



Ostfalia Hochschule für angewandte Wissenschaften  
Hochschule Braunschweig/Wolfenbüttel  
Fakultät Recht  
Brunswick European Law School  
Studiengang Wirtschaftsrecht

# **Kritische Analyse der Lohnsteuerneuerungen 2018/2019**

## **Bachelorthesis**

zur Erlangung des Grades des Bachelor of Laws  
der Brunswick European Law School  
an der Ostfalia Hochschule für angewandte Wissenschaften  
Hochschule Braunschweig/Wolfenbüttel

vorgelegt bei: Prof. Dr. jur. Till Zech, LL.M. (Miami)  
StB Alexander R. Schlechte, LL.M.

vorgelegt von: Søren Schmidt  
Matrikel-Nr.: 70383777

Braunschweig, 04. Februar 2019

## Inhaltsverzeichnis

Inhaltsverzeichnis .....	II
A. Einleitung .....	1
B. Lohnsteuerrelevante Gesetzesänderungen 2018/2019 .....	1
I. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften .....	2
1. Änderungen in der Dienstwagenbesteuerung zur 0,5 % Regelung für Elektro- und Hybridfahrzeuge .....	2
2. Die Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Stellung eines Jobtickets durch den Arbeitgeber .....	3
3. Die Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads .....	3
4. Änderungen bei der betrieblichen Gesundheitsförderung .....	4
5. Kritische Analyse des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften .....	4
II. Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen .....	6
1. Neuregelungen beim Kindergeld .....	7
2. Änderungen beim Einkommenssteuertarif .....	7
3. Kritische Analyse des Gesetzes zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen .....	8
III. Gesetzesänderungen mit Bezug zum Lohnsteuerrecht vor dem Hintergrund des Koalitionsvertrags .....	10
1. Erfolgte Gesetzesänderungen .....	10
2. Ausstehende Gesetzesänderungen .....	11
3. Kritische Würdigung des Stands der Gesetzesänderungen in Bezug zu den Absichten des Koalitionsvertrags .....	12
C. Lohnsteuerrelevante Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen .....	13
I. Das BMF Schreiben zur Dienstwagenbesteuerung vom 4. April 2018 .....	13
1. Ausweitung des nicht zu erfassenden geldwerten Vorteils bei dienstlichen Fahrten von und zur Wohnung .....	14
2. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte .....	14

3.	Möglichkeit einer auf das Kalenderjahr bezogenen Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte.....	15
4.	Regelungen bei Nichtgleichheit der Anzahl von betrieblich überlassenen Fahrzeugen und Arbeitnehmern .....	16
5.	Der als Bemessungsgrundlage des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG maßgebliche Listenpreis .....	16
6.	Das Fahrtenbuch R 8.1 Abs. 9 LStR .....	17
7.	Die lohnsteuerlichen Auswirkungen von Nutzungsverbote.....	17
8.	Fragestellungen beim Nutzungsentgelt des Arbeitnehmers für überlassene betriebliche Fahrzeuge .....	17
9.	Erörterungen zur Überlassung von geleasteten Betriebsfahrzeugen.....	18
10.	Kritische Analyse des BMF Schreibens vom 4. April 2018 .....	18
II.	Das BMF Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019 vom 16. November 2018 .....	19
III.	Das BMF Schreiben zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz); Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 DBA-Schweiz vom 25. Oktober 2018 .....	19
IV.	Das BMF Schreiben zur steuerlichen Anerkennung von Umzugskosten nach R 9.9 Abs. 2 LStR; Änderung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen ab 1. März 2018, 1. April 2019 und 1. März 2020 vom 21. September 2018 .....	20
V.	Das BMF Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 .....	21
1.	Die Bestimmung des Ansässigkeitsstaats .....	21
2.	Vermeidung von temporären Doppelbesteuerungen.....	22
3.	Die Anwendung der 183-Tage-Regelung.....	23
4.	Die Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG bei Nicht- bzw. Minderbesteuerung im Quellenstaat.....	23
5.	Definition des wirtschaftlichen Arbeitgebers.....	24
6.	Die Vergütung von Geschäftsführern, Vorständen und Prokuristen.....	25
7.	Die steuerliche Behandlung von Renten und Ruhegehältern in der Auszahlungsphase .....	26
8.	Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat.....	26

9.	Ermittlung des steuerpflichtigen und steuerfreien Arbeitslohns .....	26
10.	Rückfallklauseln nach den DBA .....	30
11.	Kritische Analyse des BMF Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018 .....	30
VI.	Das BMF Schreiben zur Anrufungsauskunft der Arbeitgeber und anderer Beteiligter im Sinne des § 42e EStG vom 12. Dezember 2017 .....	33
1.	Der Regelungsinhalt des BMF Schreibens.....	33
2.	Kritische Analyse des BMF Schreibens zur Anrufungsauskunft der Arbeitgeber und anderer Beteiligter .....	36
D.	Urteile des Jahres 2018 mit lohnsteuerrechtlichem Bezug .....	37
I.	Die Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 27 Juni 2018 3 K 870/17 zum Zuwendungsumfang bei Betriebsveranstaltungen.....	38
II.	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 21. Februar 2018 VI R 25/16 zur Anwendbarkeit der Steuerpauschalisierung § 37b EStG für betrieblich veranlasste Zuwendungen .....	39
III.	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11. April 2018 I R 5/16 zum Besteuerungsrecht eines sog. Signing Bonus .....	41
IV.	Die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22. Februar 2018 9 K 580/17 L zur lohnsteuerlichen Behandlung von Zuwendungen in Form von Bustransfers zu Betriebsfeiern .....	42
V.	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22. Februar 2018 VI R 17/16 zum Zuflusszeitpunkt von Arbeitslohn bei Wertguthabenkonten eines Fremdgeschäftsführers einer Kapitalgesellschaft.....	44
VI.	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 7. Juni 2018 VI R 13/16 zur lohnsteuerlichen Behandlung des Arbeitsgeberzuschusses zur privaten Zusatzkrankenversicherung .....	46
VII.	Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 6. Juni 2018 VI R 32/16 zur 44-Euro Freigrenze bei Sachbezügen .....	47
E.	Fazit.....	50
	Literaturverzeichnis.....	VIII
	Ehrenwörtliche Versicherung.....	XIII

## **A. Einleitung**

Die Lohnsteuer, obwohl eigentlich nur eine Form der Steuereinnahme, ist neben der Umsatzsteuer die für den Staat einnahmesträchtigste Steuer.<sup>1</sup> Der überwiegende Teil der steuerpflichtigen Personen erzielt Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Durch die Vereinnahmungsform über die Arbeitgeber ist sie gleichzeitig auch von hoher Bedeutung für Unternehmen. So sehen sich Unternehmen hohen Risiken der Haftung für zu wenig abgeführte Lohnsteuer gegenüber. Erschwerend kommt hinzu, dass die Übung der Lohnsteuervoranmeldung meist über Jahre gleich bleibt, sodass sich etwaige Nachzahlungen über mehrere Jahre erstrecken können.

Die vorliegende Arbeit beschäftigt sich mit den Neuerungen 2018/2019 im Lohnsteuerbereich. Sie soll einen Überblick über die wichtigsten Änderungen mit Lohnsteuerbezug aus Gesetzgebung, Finanzverwaltung sowie Rechtsprechung geben und diese, vor allem im Hinblick auf die Auswirkungen auf die Steuerrealität, kritisch analysieren. Ziel ist es den mit Lohnsteuersachverhalten befassten Praktikern<sup>2</sup> einen gut zu erfassenden Überblick in der dazu gebotenen Darstellungstiefe zu verschaffen. Es wird zuerst auf die Änderungen durch den Gesetzgeber eingegangen, dann folgt die Behandlung mit den vom Bundesministerium der Finanzen herausgegebenen Schreiben und der wichtigsten, einschlägigen Rechtsprechung.

## **B. Lohnsteuerrelevante Gesetzesänderungen 2018/2019**

Nachfolgend werden die lohnsteuerrelevanten Gesetzesänderungen dargestellt, erörtert und abschließend kritisch analysiert. Zeitliche Relevanz zur Nennung im Rahmen dieser Arbeit erlangt ein Gesetz dadurch, dass es im Jahr 2018 beschlossen wird. Ein eventuelles Nicht-Inkrafttreten des Gesetzes im Jahr 2018, sondern erst im Jahr 2019, aufgrund fehlender Ausfertigung des Gesetzes durch den Bundespräsidenten und Verkündung im Bundesgesetzblatt, soll unbeachtet bleiben.

---

<sup>1</sup> BMF, Steuereinnahmen nach Steuerart, 2010-2017, S. 2.

<sup>2</sup> Aus Gründen der besseren Lesbarkeit wird innerhalb der vorliegenden Ausarbeitung auf geschlechtsspezifische Formulierungen verzichtet. Dennoch sind stets weibliche und männliche Personen gleichermaßen gemeint.

# **I. Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

Das zu Beginn des Gesetzgebungsverfahrens noch „Jahressteuergesetz 2018“ genannte Gesetzesvorhaben mit Bearbeitungsstand vom 21. Juni 2018 wurde am 25. Juni 2018 durch das Bundesministerium der Finanzen der Referentenentwurf veröffentlicht.<sup>3</sup> Der Bundestag verabschiedete das entsprechend veränderte Gesetz am 8. November 2018 in der 3. Lesung<sup>4</sup>, am 23. November 2018 erfolgte die Verabschiedung im Bundesrat.<sup>5</sup> Das Gesetz ist folglich nach Art. 78 GG<sup>6</sup> zustande gekommen. Mögliche Hindernisse im Abschlussverfahren nach Art. 82 Abs. 1 GG sind nicht zu erkennen. Das Gesetz tritt nach Art. 20 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften uneinheitlich in Kraft. Entsprechende Daten sind den nachfolgenden Ausführungen zu den lohnsteuerrelevanten Punkten des Gesetzes zu entnehmen.

