche Lohnbausteine sollen im Betrieb eingesetzt werden?
- C. Unterscheidung in Gruppen
- D. Bewertung nach EStG

A. Auftrag und Sachverhalt

Die Firma _____ hat uns nach Gesprächen mit _____ beauftragt, zu Fragen Stellung zu nehmen, die sich bei der Einführung von steuerfreien und steuerbegünstigten Vergütungen aus steuerlicher Sicht ergeben.

Die _____ gegründet und beschäftigt derzeit 8 Mitarbeiter. Davon entfallen 0 Mitarbeiter in Teilzeit und 8 Mitarbeiter in Vollzeit. Die wöchentliche Arbeitszeit einer Vollzeitkraft beträgt 40 Stunden.

Die _____ hat uns beauftragt, ihr einen Überblick über steuerfreie und steuerbegünstigte Vergütungen und die Verwendung in ihrem Betrieb zu geben.

B. Lohnbausteine

Folgende Lohnbausteine möchten Sie in Ihrem Unternehmen einsetzen:

- Warengutscheine gem. § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 11 EStG
- Essensgutscheine gem. § 8 Abs. 2 EStG bez. R 8.1 Abs. 7 LStH 2015; § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG
- Internetpauschale gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG i.V.m. R 40.2 Abs. 5 Satz 7 LStR
- Auslagenersatz für Telefongespräche gem. § 3 Nr. 50 EStG
- Zuschuss zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG
- Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern gem. § 3 Nr. 33 EStG (R 3.33 Abs. 5 LStH 2015 und R 3.33 Abs.4 Sätze 2 und 3 LStH 2015)
- Erholungsbeihilfen gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG
- Betriebliche Altersvorsorge gem. § 3 Nr. 63 EStG
- Vermietung von Werbeflächen auf private PKW gem. § 22 Nr. 3 EStG
- Verpflegungsmehraufwand gem. § 4 Abs. 5 i. V. m. § 40 Abs. 2 S.1 Nr. 4 EStG
- Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gem. § 3 b EStG i. V. m. R 3 b LStR
- Jobticket gem. § 40 Abs. 2 S. 2 EStG
- Gesundheitsförderung gem. § 3 Nr. 34 EStG i. V. m. § 52 Abs. 4 c EStG
- Fortbildungsleistungen gem. R 19.7 LStR
- Unterstützungszahlungen gem. R 3.11 Abs. 2 LStR

C. Unterscheidung der Lohnbausteine nach der Besteuerung

Steuerfreie Möglichkeiten:

- Waren- und Dienstleistungsbezug
- Telefonnutzung
- Fahrzeugwerbung
- Verpflegungsmehraufwand
- Kinderbetreuungskosten
- Personalrabatt
- Überlassung von Telekommunikationsgeräten

Möglichkeiten mit 15 % Pauschalsteuer

- Fahrten Wohnung / Arbeitsstätte

Möglichkeiten mit 25 % Pauschalsteuer

- Internetpauschale
- Erholungsbeihilfe
- Verpflegungsmehraufwand
- Übereignung von Telekommunikationsgeräten
- Lebensmittelschecks

D. Bewertung nach EStG

a. Warengutscheine gem. § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 11 EStG

Bei Warengutscheinen muss es sich zwingend um einen Sachbezug im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG handeln. Dieser ist lediglich zum Erwerb von Waren, Kost, Dienstleistungen oder anderen Sachbezügen einzusetzen und darf die Freigrenze von 44 € im Monat nicht übersteigen. Der Betrag von max. 44€ darf dem Mitarbeiter direkt ausbezahlt werden gegen Vorlage entsprechender Belege / Stromrechnung oder alternativ als Guthaben auf eine Shopping-/Tankkarte geladen werden.

b. Essensgutscheine gem. § 8 Abs. 2 EStG bez. R 8.1 Abs. 7 LStH 2015; § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG

Die Bewertung von Essensgutscheinen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer mit dem Sachbezugswert in Höhe von 3,10 € setzt voraus, dass

- tatsächliche Mahlzeiten abgegeben werden. Lebensmittel sind nur dann als Mahlzeit anzuerkennen, wenn sie zum unmittelbaren Verzehr geeignet oder zum Verbrauch während der Essenspausen bestimmt sind.
- für jede Mahlzeit lediglich eine Essensmarke täglich in Zahlung genommen wird,
- der Verrechnungswert der Essensmarke den amtlichen Sachbezugswert einer Mittagsmahlzeit um nicht mehr als 3,10 € übersteigt,
- die Essensmarken nicht an Arbeitnehmer ausgegeben werden, die einer Auswertstätigkeit ausüben.