## **1. Änderungen in der Dienstwagenbesteuerung zur 0,5 % Regelung für Elektro- und Hybridfahrzeuge**

Das oben angeführte Gesetz sieht unter anderem tiefgreifende Änderungen bei der Dienstwagenbesteuerung vor. Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften modifiziert in Art. 2 Nr. 2 a) den § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 und 3 EStG. Beiden Absätzen wird eine Wahlmöglichkeit angefügt. So kann anstatt der bekannten Senkung des steuerlich ausschlaggebenden Anschaffungspreises zur einkommenssteuerlichen Bewertung der privaten Nutzung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, wenn dieses ein Elektrofahrzeug oder ein Hybridelektrofahrzeug ist, nun pauschal der Anschaffungspreis nur zur Hälfte steuerliche Beachtung finden. Wirtschaftlich betrachtet ist der entsprechende Dienstwagen folglich nur noch mit 0,5 % des Anschaffungswertes anzusetzen.

---

<sup>3</sup> BMF, Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Jahressteuergesetzes, S.1.

<sup>4</sup> Bundestag, Bundesrat (Hrsg.), Drucksache 559/18 vom 9.11.2018, S. 1.

<sup>5</sup> Bundesrat, Drucksache 559/18 (Beschluss) vom 23.11.2018, S. 1.

<sup>6</sup> Gebraucht werden die üblichen Abkürzungen, vgl. Kirchner, Böttcher, Abkürzungsverzeichnis der Rechtssprache, 9. Auflage, Berlin 2018.

Damit diese Regelung auch bei Hybridelektrofahrzeugen greift, müssen diese Fahrzeuge die Voraussetzungen des § 3 Abs. 2 Nr. 1 und 2 Gesetz zur Bevorrechtigung der Verwendung elektrisch betriebener Fahrzeuge, Elektromobilitätsgesetz (EmoG) erfüllen, also entweder eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer oder eine Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine von mindestens 40 Kilometer aufweisen.

Da das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften keinen Zeitpunkt des Inkrafttretens des Art. 2 nennt tritt es entsprechend Art. 82 Abs. 2 GG am vierzehnten Tag nach Ablauf des Tages in Kraft, an dem das verkündende Bundesgesetzblatt ausgegeben worden ist.

## **2. Die Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Stellung eines Jobtickets durch den Arbeitgeber**

Der Art. 3 Abs. 1 a) Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften wird in § 3 Nr. 15 EStG umgesetzt. Dieser blieb vormals einstweilen frei. So werden Zuschüsse des Arbeitgebers zur Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel im Linienverkehr, ausgenommen Luftverkehr, zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstrecke sowie für Fahrten im öffentlichen Personennahverkehr steuerfrei gestellt. Diese Zuschüsse mindern allerdings den nach § 9 Abs. 1 S. 3 Nr. 4 S. 2 EStG abziehbaren Betrag, also die Entfernungspauschale.<sup>7</sup> Vormals waren diese, sofern die Freigrenze überschritten wurde, steuerpflichtig und konnten pauschal versteuert werden.<sup>8</sup> Diese Änderung tritt entsprechend Art. 20 Abs. 3 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften am 01. Januar 2019 in Kraft.

## **3. Die Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads**

Art. 3 Abs. 1 c) Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften ersetzt §

---

<sup>7</sup> Thürmer, in: Blümich, § 9 Rn. 250.

<sup>8</sup> Korn, Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, in: DStR 2019, S. 2.

3 Nr. 15 EStG. Dieser war schon vorher weggefallen und blieb einstweilen frei. Der zusätzlich zum Arbeitslohn gewährte Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrrads ist nun steuerfrei gestellt. Allerdings darf es sich bei diesem Fahrrad nicht um ein Kraftfahrzeug i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG handeln.<sup>9</sup> Wirksam wird die Änderung nach Art. 20 Abs. 3 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften am 01. Januar 2019.

#### **4. Änderungen bei der betrieblichen Gesundheitsförderung**

Weiterhin ersetzt Art. 3 Abs. 1 b) Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften den § 3 Nr. 34 EStG. So müssen nun Maßnahmen der betrieblichen Gesundheitsförderung auch entsprechend des nun für alle Krankenkassen einheitlichen Verfahrens zertifiziert werden, um steuerfrei zu sein. Hierdurch kommt es zur Angleichung an die durch die vom Präventionsgesetz veranlassten Änderungen im SGB IV. Diese Änderung tritt am 01. Januar 2019 in Kraft, siehe Art. 20 Abs. 3 Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften.

#### **5. Kritische Analyse des Gesetzes zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften**

Zunächst ist hier auf den unnötig komplexen, unnötig langen und nicht abzukürzenden Namen des Gesetzes einzugehen. War der Referentenentwurf des Bundesministeriums für Finanzen vom 21. Juni 2018 zunächst noch unter dem Namen „Jahressteuergesetz 2018“ bekannt und setzte so die Namensgebung früherer, gleichartiger Gesetzesänderungen logisch fort, wurde der Name mit dem Gesetzentwurf der Bundesregierung vom 10. August 2018 in die so beschlossene Form geändert. Der ursprüngliche Name hätte die Linie früherer Benennungen gleichartiger Gesetzesvorhaben logisch fortgeführt und so eine klare Struktur geschaffen. Weiterhin ist der Name im Rechtsverkehr unpraktisch

---

<sup>9</sup> Kraftfahrzeug i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG „sind Fahrzeuge mit Antrieb ausschließlich durch Elektromotoren, die ganz oder überwiegend aus mechanischen oder elektrochemischen Energiespeichern oder aus emissionsfrei betriebenen Energiewandlern gespeist werden (Elektrofahrzeuge), oder [...] extern aufladbaren Hybridelektrofahrzeugen“.



ob seiner Länge und der Unmöglichkeit der Abkürzung. Der Mehrwert der inhaltsbezeichnenden Wirkung des neuen Gesetzesnamens darf angezweifelt werden, da das Gesetz wohl vornehmlich von einschlägig vorgebildeten Personen rezipiert werden wird und diese sich ohnehin auf tiefergehende Lektüre einstellen müssen.

Die Gesetzesänderung mit wohl weitreichendster Wirkung im Lohnsteuerrecht dürfte die Regelung in der Dienstwagenbesteuerung zur 0,5 % Regelung für Elektro- und Hybridfahrzeuge darstellen. Dadurch soll die Elektromobilität gefördert werden.<sup>10</sup>

Problematisch ist hier der Bezug auf § 3 Abs. 2 Nr. 1 und 2 EmoG, über den der Kreis der begünstigten Kraftfahrzeuge definiert wird. Dadurch greifen hier die gleichen Kritikpunkte an § 3 Abs. 2 Nr. 1 und 2 EmoG wie schon bei der Einführung des EmoG geäußert: Privilegiert werden Kraftfahrzeuge allein schon deswegen, weil sie es schaffen 40 Kilometer rein batteriegetrieben zurückzulegen. Dadurch werden solche Kraftfahrzeuge privilegiert, die so groß sind, dass eine entsprechend schwere und große Batterie verbaut werden kann. Ob ein solcher Fahrtmodus bei diesen Fahrzeugen auch regelmäßig genutzt wird und effizient ist bleibt unbeachtet. Durch diese weitere Privilegierung steigt der Anreiz für Fahrzeughersteller Fahrzeuge zu entwickeln, die diese 40-Kilometer-Reichweiten-Hürde nehmen, ansonsten aber nicht weiter nach ökologischen Gesichtspunkten entwickelt werden. Eine Bewertung des Energieaufwands zur Herstellung eines entsprechenden KFZs und des Energieverbrauchs im Betrieb fehlt völlig.<sup>11</sup> Der Bezug auf die tatsächlich emittierten Schadstoffe und die Energiebilanz des ganzen Fahrzeugs inklusive Herstellung wäre zielführender, da das übergeordnete Ziel der Förderung der Elektromobilität, der, auch im Koalitionsvertrag verankerte, Umweltschutz ist.<sup>12</sup>

Des Weiteren sind die Anschaffungspreise der so steuerbegünstigten Fahrzeuge meist hoch, so dass wohl vor allem einkommensstarke Steuerpflichtige von dieser Steuerentlastung profitieren.

Weiterhin soll die Steuerbefreiung des geldwerten Vorteils aus der Stellung eines Jobtickets durch den Arbeitgeber den Anreiz erhöhen, dass Arbeitnehmer solche

---

<sup>10</sup> Vgl. CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 3448 f.

<sup>11</sup> Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland (Hrsg.), Stellungnahme zum Entwurf des Elektromobilitätsgesetzes, S. 1.

<sup>12</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 6494 ff.

Leistungen fordern und erhalten. Allerdings mindert dieser steuerfrei gestellte, geldwerte Vorteil den aus § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 EStG abziehbaren Betrag. Damit wird der Anreiz ein solches Jobticket zu fordern beziehungsweise auszugeben deutlich verringert. Begründet wird diese Handhabung damit, dass so eine "systemwidrige Überbegünstigung"<sup>13</sup> gegenüber Arbeitnehmern, die diese Aufwendungen selbst aus ihrem versteuerten Einkommen bezahlen, verhindert werden soll. Dies ist meines Erachtens nach zutreffend, allerdings ist jede steuerliche Förderung sowie jede Zusatzleistung eines Arbeitgebers eine „Überbegünstigung“ demjenigen gegenüber, der die steuerliche Förderung nicht realisieren kann beziehungsweise keine Zusatzleistung seines Arbeitgebers erlangt. Es ist nicht ersichtlich wieso es gerade hier zu einem solchen Ausgleich kommt. So stellt der neue § 3 Nr. 15 EStG den zusätzlich zum Arbeitslohn gewährten Vorteil aus der privaten Nutzung eines betrieblichen Fahrrads auch steuerfrei, hier kommt es allerdings zu keiner Anrechnung auf die Entfernungspauschale.

Der lenkende Charakter dieser Regelung ist kritisch zu sehen. So ist es fraglich, wie viele Autofahrer diese Regelung zur Benutzung des öffentlichen Verkehrs bewegen kann. Die im Vergleich zu den Kosten des Autofahrens niedrige Steuervergünstigung wird wohl wenig neuen Anreiz zur Nutzung der öffentlichen Verkehrsmittel schaffen. Der höhere Preis des Autofahrens dürfte für diese Arbeitnehmer sowieso hinter der Bequemlichkeit desselben zurückstehen. Weiterhin müsste es für die Fahrt mit dem PKW eine entsprechende Alternative der öffentlichen Verkehrsmittel geben. Es ist vielmehr damit zu rechnen, dass diese Arbeitnehmer die Vergütung in Form eines Jobtickets ablehnen werden.

Auch könnten Fahrradfahrer und Fußgänger zum Umstieg auf die ökologisch und verkehrbelastungstechnisch schlechtere Alternative, den öffentlichen Personennahverkehr, bewegt werden.

## **II. Gesetz zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen**

Der Gesetzesentwurf der Bundesregierung zum Familienentlastungsgesetz (FamEntlastG) wurde am 10. August 2018 veröffentlicht.<sup>14</sup> Änderungsanträge von Oppositionsparteien wurden abgelehnt<sup>15</sup> und die Vorlage am 8. November 2018 im Bundestag

---

<sup>13</sup> Finanzausschuss des deutschen Bundestags, Drucksache 19/5595 vom 07.11.2018, S. 82.

<sup>14</sup> Bundesregierung, Drucksache 373/18 vom 10.08.2018, S. 1.

<sup>15</sup> Deutscher Bundestag, Plenarprotokoll 19/61 vom 8. November 2018, S. 6915 u. 6919.

angenommen.<sup>16</sup> Ziel des Gesetzes soll die Stärkung der Familie über die finanzielle Entlastung dieser sein. Dies soll über die Erhöhung des Kindergelds, die Anhebung des steuerlichen Freibetrags im entsprechenden Maße und den Ausgleich der kalten Progression geschehen.<sup>17</sup>

## **1. Neuregelungen beim Kindergeld**

Art. 2 Abs. 2 des FamEntlastG ändert § 66 Abs. 1 EStG. Dadurch erhöht sich das Kindergeld für Kinder jeweils um 10 Euro pro Monat. Für das erste und zweite Kind folglich von 194 Euro auf 204 Euro, für das dritte Kind von 200 Euro auf 210 Euro und für jedes weitere Kind von 225 Euro auf 235 Euro. Art. 7 des FamEntlastG setzt die aktualisierten Kindergeldbeträge in den § 6 Bundeskindergeldgesetz ein. Diese Änderungen treten nach Art. 20 Abs. 2 FamEntlastG am 1. Juli 2019 in Kraft.

Art. 1 Abs. 1 b) und Art. 3 Abs. 1 FamEntlastG ändern den § 32 Abs. 6 S. 1 EStG in zwei Schritten. Der Kinderfreibetrag steigt damit am 1. Januar 2019 um 96 Euro von 2.394 Euro auf 2.490 Euro und am 1. Januar 2020 um weitere 96 Euro auf 2.586 Euro. Entsprechende Folgeänderungen werden mit den Artikeln 4 und 5 FamEntlastG auch im Solidaritätszuschlaggesetz umgesetzt. Die in § 3 SolzG dargestellte Bemessungsgrundlage des Solidaritätszuschlags wird hier dahingehend geändert, dass die oben genannten Erhöhungen der Kinderfreibeträge entsprechend aktualisiert werden.

## **2. Änderungen beim Einkommenssteuertarif**

Weiterhin ändern Art. 1 und 3 des FamEntlastG den Einkommenssteuertarif § 32a EStG in zwei Stufen zum 1. Januar 2019 und zum 1. Januar 2020, siehe dazu Art. 8 Abs. 1 u. 3 FamEntlastG.

Der Grundfreibetrag wird zum 1. Januar 2019 um 186 Euro auf 9.186 Euro und zum 1. Januar 2020 nochmals um 222 Euro auf 9.408 Euro angehoben. Weiterhin werden durch die neuen Steuertarife lediglich die Progressionszonen I und II jeweils marginal verbreitert.<sup>18</sup> Progressionszonen kennzeichnen den Bereich des Steuertarifs, in welchem Einkommenszuwächse mit einem stetig ansteigenden Steuersatz belastet werden.<sup>19</sup> Die

---

<sup>16</sup> Ebenda, S. 6922.

<sup>17</sup> Bundesregierung, Drucksache 373/18 vom 10.08.2018, S. 1.

<sup>18</sup> Richter, Geplante Einkommenssteuertarife 2019 und 2020, in: BB 2018, S. 2786 (S. 2787).

<sup>19</sup> Birk/Desens/Tappe, Steuerrecht, Rn. 621.

Progressionszone I kennzeichnet den Bereich von 9.169–14.254 Euro bei einem Eingangsteuersatz von 14%, siehe § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 2 EStG. Die Progressionszone II erstreckt sich über den Bereich von 14.255–54.960 Euro bei einer Grenzbelastung zwischen 24% und 42%, siehe § 32a Abs. 1 S. 2 Nr. 3 EStG.<sup>20</sup>

### **3. Kritische Analyse des Gesetzes zur steuerlichen Entlastung der Familien sowie zur Anpassung weiterer steuerlicher Regelungen**

Die wichtigste durch das FamEntlastG veranlasste Gesetzesänderung ist wohl die Erhöhung des Kindergelds. So wird die Höhe des Kindergelds für jede Stufe gleich um 10 Euro erhöht. Diese pauschale Erhöhung führt dazu, dass nicht jede Kindergeldstufe relativ zu ihrer Höhe gleich wächst. So erhöht sich das Kindergeld für erste und zweite Kinder um 5,15 %, für dritte Kinder nur um 5 % und für vierte und weitere Kinder lediglich um 4,44 %.

Gleichzeitig verringert sich dadurch der relative Abstand zwischen den Kindergeldstufen. Lag die Kindergeldstufe Zwei vormals 3,09 %, die Kindergeldstufe Drei 15,97 % über der ersten Kindergeldstufe, so liegt die Kindergeldstufe zwei nun lediglich 2,94 % über der ersten Kindergeldstufe, die Kindergeldstufe drei nur noch 15,19 % über der ersten Kindergeldstufe. Der relative Abstand zwischen Kindergeldstufe Eins und Kindergeldstufe Zwei sank folglich um 0,15 Prozentpunkte um 9 %, der relative Abstand zwischen Kindergeldstufe Eins und Drei sank um 0,78 Prozentpunkte um 9,1 %.<sup>21</sup> Diese Verringerung des Abstands ist allerdings ob der minimalen Auswirkungen in der Steuerrealität zu vernachlässigen. Würden die Kindergeldstufen Zwei und Drei im relativ gleichen Umfang wie die Kindergeldstufe Eins angehoben, also um 5,15 %, so stiege das Kindergeld in der Stufe Zwei um 0,30 Euro, in der Stufe Drei um 1,58 Euro mehr.

Weiterhin steigt der Kinderfreibetrag zum 01. Januar 2019 um 96 Euro und zum 01. Januar 2020 um weitere 96 Euro. Zu beachten ist hier allerdings, dass der Kinderfreibetrag nicht tatsächlich um 96 Euro ausgeweitet wird, sondern hier schon die inflationsbedingt nötige und verfassungsmäßig gebotene Anhebung des Kinderfreibetrags zur steuerlichen Freistellung des Existenzminimums des Kindes eingerechnet wurde.<sup>22</sup> Bei

---

<sup>20</sup> Vgl. Grashoff, Grundzüge des Steuerrechts, Rn. 208.

<sup>21</sup> Eigene Berechnung.

<sup>22</sup> Deutscher Bundestag, Drucksache 19/4723 vom 4.10.2018, S. 12.

einer prognostizierten Inflation von 2% 2019<sup>23</sup> entfallen 49,80 Euro allein auf die verfassungsmäßig gebotene Anhebung des Existenzminimums. Der Kinderfreibetrag wird also tatsächlich nur um 46,20 Euro ausgeweitet.

Auf eine Indexierung des Kinderfreibetrags, wie in anderen Bereichen des Steuerrechts schon diskutiert<sup>24</sup>, wurde weiterhin verzichtet, obwohl diese Familien nachhaltig durch Steuerentlastung stärken würde. So könnte durch Kopplung der Höhe des Kinderfreibetrags an die Inflation eine automatische, zeitnahe Anhebung des Kinderfreibetrags realisiert werden, ohne dass es dazu jeweils von neuem des politischen Willens und eines Gesetzgebungsverfahrens bedürfte.