Aus Vereinfachungsgründen kann der Arbeitgeber auf die Überwachung der Anwesenheitstage verzichten, wenn er pro Arbeitnehmer nicht mehr als 15 Essensmarken monatlich ausgibt (Vollzeitarbeitnehmer).

Bei einer Ausgabe von Essensmarken im Wert von bis zu 6,20 € je Mahlzeit ist lediglich der Sachbezugswert in Höhe von 3,10 € zu versteuern. Der übersteigende Betrag (max. 3,10 €) kann dem Arbeitnehmer arbeitstäglich steuerfrei zugewendet werden.

Sofern auf eine individuelle Besteuerung beim Arbeitnehmer verzichtet wird, kann eine pauschale Versteuerung gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 EStG erfolgen.

c. Internetpauschale gem. §40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG i.V.m. R 40.2 Abs. 5 Satz 7 LStR

Sofern Barzuschüsse zur Internetnutzung gezahlt werden, ist eine Pauschalbesteuerung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nummer 5 EStG im Grundsatz möglich. Die Vereinfachungsregelung nach R 40.2 Absatz 5 Sätze 6 bis 6 LStH 2015 setzt voraus, dass Aufwendungen auch tatsächlich entstehen.

Ohne Rücksicht auf die berufliche oder private Nutzung hat der Arbeitgeber somit die Möglichkeit, Bauzuschüsse zur Internetnutzung pauschal mit 25% zu besteuern, aber nur wenn die Zuschüsse zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG.

d. Auslagenersatz für Telefongespräche gem. § 3 Nr. 50 EStG

Nach § 3 Nr. 45 EStG wird die private Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten (Telefon, Handy, Smartphone, Faxgeräte) steuerfrei gestellt. Die Steuerfreiheit gilt nicht nur für die private Nutzung des Telefons am Arbeitsplatz im Betrieb, sondern auch dann, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer z. B. ein Mobiltelefon zur ständigen privaten Nutzung überlässt oder dem Arbeitnehmer in dessen Privatwohnung einen betrieblichen Telefonanschluss einrichtet, den der Arbeitnehmer ohne jede Einschränkung privat nutzen kann. Entscheidend ist, dass es sich um einen betrieblichen Telefonanschluss handelt, das heißt das Telefon, Handy, Smartphone oder Faxgerät muss Eigentum des Arbeitgebers oder von ihm gemietet/ geleast worden sein. Ist dies der Fall, so ist es für die Steuerfreiheit der Privatnutzung unerheblich, in welchem Verhältnis die berufliche Nutzung zur privaten Mitbenutzung steht. Das bedeutet, dass auch dann kein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil entsteht, wenn der Arbeitnehmer z. B. das Mobiltelefon des Arbeitgebers ausschließlich privat nutzt und der Arbeitgeber die Gesprächsgebühren zahlt. Aufzeichnungen über den beruflichen bzw. privaten Nutzungsumfang der überlassenen Geräte sind daher nicht erforderlich.

e. Zuschuss zu Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte gem. § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG

Nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Barzuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte pauschal mit 15 % erheben. Die Pauschalisierung ist aber nur bis zu dem Betrag zulässig, den der Arbeitnehmer im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung bei den Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschale besteuert würden (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG). Die Höchstgrenze ist daher vom Arbeitgeber bei jedem Arbeitnehmer getrennt zu prüfen.

f. Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern gem. § 3 Nr. 33 EStG (R 3.33 Abs. 5 LStH 2015 und R 3.33 Abs.4 Sätze 2 und 3 LStH 2015)

Die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern (ohne Verpflegung) der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen sind steuerfrei nach § 3 Nr. 33 EStG (R 3.33 Abs. 4 Sätze 2 und 3 LStH 2015).

Die Steuerfreiheit ist nur dann gegeben, wenn der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die zweckentsprechende Verwendung nachgewiesen hat. Der Arbeitgeber hat die Nachweise als Originalbeleg zum Lohnkonto aufzubewahren (R 3.33 Abs. 4 Sätze 2 und 3 LStH 2015).

g. Erholungsbeihilfen gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 3 EStG

Steuerpflichtige Erholungsbeihilfen können mit einem festen Pauschalsteuersatz von 25 % vom Arbeitgeber pauschalisiert werden, wenn die Beihilfen insgesamt in einem Kalenderjahr 156 € für den einzelnen Arbeitnehmer, 104 € für dessen Ehegatten / eingetragenen Lebenspartner und 52 € für jedes Kind nicht übersteigen. Übersteigen die Erholungsbeihilfen diese Beträge bei einem Arbeitnehmer, so sind sie in vollem Umfang aus der Pauschalisierung mit 25 % herauszunehmen (Freigrenze).