Des Weiteren fällt auf, dass das Kindergeld nur um 10 Euro erhöht wurde, obwohl der Koalitionsvertrag insgesamt eine Erhöhung um 25 Euro vorsieht.<sup>25</sup> Es steht zu befürchten, dass die zweite Erhöhungsstufe aus politisch-taktischen Gründen in einem zweiten Gesetzgebungsverfahren erfolgen soll, obwohl die Gestaltung der zweiten Erhöhungsstufe logisch und effizient schon in dem vorliegenden FamEntlastG geboten wäre.

Auch der Einkommenssteuertarif wurde angepasst um die Effekte der kalten Progression abzufangen.<sup>26</sup> Allerdings geschieht dies weiterhin nur im Zweijahresrhythmus, jeweils nach Vorlage des Berichts über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommenssteuertarifs. Auch ist eine Anpassung des Einkommenssteuertarifs auf Basis des Berichts nicht verpflichtend. Es bedarf dazu weiterhin des politischen Willens der Mehrheit im Bundestag sowie eines gesonderten Gesetzgebungsverfahrens. Auch hier wäre eine Indexierung auf Basis der Inflation oder auch die automatische Anpassung des Einkommenssteuertarifs entsprechend des Berichts über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommenssteuertarifs konsequenter gewesen, auch im Hinblick auf das im Koalitionsvertrag festgelegte Ziel, die Steuerbelastung des Bürgers nicht erhöhen zu wollen.<sup>27</sup>

Die Bundesregierung erklärte in einer Antwort auf eine kleine Anfrage der Bundestagsfraktion der FDP im Hinblick auf eine mögliche Indexierung steuerlicher Größen diese

---

<sup>23</sup> Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose, Gemeinschaftsdiagnose #2-2018, S. 35.

<sup>24</sup> Lemmer, Indexierung der Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: Wirtschaftsdienst, 2014, S. 872.

<sup>25</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 696-699.

<sup>26</sup> Deutscher Bundestag, Drucksache 19/4723 vom 4.10.2018, S. 1.

<sup>27</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 2437.

wäre „nicht zielführend“.<sup>28</sup> Diese würde die Budgethoheit des Parlaments einschränken und stabilitätspolitische Überlegungen stünden dagegen. Es drohe eine Verstärkung von Inflationstendenzen. Die bisherige Übung der Inflationsanpassung sei weiterhin ausreichend.<sup>29</sup>

### **III. Gesetzesänderungen mit Bezug zum Lohnsteuerrecht vor dem Hintergrund des Koalitionsvertrags**

Nachfolgend wird ein Überblick der aus dem Koalitionsvertrag folgenden, umgesetzten Gesetzesänderungen gegeben und noch ausstehende Gesetzesänderungen benannt. Dies lässt den Schluss zu, welche Gesetzgebungsvorhaben eventuell noch 2019 durchgeführt werden könnten. Anschließend kommt es zu einer kritischen Würdigung des Umsetzungsfortschritts.

#### **1. Erfolgte Gesetzesänderungen**

Der Koalitionsvertrag der 19. Legislaturperiode „Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land“ zwischen Christlich Demokratische Union Deutschlands (CDU), Sozialdemokratische Partei Deutschlands (SPD) und Christlich-Soziale Union in Bayern (CSU) nennt in seiner Präambel zwei Grundmotive mit möglicherweise lohnsteuerrechtlichen Auswirkungen. Zum einen den Versuch der Verwirklichung von Gerechtigkeit, konkret die langfristige Sicherung der Gerechtigkeit aus der heutigen wirtschaftlichen Stärke<sup>30</sup>, ein „nachhaltiges und inklusives Wachstum, dessen Erträge allen zugutekommen“<sup>31</sup> sowie „Wohlstand [, der] bei allen Menschen ankommt“<sup>32</sup>, zum anderen das Vorantreiben des „digitalen Wandel von Wirtschaft, Arbeit und Gesellschaft“.<sup>33</sup> Konkretisiert werden diese Prinzipien in den entsprechenden Unterpunkten.

So sollte das Kindergeld in der 19. Legislaturperiode pro Kind um 25 Euro pro Monat in zwei Schritten erhöht werden: Zum 1. Juli 2019 um 10 Euro, zum 1. Januar 2021 um weitere 15 Euro. Parallel dazu soll der Kinderfreibetrag entsprechend steigen.<sup>34</sup> Die

---

<sup>28</sup> Bundesregierung, Drucksache 19/5757 (Antwort) vom 13. 11.2018, S. 2.

<sup>29</sup> Ebenda, S. 2 f.

<sup>30</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 13 f.

<sup>31</sup> Ebenda, Z. 14 f..

<sup>32</sup> Ebenda, Z. 20.

<sup>33</sup> Ebenda, Z. 66.

<sup>34</sup> Ebenda, Z. 696-699.

tatsächlich im FamEntlastG umgesetzten Änderungen sehen allerdings deutlich anders aus. So ist bisher nur eine Kindergelderhöhung am 1. Juli 2019 um 10 Euro vorgesehen. Allerdings steigt der Kinderfreibetrag am 1. Januar 2019 und am 1. Januar 2020 um jeweils 96 Euro.

Der Einkommenssteuertarif soll weiterhin entsprechend des alle zwei Jahre vorgelegten Berichts zur Entwicklung der kalten Progression von dieser bereinigt werden.<sup>35</sup> Der aktuelle Progressionsbericht, „Bericht über die Wirkung der kalten Progression im Verlauf des Einkommensteuertarifs für die Jahre 2018 und 2019 (Dritter Steuerprogressionsbericht)“, wurde am 31. Oktober 2018 vorgelegt. Die aus diesem Bericht folgenden, nötigen Anpassungen des Einkommenssteuertarifs sollen mit dem FamEntlastG abgegolten sein.<sup>36</sup>

## **2. Ausstehende Gesetzesänderungen**

Die im Koalitionsvertrag geplante zweite Kindergelderhöhung<sup>37</sup> wird nach heutigem Stand, mangels anderslautender Hinweise, bis zum 1. Januar 2021 noch umgesetzt werden. Entsprechend ist spätestens 2020 eine Gesetzesänderung zur Erhöhung des Kindergelds um weitere 15 Euro zu erwarten.

Weiterhin sieht der Koalitionsvertrag die schrittweise Abschaffung des Solidaritätszuschlags vor, wobei der erste Schritt 2021 erfolgen soll. 90 % aller Zahler sollen durch die Einführung einer Freigrenze mit Gleitzone in diesem ersten Schritt vollständig entlastet werden.<sup>38</sup> Eine entsprechende Gesetzesänderung wurde noch nicht in den Bundestag eingebracht, wird aber spätestens 2020 vorliegen müssen um dem Koalitionsvertrag zu genügen. Dieser Teil des Koalitionsvertrags bildet das Wahlversprechen der CDU/CSU ab und wird entsprechend von diesen vorangetrieben werden.<sup>39</sup>

---

<sup>35</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 2437-2440.

<sup>36</sup> CDU/CSU Fraktion im deutschen Bundestag, Steuerentlastungen gehen weit über Existenzminimumbericht hinaus, Erneute Neutralisierung der kalten Progression.

<sup>37</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 696-698.

<sup>38</sup> Ebenda, Z. 2430-2435.

<sup>39</sup> CDU/CSU, Regierungsprogramm 2017-2021, S. 33.

Außerdem „prüfen“ die Koalitionspartner eine Anpassung der pauschalen Steuerfreibeträge für Menschen mit einer Behinderung.<sup>40</sup> Ein entsprechender Vorstoß ist noch nicht absehbar, aber durchaus bis 2021 möglich.

Auch soll die Steuervereinfachung vorangetrieben werden. Dazu soll die vorausgefüllte Steuererklärung für alle Steuerpflichtigen bis zum Veranlagungszeitraum 2021 eingeführt sein und die elektronische Kommunikation mit den Finanzverwaltungen gestärkt werden.<sup>41</sup> Entsprechende Gesetzesentwürfe sind noch nicht erkennbar.

Grundsätzlich regelt der Koalitionsvertrag, dass die Steuerbelastung für den Bürger nicht erhöht werden soll.<sup>42</sup> Dementsprechend sind keine Gesetzesänderungen zur Erhöhung der Steuerlast des einzelnen Bürgers zu erwarten.

### **3. Kritische Würdigung des Stands der Gesetzesänderungen in Bezug zu den Absichten des Koalitionsvertrags**

Ein Grundmotiv des Koalitionsvertrags, die Schaffung von Gerechtigkeit, ist sehr abstrakt und bedarf der Interpretation, sodass eine objektive Würdigung der Umsetzung im Rahmen dieser Arbeit nicht sachgerecht erscheint. Das andere Grundmotiv hingegen, das Vorantreiben des digitalen Wandels, ist weniger abstrakt und damit eher überprüfbar. Die vorausgefüllte, digitale Steuererklärung als Ausfluss dieses Prinzips, die laut Koalitionsvertrag angestrebt werden soll<sup>43</sup>, wurde aber noch nicht Gegenstand gesetzgeberischer Tätigkeiten. Für das im Koalitionsvertrag vorgesehene Bürokratieabbaugesetz III, das auch lohnsteuervereinfachende Regelungen enthalten könnte, gilt gleiches.