Des Weiteren muss sichergestellt sein, dass die Erholungsbeihilfe auch tatsächlich für Erholungszwecke verwendet wird. Davon kann ausgegangen werden, wenn die Erholungsbeihilfe in zeitlichem Zusammenhang mit der Erholungsmaßnahme (Urlaub) gewährt wird. Der zeitliche Zusammenhang ist dann als gewährt anzusehen, wenn die Erholungsmaßnahme innerhalb von drei Monaten vor oder nach der Auszahlung der Beihilfe angetreten wird, dabei kann der Urlaub auch zuhause verbracht werden.

Um dies nachzuweisen, reicht eine schriftliche Bestätigung wann der Urlaub genommen und gewährt wurde in der Lohnakte.

Erholungsbeihilfen können in die Gehaltsumwandlung einbezogen werden. Hierbei sind die Voraussetzungen für die Anwendung der Pauschalisierung zu beachten.

h. Betriebliche Altersvorsorge gem. § 3 Nr. 63 EStG

Der nach § 3 Nr. 63 Satz 1 EStG steuer- und damit auch sozialversicherungsfreie Höchstbetrag für Beiträge des Arbeitgebers an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung beträgt 4% der Beitragsbemessungsgrenze in der allgemeinen Rentenversicherung bundesweit. Für 2016 sind dies 2976 €.

Der zusätzliche steuerfreie Höchstbetrag nach § 3 Nr. 63 Satz 3 EStG für Neuzusagen ab 01.01.2005 beträgt unverändert 1800 €.

i. Vermietung von Werbeflächen auf private PKW gem. § 22 Nr. 3 EStG

Die Vermietung von Werbefläche durch den Arbeitnehmer stellt keinen Arbeitslohn dar. Hierbei handelt es sich um sonstige Einkünfte gem. § 22 Nr. 3 EStG. Demnach kann es hierbei nicht zu einer steuerlich wirksamen Umwandlung von Arbeitslohn zugunsten des Zuflusses einer anderen Einkunftsart führen. Einnahme aus sonstigen Einkünften gem. § 22 Nr. 3 EStG sind bis zu einer Höhe von 256 € (Freigrenze) im Kalenderjahr steuerfrei.

j. Verpflegungsmehraufwand gem. § 4 Abs. 5 i. V. m. § 40 Abs. 2 S.1 Nr. 4 EStG

Nur wenn der Verpflegungsmehraufwand beruflich bzw. geschäftlich veranlasst ist, ist er steuerlich absetzbar. Weil dessen Ermittlung aufwändig wäre, gibt es Pauschalbeträge/Pauschbeträge, abhängig von Reisedauer und Reiseland (auch: Pauschbetrag für den Verpflegungsmehraufwand, den Verpflegungspauschbetrag oder die Verpflegungspauschale). Selbst wenn die Kosten nachweisbar höher sind, dürfen nur die Pauschbeträge angesetzt werden. Bei umsatzsteuerpflichtigen Unternehmern kann allerdings die Vorsteuer aus den tatsächlichen Kosten geltend gemacht werden.

Verpflegungspauschalen für Dienstreisen im Inland:

Für eine Dienstreise im Inland werden Verpflegungsmehraufwendungen zu folgenden Beträgen pro Kalendertag angesetzt:

Mehrtägige auswärtige Tätigkeiten 24 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung abwesend ist, jeweils 12 Euro für den An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet, eine Mindestabwesenheitszeit ist nicht erforderlich

Auswärtige Tätigkeiten ohne Übernachtung 12 Euro für den Kalendertag oder die Nacht, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung mehr als 8 Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist

Im Falle einer Einsatzwechseltätigkeit hat der Arbeitnehmer keine erste Tätigkeitsstätte, so dass nur die Abwesenheitsdauer von der Wohnung maßgebend ist. Ein Vollzeit-Einsatz von mehr als drei Monaten am selben Einsatzort gilt nicht mehr als Einsatzwechseltätigkeit für diesen Zeitraum. Wird eine Tätigkeit nach 16:00 Uhr begonnen und endet sie vor 08:00 Uhr des darauf folgenden Kalendertages ohne Übernachtung, ist die gesamte Abwesenheitsdauer dem Kalendertag zuzurechnen, der die überwiegende Abwesenheit beinhaltet.

k. Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gem. § 3 b EStG i. V. m. R 3 b LStR

Der Zuschlag ist steuerfrei, soweit er den folgenden Anteil des Grundlohns nicht übersteigt:

- 25 % für Nachtarbeit (20 Uhr - 6 Uhr)
- 50 % für Sonntagsarbeit (0 Uhr - 24 Uhr)

- 125 % für Arbeit an gesetzlichen Feiertagen am Arbeitsort sowie am 31. Dezember ab 14 Uhr
- 150 % für besondere Feiertagsarbeiten (24. Dezember ab 14 Uhr, 25. und 26. Dezember und 1. Mai)

Wenn die Nachtarbeit vor 0 Uhr aufgenommen wird, sind abweichend folgende Sätze steuerfrei:

- 40 % für Nachtarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr
- 50 % für Sonntagsarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr, wenn der vorherige Tag ein Sonntag war
- 125 % für Feiertagsarbeit in der Zeit von 0 bis 4 Uhr, wenn der vorherige Tag ein Feiertag war
- 150 % für Feiertagsarbeit in der Zeit von 0 Uhr bis 4 Uhr, wenn der vorherige Tag ein besonderer Feiertag war

Die Kumulation (Addition) von Zuschlägen für die Nachtarbeit mit denen für Sonn- und Feiertagsarbeit ist zulässig, nicht hingegen die Kumulierung von Zuschlägen für die Sonntagsarbeit mit denen für die Feiertagsarbeit.

Nur wirklich gearbeitete Stunden können steuer- und sozialversicherungsfrei gezahlt werden und dies muss genau dokumentiert werden.

Bei Krankheit und Urlaub sind die Zuschläge auch zu gewähren, jedoch steuer- und sozialversicherungspflichtig.

I. Jobticket gem. § 40 Abs. 2 S. 2 EStG

Der Arbeitgeber erwirbt alternativ zum Fahrkostenzuschuss innerhalb eines Rahmenvertrages mit dem Nahverkehrsunternehmen verbilligte Monatstickets, die er an den Arbeitnehmer weitergibt. Der Betrag wird mit 15% vom Arbeitgeber pauschalversteuert.

m. Gesundheitsförderung gem. § 3 Nr. 34 EStG i. V. m. § 52 Abs. 4 c EStG

Die Steuerbefreiungsvorschrift in Höhe des Freibetrags von 500 € jährlich je Arbeitnehmer wurde eingeführt mit dem Ziel der Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der Stärkung der betrieblichen Gesundheitsförderung. Die Dienstleistungen oder Barzuschüsse müssen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber erbracht werden.

- **Begünstigte Maßnahmen:**
Zur sachlichen Eingrenzung der Steuerbefreiung müssen die vorstehend beschriebenen Leistungen des Arbeitgebers hinsichtlich Qualität, Zweckbindung und Zielgerichtetheit den Anforderungen des §§ 20 und 20a SGB V genügen. Hierunter fällt:

- Allgemeine Reduzierung von Bewegungsmangel sowie Vorbeugung und Reduzierung spezieller gesundheitlicher Risiken durch verhaltens- und gesundheitsorientierte Bewegungsprogramme.
- Vorbeugung und Reduzierung arbeitsbedingter Belastungen des Bewegungsapparates.
- Allgemeine Vermeidung von Mangel- und Fehlernährung sowie Vermeidung und Reduktion von Übergewicht.
- Stressbewältigung und Entspannung
- Gesundheitsgerechte Mitarbeiterführung
- Einschränkung des Suchtmittelkonsums
- z.B. Yoga-Kurse, Nichtraucher-Kurse, Rückenschulungen, Massage, Schutzimpfungen, Vorsorgeuntersuchungen, Bildschirmarbeitsbrille usw. (keine Mitgliedsbeiträge im Fitnessstudio.)

n. Fortbildungsleistungen gem. R 19.7 LStR

Die Maßnahmen werden im überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt und sind damit steuerfrei. Die Einsatzmöglichkeit des Arbeitnehmers wird dadurch erhöht. Die Rechnung für die Maßnahme lautet auf den Arbeitnehmer, der Arbeitgeber sagt die Rechnungsübernahme vor Vertragsabschluss der in Frage stehenden Maßnahme dem Arbeitgeber schriftlich zu. Die Rechnung ist den Lohnunterlagen beizulegen.

o. Unterstützungszahlungen gem. R 3.11 Abs. 2 LStR

In besonders gerechtfertigten Fällen kann an den Arbeitnehmer steuerfreie Unterstützungszahlungen bis max. 600 Euro pro Person und Jahr gezahlt werden. Diese Auszahlungen werden nicht als laufende Zahlungen, sondern nur anlassbezogen ausbezahlt.