Als wohl wichtigstes, noch ausstehendes gesetzgeberisches Verfahren, setzt der Koalitionsvertrag das Ziel, bis 2021 den ersten Schritt zur Abschaffung des Solidaritätszuschlags zu gehen. In diesem ersten Schritt sollen 90 % aller Zahler durch die Einführung einer Freigrenze mit Gleitzone vollständig entlastet werden. Dazu sollen 10 Milliarden Euro bereitgestellt werden. Die Gesamteinnahmen aus dem Solidaritätszuschlag lagen 2017 bei 10,75 Milliarden Euro.<sup>44</sup> Folglich müssten, unter der Annahme, dass das Steueraufkommen weiter konstant steigt und 2021 dann bei ca. 21 Milliarden Euro liegt, ca.

---

<sup>40</sup> CDU/CSU/SPD, Ein neuer Aufbruch für Europa Eine neue Dynamik für Deutschland Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, Z. 2440-2441.

<sup>41</sup> Ebenda, Z. 3089-3094.

<sup>42</sup> Ebenda, Z. 387 f.

<sup>43</sup> Ebenda, Z. 3089-3094.

<sup>44</sup> Statistisches Bundesamt, Steuereinnahmen durch den Solidaritätszuschlag in Deutschland von 2003 bis 2017 (in Milliarden Euro).



11 Milliarden Euro von den 10 % nicht vollständig vom Solidaritätszuschlag entlasteten Bürgern und aus dem Solidaritätsaufschlag auf die Körperschaftssteuer finanziert werden. Unter der Prämisse, dass die Einkünfte aus der Körperschaftssteuer bis 2021 auf dem gleichen Niveau wie heute bei ca. 30 Milliarden liegen, würden auf Körperschaften nur ca. 1,7 Milliarden Euro der Steuerlast entfallen.<sup>45</sup> 9,3 Milliarden Euro müssten dann von den einkommensstärksten 10 % der Bürger getragen werden. Es käme de facto zu einer „Reichensteuer“. Dies scheint politisch schwer durchsetzbar. Auch ist noch völlig unklar, wie ein für die Koalitionsparteien tragbares Gesetz aussehen könnte. Erschwerend kommt hinzu, dass die CSU beschlossen hat, den Solidaritätszuschlag komplett abzuschaffen.<sup>46</sup>

### **C. Lohnsteuerrelevante Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen**

Nachfolgend wird auf die vom Bundesministerium für Finanzen herausgegebenen Schreiben mit größerer lohnsteuerlicher Relevanz eingegangen. Zunächst wird der Regelungsinhalt knapp wiedergegeben, dann erfolgt gegebenenfalls eine kritische Würdigung der jeweiligen Schreiben. Eingeschlossen wird auch das BMF Schreiben vom 12. Dezember 2017, da es ob des Veröffentlichungszeitpunkts kurz vor dem Jahreswechsel erst 2018 Gegenstand von kritischen Würdigungen werden konnte.

#### **I. Das BMF Schreiben zur Dienstwagenbesteuerung vom 4. April 2018**

Das am 4. April 2018 veröffentlichte Schreiben beschäftigt sich mit der lohnsteuerlichen Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer und konkretisiert damit § 8 Abs. 2 S. 2-5 EStG, R 8.1 Abs. 9 u. 10 LStR.<sup>47</sup> Als Kraftfahrzeug gelten Landfahrzeuge, die durch Maschinenkraft bewegt werden, ohne an Bahngleise gebunden zu sein, vgl. § 1 Abs. 2 StVG. Das Merkmal „betrieblich“ ist unklar, erfasst sind jedoch auch vom Arbeitgeber lediglich gemietete oder geleaste

---

<sup>45</sup> Statistisches Bundesamt, Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer in Deutschland von 2003 bis 2017 (in Milliarden Euro).

<sup>46</sup> CSU Bundestagsfraktion, Die Beschlüsse der Klausurtagung in Kloster Seeon 2019, Für echte soziale Gerechtigkeit – Leistungsträger stärken, Arbeit belohnen, Arbeitssuchende unterstützen, S. 2.

<sup>47</sup> BMF, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, S. 1.

Fahrzeuge.<sup>48</sup> Das vorliegende Schreiben fasst die in den letzten Jahren ergangenen Verwaltungsregelungen, die sich aus der Beantwortung von Zweifelsfragen ergaben und aus der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) abgeleitet wurden, in einem Schreiben zusammen.<sup>49</sup>

## **1. Ausweitung des nicht zu erfassenden geldwerten Vorteils bei dienstlichen Fahrten von und zur Wohnung**

Im vorliegenden Schreiben wird die Regelung, dass

„ein geldwerter Vorteil für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nicht zu erfassen [ist], wenn dem Arbeitnehmer ein betriebliches Kraftfahrzeug ausschließlich an den Tagen für seine Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird, an denen es erforderlich werden kann, dass er dienstliche Fahrten von der Wohnung aus antritt“

auch auf den Sachverhalt ausgeweitet, dass er die dienstliche Fahrt an der Wohnung beendet.<sup>50</sup>

## **2. Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

Das Schreiben präzisiert die Anwendung der Pauschalregelung bei Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit 0,03 % des Listenpreises pro Kilometer Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. So ist der pauschale Nutzungswert nicht zu erhöhen, wenn der Arbeitnehmer das Kraftfahrzeug an einem Arbeitstag mehrmals zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte benutzt.<sup>51</sup> Wenn der Arbeitnehmer von der ersten Tätigkeitsstätte zu verschiedenen Wohnungen fährt, ist der pauschale Monatswert auf Grundlage der nächstgelegenen Wohnung anzusetzen. Fahrten zu weiter entfernt liegenden Wohnungen sind mit 0,002 % des Listenpreises pro Kilometer Entfernung mehr als der Entfernung zwischen nächstgelegener Wohnung und erster Tätigkeitsstätte anzusetzen.<sup>52</sup>

---

<sup>48</sup> Glenk, in: Blümich, § 8 Rn. 95.

<sup>49</sup> Niermann, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, in: DB 2018, S. 914.

<sup>50</sup> BMF, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, Rn. 5.

<sup>51</sup> Ebenda, Rn. 6-9.

<sup>52</sup> Ebenda, Rn. 7.

Weiterhin gilt, dass die 0,03 %-Regelung unabhängig von der 1 %-Regelung selbständig anzuwenden ist, wenn das Kraftfahrzeug ausschließlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlassen wird. Diese Regelung setzt die Rechtsprechung des BFH<sup>53</sup> um.<sup>54</sup> Ein durch Urlaub oder Krankheit bedingter Nutzungsausfall ist für die Ansetzung der Pauschale unerheblich, da dies im Nutzungswert bereits pauschale Berücksichtigung findet.<sup>55</sup>

### **3. Möglichkeit einer auf das Kalenderjahr bezogenen Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte**

Unter bestimmten Bedingungen ist, abweichend von der oben genannten Pauschalregelung, die auf das Kalenderjahr bezogene Einzelbewertung der Fahrten mit 0,002 % des Listenpreises je Entfernungskilometer für höchstens 180 Tage möglich.<sup>56</sup> Hierdurch finden mehrere Entscheidungen des BFH Niederschlag in der Verwaltungspraxis.<sup>57</sup> Dies ist möglich, wenn der Arbeitnehmer gegenüber dem Arbeitgeber kalendermonatlich, fahrzeugbezogen, schriftlich und datumsgenau erklärt, an welchen Tagen er das betriebliche Kraftfahrzeug tatsächlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte genutzt hat. Diese Aufzeichnungen hat der Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren. Der Arbeitgeber hat den Lohnsteuerabzug entsprechend der Angaben des Arbeitnehmers durchzuführen, sofern der Arbeitnehmer nicht erkennbar unrichtige Angaben macht. Den Arbeitgeber treffen aber keine Ermittlungspflichten. Der Arbeitgeber hat selbstständig eine jahresbezogene Begrenzung für alle Fahrten des Arbeitnehmers mit überlassenen betrieblichen Kraftfahrzeugen auf insgesamt 180 vorzunehmen. Weiterhin ist er auf Verlangen des Arbeitnehmers zur Einzelbewertung der tatsächlichen Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte verpflichtet, wobei arbeitsrechtliche Vorschriften anderes regeln können.

Punkt 2.4 passt das Verwaltungshandeln der Rechtsprechung an.<sup>58</sup> Steht dem Arbeitnehmer die Nutzung eines Fahrzeugpools zu, wird der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 % der Listenpreise aller Kraftfahrzeuge angesetzt und die Summe

---

<sup>53</sup> BFH, BStBl. 2011 II, 354.

<sup>54</sup> BMF, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, Rn. 8.

<sup>55</sup> Ebenda, Rn. 9.

<sup>56</sup> Ebenda, Rn. 10.

<sup>57</sup> BFH, BStBl. 2011 II, 354; BFH, BStBl. 2011 II, 358; BFH, BStBl. 2011 II, 359.

<sup>58</sup> BFH, BStBl. 2003 II, 311.

entsprechend der Zahl der Nutzungsberechtigten aufgeteilt. Das gleiche Verfahren findet, nur mit 0,03 % des Listenpreises und mit den gefahrenen Kilometern multipliziert, auch auf die Ermittlung des pauschalen Nutzungswerts für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte Anwendung.

#### **4. Regelungen bei Nichtgleichheit der Anzahl von betrieblich überlassenen Fahrzeugen und Arbeitnehmern**

Wird lediglich ein Fahrzeug mehreren Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt so ist für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bei jedem Arbeitnehmer die Pauschale mit 0,03 % des Listenpreises je Entfernungskilometer zu ermitteln und diese Summe durch die Zahl der Nutzungsberechtigten zu teilen.<sup>59</sup>

Werden einem Arbeitgeber mehrere Kraftfahrzeuge überlassen, so ist für jedes Fahrzeug der pauschale Nutzungswert für Privatfahrten mit 1 % des Listenpreises anzusetzen. Ausnahmsweise kann dem pauschalen Nutzungswert für Privatfahrten der Listenpreis des überwiegend genutzten Kraftfahrzeugs zugrunde gelegt werden, wenn die Nutzung der Kraftfahrzeuge durch andere zur Privatsphäre des Arbeitnehmers gehörende Personen so gut wie ausgeschlossen ist. Wird die 0,03 %-Regelung zur Anwendung gebracht, so ist dem pauschalen Nutzungswert für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte stets der Listenpreis des überwiegend für diese Fahrten genutzten Kraftfahrzeugs zugrunde zu legen.<sup>60</sup>

#### **5. Der als Bemessungsgrundlage des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 EStG maßgebliche Listenpreis**

Weiterhin stellt das Schreiben in Punkt 2.7 unter Beachtung der einschlägigen Rechtsprechung<sup>61</sup>, klar, was der bei der Anwendung der 1% Regelung maßgebliche Listenpreis ist. So ist der inländische Listenpreis im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Kosten für die werksseitig im Zeitpunkt der Erstzulassung verbaute Sonderausstattung einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen. Diese Regelung gilt auch für reimportierte Kraftfahrzeuge. Sollte es die verbaute Sonderausstattung bei in Deutschland ausgelieferten Fahrzeugen des Typs nicht geben oder sind deutsche Fahrzeuge besser

---

<sup>59</sup> BMF, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, Rn. 21.

<sup>60</sup> Ebenda, Rn. 22.

<sup>61</sup> BFH, BStBl. 2005 II, 563; BFH, BStBl. 2011 II, 361.

ausgestattet als der Reimport, so wird der Wert des Kraftfahrzeugs durch Vergleich mit einem adäquaten inländischen Kraftfahrzeug angepasst.

## **6. Das Fahrtenbuch R 8.1 Abs. 9 LStR**

In Punkt 3.2 f. wurde Klarstellendes zum Fahrtenbuch dargelegt. So können nach Punkt 3.3 Erleichterungen bei der Führung des Fahrtenbuchs genutzt werden. So kann auf einzelne in R 8.1 Abs. 9 Nr. 2 LStR geforderte Angaben verzichtet werden, wenn Aussagekraft und Überprüfungsmöglichkeit gewahrt bleiben. Punkt 3.2 legt fest, dass ein elektronisches Fahrtenbuch als zeitnah geführt gilt, wenn der Fahrer den dienstlichen Fahrtanlass innerhalb von sieben Kalendertagen nach Fahrtende in einem Webportal einträgt.

## **7. Die lohnsteuerlichen Auswirkungen von Nutzungsverboten**

Das Schreiben enthält Regelungen im Falle von Nutzungsverboten.<sup>62</sup> So ist vom Ansatz des jeweils in Betracht kommenden pauschalen Nutzungswerts abzusehen, wenn dem Arbeitnehmer ein Kraftfahrzeug zur Verfügung gestellt wird, dass er nicht für Privatfahrten, Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder mehr als eine Familienheimfahrt wöchentlich nutzen darf. Voraussetzung hierzu ist, dass das Nutzungsverbot durch entsprechende Unterlagen arbeitsrechtlicher Natur nachgewiesen wird. Diese Unterlagen sind als Belege zum Lohnkonto aufzubewahren. Sollte aus außersteuerlichen Gründen ein Nutzungsverbot des Arbeitgebers unmöglich sein, so kann der Arbeitnehmer mit einem schriftlichen Verzicht auf die oben genannten Nutzungen auch so die Nichtansetzung des jeweiligen pauschalen Nutzungswerts erreichen. Auch dieser Verzicht ist als Beleg zum Lohnkonto aufzubewahren.

## **8. Fragestellungen beim Nutzungsentgelt des Arbeitnehmers für überlassene betriebliche Fahrzeuge**

Die in Punkt 8 f. dargelegten Regelungen zum Nutzungsentgelt des Arbeitnehmers geben die bereits im BFM Schreiben vom 21. September 2017, als Reaktion auf die Ende 2016 erfolgte Änderung in der BFH Rechtsprechung<sup>63</sup>, geänderten Regelungen

---

<sup>62</sup> BMF, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, Rn. 16-18.

<sup>63</sup> BFH, BStBl. 2017 II, 1011; BFH, BStBl. 2017 II, 1014.

inhaltlich unverändert wieder.<sup>64</sup> Wenn der Arbeitnehmer ein Nutzungsentgelt an den Arbeitgeber zahlt und dieses höher ist als der tatsächlich gezogene Nutzen, so kann der Arbeitnehmer den Differenzbetrag nicht als Werbungskosten berücksichtigen.<sup>65</sup>

## **9. Erörterungen zur Überlassung von geleasteten Betriebsfahrzeugen**

Die lohnsteuerliche Handhabung bei Sachverhalten mit Leasingfahrzeugen wird in Punkt 9 konkretisiert. Wenn der Arbeitgeber das Fahrzeug leaset und dem Arbeitnehmer auch zur privaten Nutzung überlässt, ist die Nutzungsüberlassung wie bei erworbenen Fahrzeugen anzusetzen wenn die Überlassung eine arbeitsrechtliche Grundlage hat und eine Vergütungsform darstellt. Sollte der Arbeitnehmer selbst Vertragspartner der Leasinggesellschaft sein, so handelt es sich nicht um ein betriebliches Fahrzeug im Sinne des § 8 Absatz 2 Satz 2 bis 5 EStG. Es entfällt folglich die Möglichkeit die 1% Regelung oder die Fahrtenbuchmethode zu nutzen.

## **10. Kritische Analyse des BMF Schreibens vom 4. April 2018**

Das Schreiben ist grundsätzlich als gelungen anzusehen. Es fasst wichtige Verwaltungsanweisungen der letzten 20 Jahre unter Beachtung der einschlägigen Rechtsprechung zusammen und schafft so, neben den Klarstellungen zu Fragestellungen aus der steuerlichen Praxis, auch eine strukturelle Verbesserung im Bereich der lohnsteuerlichen Dienstwagenbesteuerung.<sup>66</sup> Dem Praktiker wird es erheblich erleichtert, die geltende Verwaltungsauffassung bei zweifelhaften Sachverhalten zu ermitteln.<sup>67</sup>

Es ist allerdings fraglich, wieso das Urteil des BFH vom 9. November 2017<sup>68</sup>, in welchem Klarstellendes zum maßgeblichen Listenpreis eines Importautos geurteilt wird, unbeachtet bleibt. Dieses stützt die Rechtsauffassung des BMF und liefert insoweit Konkretisierendes, als das bei einem Importwagen der Bruttoabgabepreis freier Importeure als Richtwert für das Finanzamt hinzugezogen werden kann, wenn keine Vergleichbarkeit mit einem bau- und typengleichen inländischen Fahrzeug besteht.

---

<sup>64</sup> Niermann, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, in: DB 2018, S. 914 (S. 917).

<sup>65</sup> Plenker, Aktuelle Entwicklungen bei der Firmenwagengestellung an Arbeitnehmer, in: BC 2011, S. 151.

<sup>66</sup> Niermann, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, in: DB 2018, S. 914 (S. 917).

<sup>67</sup> Plenker, Firmenwagengestellung an Arbeitnehmer: Aktualisiertes Anwendungsschreiben, in: BC 2018, S. 208.

<sup>68</sup> BFH, BStBl. 2018 II, 278.

Des Weiteren kann der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber verlangen, dass dieser die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte einzeln bewertet. Es wird explizit erwähnt, dass dieses durch arbeitsrechtliche Vorschriften modifiziert werden kann. Dadurch wird diese, arbeitnehmerfreundliche Regelung, in der Praxis eher keine Anwendung finden, da wohl kein Arbeitgeber diesen Aufwand betreiben möchte.

Weiterhin stellt sich die Frage, wieso die unbefriedigende Situation bei der Überlassung geleaster, betrieblicher Fahrzeuge nicht gelöst wurde. So ist das überlassene Fahrzeug nur dann als betrieblich zu qualifizieren, wenn der Arbeitgeber und nicht der Arbeitnehmer Vertragspartner der Leasinggesellschaft ist. Diese Regelung lässt die tatsächlichen wirtschaftlichen Zusammenhänge unbeachtet. So können dem Arbeitnehmer die Aufwendungen für das Leasing mit dem Arbeitsentgelt vergolten sein. Das Fahrzeug wäre so der betrieblichen Ebene zuzuordnen. Diese Regelung, die allein auf den Vertragspartner des Leasingunternehmens abstellt, unbeachtlich der tatsächlichen wirtschaftlichen Trägerschaft der Leasingkosten und des dahinterstehenden Motivs, ist rein formalistisch und greift entsprechend zu kurz.

## **II. Das BMF Schreiben zur lohnsteuerlichen Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019 vom 16. November 2018**

Das am 16. November 2018 veröffentlichte Schreiben des BMF „Zehnte Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung vom 6. November 2018; Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019“ befasst sich damit, wie Mahlzeiten, die arbeitstäglich unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer ausgegeben werden, anzusetzen sind. Als Sachbezugswert sind für Mittag- und Abendessen nun 3,3 Euro anzusetzen, für ein Frühstück 1,77 Euro.<sup>69</sup> Dies gilt ausdrücklich auch für Mahlzeiten, die dem Arbeitnehmer während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung hin von Dritten zur Verfügung gestellt werden, so der Preis der Mahlzeit nicht 60 Euro übersteigt.<sup>70</sup>

## **III. Das BMF Schreiben zum Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft**

---

<sup>69</sup> BMF, BGBl. 2018 I, 1842.

<sup>70</sup> Der Betrieb (Hrsg.), Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019, in: DB 2018, S. 2903.

## **zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz); Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 DBA-Schweiz vom 25. Oktober 2018**

Oben genanntes Schreiben befasst sich mit der Auslegung des Doppelbesteuerungsabkommens (DBA) zwischen der Schweiz und Deutschland vom 11. August 1971.<sup>71</sup> Konkretisiert wird Art. 15a Abs. 2 DBA Schweiz durch eine Konsultationsvereinbarung. Es wird definiert, wann eine Nichtrückkehr aufgrund der Arbeitsausübung vorliegt. Diese liegt dann vor, wenn die Rückkehr an den Wohnsitz aus beruflichen Gründen nicht möglich oder nicht zumutbar ist. Bei Fahrten mit dem PKW ist die Rückkehr ab 100 Kilometern einfacher, kürzester Wegstrecke unzumutbar. Bei der Benutzung öffentlicher Verkehrsmittel ist die Rückkehr nach Arbeitsende unzumutbar, wenn die schnellste Verbindung zu den üblichen Pendelzeiten länger als 1,5 Stunden dauert. Weiterhin muss die Person, die aufgrund unzumutbarer Wegstrecken einen Nichtrückkehrtag geltend machen will, glaubhaft machen, dass sie tatsächlich nicht an ihren Wohnsitz zurückgekehrt ist.

## **IV. Das BMF Schreiben zur steuerlichen Anerkennung von Umzugskosten nach R 9.9 Abs. 2 LStR; Änderung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen ab 1. März 2018, 1. April 2019 und 1. März 2020 vom 21. September 2018**

Das BMF Schreiben befasst sich mit dem Höchstbetrag der anzuerkennenden, umzugsbedingten Unterrichtskosten für ein Kind nach § 9 Abs. 2 BUKG und dem Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen nach § 10 Abs. 1 BUKG.<sup>72</sup> Diese steigen in jeweils drei Schritten zum 1. März 2018, zum 1. April 2019 und zum 1. März 2020. Der Höchstbetrag Der Höchstbetrag anerkannter, umzugsbedingter Unterrichtskosten steigt dann auf 2.066 Euro, der Pauschbetrag für sonstige Umzugsauslagen steigt für Ledige auf 820 Euro, für Verheiratete, Lebenspartner und Gleichgestellte auf 1.693 Euro.

---

<sup>71</sup> BMF, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz); Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 DBA-Schweiz.

<sup>72</sup> BMF, BStBl. 2018 I, 1027.



Weiterhin ist das BMF Schreiben vom 18. Oktober 2016<sup>73</sup> auf Umzüge, die nach dem 28. Februar 2018 beendet werden, nicht mehr anzuwenden.

## **V. Das BMF Schreiben zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018**

In dem Schreiben werden die Regelungen zur lohnsteuerlichen Behandlung des Arbeitslohns in Doppelbesteuerungsabkommen umfassend dargestellt.<sup>74</sup> Es handelt sich hierbei um eine Neufassung des BMF Schreiben zur Besteuerung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. November 2014. Es kam zu Anpassungen aufgrund aktueller Entwicklungen in der OECD<sup>75</sup>, neuerer Rechtsprechung<sup>76</sup> sowie zwischenzeitlich eingetretenen Rechtsänderungen.<sup>77</sup> Auch ist das vorliegende Schreiben nur wesentlich detaillierter als die Vorgängerschreiben und geht auf neuartige Sachverhalte und Praxisfragen ein.<sup>78</sup> Die BMF Schreiben „Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 12. November 2014“<sup>79</sup> und „Merkblatt zur Steuerfreistellung ausländischer Einkünfte gemäß § 50d Abs. 8 EStG vom 21. Juli 2005“<sup>80</sup> wurden aufgehoben und durch das Schreiben vom 3. Mai 2018 ersetzt.<sup>81</sup> Auf Antrag des Steuerpflichtigen kann der Regelungsinhalt des Schreibens vom 3. Mai 2018 auf alle offenen Fälle angewandt werden, vorbehaltlich entgegenstehender gesetzlicher Regelungen.<sup>82</sup>

### **1. Die Bestimmung des Ansässigkeitsstaats**

Die Kriterien zur Bestimmung des Besteuerungsrechts werden in Punkt 1.2.1 des BMF Schreibens präzisiert. Das Musterabkommen der Organisation für wirtschaftliche Zusammenarbeit und Entwicklung (OECD-MA) sieht die eindeutige Zuweisung des

---

<sup>73</sup> BMF, BStBl. 2011 II, 354.

<sup>74</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen.

<sup>75</sup> Rosenberger, KPMG Tax News, Update OECD-Musterabkommen 2017 – Die wichtigsten Änderungen im Überblick, S. 1 f.; Ditz/Bärsch/Quilitzsch, Das neue OECD Musterabkommen 2017, Konsequenzen für die deutsche Abkommenspolitik, in: DB 2018, S. 1171 ff.

<sup>76</sup> EuGH, BStBl. 2017 II, 1271; BFH, BStBl. 2016 II, 31; BFH, BStBl. II 2017, 1185; BFH, BStBl. 2016 II, 14; BFH, BStBl. 2016 II, 31; BFH, BStBl. 2016 II, 808.

<sup>77</sup> § 50d Abs. 9; § 50d Abs. 9 S. 2; § 50d Abs. 12.

<sup>78</sup> Der Betrieb (Hrsg.), Detaillierte Steuerregeln für Expatriats, in: DB, Nr. 36, 2018, M13.

<sup>79</sup> BMF, BStBl. 2018 I, 1467.

<sup>80</sup> Ebenda, 821.

<sup>81</sup> BMF, Onlineartikel: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen.

<sup>82</sup> Der Betrieb [Hrsg.], Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in: DB 2018, S. 1244.

Besteuerungsrechts an einen der involvierten Staaten vor. Das Besteuerungsrecht liegt bei dem Staat, in welchem die Person ansässig ist. Dieser Staat wird zum Ansässigkeitsstaat, der andere zum Quellenstaat.<sup>83</sup>

Art. 4 Abs. 1 S. 1 OECD-MA normiert, dass eine natürliche Person in einem Staat ansässig ist, wenn sie dort aufgrund ihres Wohnsitzes, ihres ständigen Aufenthalts oder eines anderen ähnlichen Merkmals steuerpflichtig ist. Eine Ansässigkeit wird allerdings nicht begründet, wenn die Person in diesem Staat nur mit Einkünften aus Quellen in diesem Staat oder mit in diesem Staat gelegenen Vermögen steuerpflichtig ist, da die Person nach deutschem Rechtsverständnis gemäß Art. 4 Abs. 1 S. 2 OECD-MA dort nur der beschränkten Steuerpflicht unterliegt. Ansässigkeit setzt folglich eine unbeschränkte Steuerpflicht i.S.d. Art. 4 Abs. 1 OECD-MA voraus.

Das BMF Schreiben enthält außerdem ein klarstellendes Beispiel zu einer möglichen Ansässigkeit in China.<sup>84</sup> Im Sinne des Art. 4 Abs. 1 Satz 1 DBA-China können nach China entsandte Arbeitnehmer dort auch ansässig sein, wenn sie sich dort zwischen einem und fünf Jahren zur Arbeitsausübung aufhalten, auch wenn dem Antrag auf Anwendung der Time-Appportionment-Methode stattgegeben wurde.

## **2. Vermeidung von temporären Doppelbesteuerungen**

Wenn Deutschland Ansässigkeitsstaat ist, wird die Doppelbesteuerung von unselbstständiger Arbeit im Rahmen eines DBA durch Freistellung der Einkünfte i.S.d. Art. 23 A OECD-MA vermieden. Einzelne DBA sehen allerdings die Anwendung der Anrechnungsmethode vor.<sup>85</sup> Hierdurch kommt es zur temporären Doppelbelastung, da der Steuerpflichtige in beiden Ländern laufend Steuern zahlen muss.<sup>86</sup> Zur Vermeidung von temporären Doppelbesteuerungen finden sich unter Punkt 1.2.3 des BMF Schreibens Regelungen, die diese Härte ausgleichen. So sieht das BMF Schreiben dort nun allgemein die Möglichkeit der Beantragung eines Freibetrags für das Lohnsteuerabzugsverfahren vor. Dieser Freibetrag darf die geschätzten, doppelt besteuerten Einnahmen, nicht übersteigen. Außerdem darf dieser Freibetrag das Vierfache der voraussichtlich abzuführenden, ausländischen Abzugssteuer nicht überschreiten.<sup>87</sup>

---

<sup>83</sup> Schmitt,/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141, Abs. 2.

<sup>84</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 10.

<sup>85</sup> Doppelbesteuerungsabkommen Liechtenstein 2011, Art. 23 Abs. 1 b); Doppelbesteuerungsabkommen Norwegen 1991, Art. 23 Abs. 2 b); Doppelbesteuerungsabkommen Zypern 2011, Art. 22.

<sup>86</sup> Schmitt,/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141.

<sup>87</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 177.

### **3. Die Anwendung der 183-Tage-Regelung**

Punkt 4.2.4 des BMF Schreibens konkretisiert die Anwendung der 183-Tage-Regelung und hält eine aktualisierte Liste der Staaten vor, die auch auf den 12-Monats Zeitraum des OECD-Standards Art. 15 Abs. 2 OECD-MA Bezug nehmen.

Wenn ein Arbeitnehmer sich an mehr als 183 Tagen in einem anderen Staat aufhält, für den diese 183 Tage Regelung einschlägig ist, steht diesem Staat für diese Tage das Besteuerungsrecht zu. Zu beachten ist, dass die jeweiligen 12-Monats Zeiträume des OECD-Standards nicht an das Kalenderjahr oder ähnliches geknüpft sind, sondern mit jedem Arbeitstag des Arbeitnehmers in einem anderen Staat anlaufen.

Es ist ausdrücklich möglich, das Besteuerungsrecht nachträglich anders zuzuweisen, wie im Beispiel des Punkt 4.2.7 unter Beachtung der verfahrensrechtlichen Abläufe dargestellt. Dies kann nötig werden, wenn nach der Veranlagung weitere Auslandseinsätze auflaufen. Dies ist nach deutschem Recht über § 175 Abs. 1 S. 2 AO i.V.m. § 50d Abs. 8 S. 3 EStG möglich.<sup>88</sup>

Von der oben genannten Regelung abweichende Abkommen werden in Punkt 4.2.5 gezeigt. So ist in manchen Abkommen der 12-Monats Zeitraum identisch mit dem Kalenderjahr oder es wird auf ein vom Kalenderjahr abweichendes Steuerjahr ohne Anwendung des OECD-Standards Art. 15 Abs. 2 OECD-MA zum 12-Monats Zeitraums abgestellt.<sup>89</sup> Maßgeblich ist die Regelung des Vertragsstaats, in welchem die Tätigkeit ausgeübt wird.

### **4. Die Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG bei Nicht- bzw. Minderbesteuerung im Quellenstaat**

Punkt 2.4 des BMF Schreibens befasst sich mit der Anwendung des § 50d Abs. 9 EStG wenn die Besteuerung im Vertragsstaat geringer oder gar nicht erfolgt und dies im Gegensatz zum deutschen Steuerrecht steht. Grundsätzlich sind Einkünfte freizustellen soweit diese im anderen Staat besteuert wurden. Anderes gilt, wenn dies als Folge eines Qualifikierungskonflikts passiert.

---

<sup>88</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2143).

<sup>89</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 109.

Unter Punkt 2.4 werden die Ursachen für Qualifikationskonflikte, also ungleiche Anwendungen der Vorschriften des DBA, dargestellt. Gründe sind das unterschiedliche Verständnis einzelner Sachverhalte und die unterschiedliche Auslegung von im DBA nicht definierten Abkommensbestimmungen oder Abkommensbegriffen durch Rückgriff auf die Auslegung im jeweiligen nationalen Recht.

Einkünfte nach § 50d Abs. 9 S. 1 Nr. 2 EStG sind dann nicht von der Besteuerung auszunehmen, wenn die Nichtbesteuerung darauf zurückzuführen ist, dass der andere Staat sein Besteuerungsrecht aus dem DBA gegenüber beschränkt Steuerpflichtigen nicht ausübt, weil er sich durch nationales Recht ganz oder teilweise gehindert sieht. Anderes gilt, wenn der andere Staat diese Einkünfte auch bei unbeschränkt Steuerpflichtigen nicht besteuern würde.<sup>90</sup>

## **5. Definition des wirtschaftlichen Arbeitgebers**

Punkt 4.3.3.1 des BMF Schreibens befasst sich mit der Klärung, wer wirtschaftlicher Arbeitgeber ist. Aus lohnsteuerlicher Perspektive kommt diesem Punkt eine hohe praktische Bedeutung zu, da der wirtschaftliche Arbeitgeber lohnsteuerabzugsverpflichtet ist i.S.d. § 38 Abs. 1 S. 2 EStG<sup>91</sup>. So gilt als wirtschaftlicher Arbeitgeber, wer die Vergütung für die geleistete unselbstständige Tätigkeit wirtschaftlich trägt oder hätte tragen müssen.<sup>92</sup> Auch natürliche oder juristische Person können Arbeitgeber sein. Die aktuelle Verwaltungsauffassung wird mit diesem BMF Schreiben also bestätigt.<sup>93</sup>

Zu beachten sind weiterhin Spezialfälle bei verbundenen Unternehmen. Ein in ein verbundenes Unternehmen entsandter Arbeitnehmer, der Lieferungs-, Werk- oder Dienstleistungsverpflichtung des entsendenden Unternehmens ausführt, bei dem sein Arbeitslohn Preisbestandteil der Lieferung oder Werkleistung ist, wechselt seinen wirtschaftlichen Arbeitgeber nicht. Er ist folglich immer noch Arbeitnehmer des entsendenden Unternehmens. Anderes gilt, wenn der Arbeitnehmer im Unternehmen eingebunden ist und das aufnehmende Unternehmen den Arbeitslohn wirtschaftlich trägt oder nach dem Fremdvergleichsgrundsatz hätte tragen müssen. Es ist unerheblich, ob die Vergütung

---

<sup>90</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 68-70.

<sup>91</sup> Ebenda, Rn. 129.

<sup>92</sup> Ebenda, Rn. 128.

<sup>93</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2143).

dem Entsandten unmittelbar ausgezahlt wird oder ein anderes Unternehmen die Vergütungen vorschießt.<sup>94</sup>

Die Frage, ob ein Arbeitnehmer eingebunden ist oder nicht, ergibt sich aus der Gesamtschau der Verhältnisse. Zu berücksichtigen ist, ob das aufnehmende Unternehmen „die Verantwortung oder das Risiko für die durch die Tätigkeit des Arbeitnehmers erzielten Ergebnisse trägt und der Arbeitnehmer den fachlichen Weisungen des aufnehmenden Unternehmens unterworfen ist“. Weitere Kriterien können die dort dargestellten sein, beispielsweise wer über die Bezugshöhe, die Urlaubsgewährung oder die mögliche Kündigung entscheidet. Auch in wessen Räumlichkeiten die Arbeit erbracht wird oder mit wem der Arbeitnehmer Konflikte aus der Auslegung des Arbeitsvertrags auszutragen hat kann entscheidungsrelevant sein.<sup>95</sup>

In Übereinstimmung mit der Rechtsprechung<sup>96</sup> stellt das Schreiben klar, dass es für den Wechsel in der wirtschaftlichen Arbeitgeberstellung weder einer förmlichen Änderung im Arbeitsvertrag des Arbeitnehmers mit dem Entsendenden, noch eines zusätzlichen Arbeitsvertrags oder einer im Vorhinein getroffene Verrechnungspreisabrede zwischen den betroffenen, verbundenen Unternehmen bedarf.<sup>97</sup>

Die Anscheinsvermutung, dass bei international verbundenen Unternehmen und einer Entsendungsdauer von nicht mehr als drei Monaten kein Wechsel des wirtschaftlichen Arbeitgebers vorliegt, gilt grundsätzlich weiter. Die Anscheinsvermutung kann im Einzelfall aber entkräftet werden, die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls sind maßgeblich.<sup>98</sup>

## **6. Die Vergütung von Geschäftsführern, Vorständen und Prokuristen**

Punkt 4.3.3.4 konkretisiert die steuerlichen Regelungen der Vergütung für Geschäftsführer, Vorstände und Prokuristen in Doppelbesteuerungsabkommen. So gilt grundsätzlich auch hier der Art. 15 OECD-MA. Dies gilt ausdrücklich auch für im Rahmen von Managementverträgen an das inländische, verbundene Unternehmen überlassenen

---

<sup>94</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 131 f.

<sup>95</sup> Ebenda, Rn. 133 f.

<sup>96</sup> BFH, BStBl. 2005 II, 547.

<sup>97</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 136.

<sup>98</sup> Ebenda, Rn. 142.

Personen. Allerdings sind entsprechende Sondervorschriften aus einzelnen Doppelbesteuerungsabkommen stets vorrangig anzuwenden.<sup>99</sup>

## **7. Die steuerliche Behandlung von Renten und Ruhegehältern in der Auszahlungsphase**

Das Besteuerungsrecht von Renten und Ruhegehältern ist davon abhängig, in welchem Vertragsstaat eine Förderung der geleisteten Beiträge in der Aufbauphase erfolgte.<sup>100</sup> Diese Förderstaatenklausel ist regelmäßig in neuen DBA enthalten, zum Beispiel in dem mit Großbritannien, Spanien, Luxemburg und den Niederlanden.<sup>101</sup>

## **8. Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns zu Lasten einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat**

Wenn die Zahlung des Arbeitslohns auf eine Tätigkeit des Arbeitnehmers in einer Betriebsstätte des Arbeitgebers im Tätigkeitsstaat entfällt, so kommt eine alleinige Besteuerung im Ansässigkeitsstaat nach Art. 15 Abs. 2 c OECD-MA nicht in Frage.<sup>102</sup> Die einschlägige Definition des Begriffs der Betriebsstätte richtet sich nach dem Art. 5 OECD-MA im einschlägigen DBA.<sup>103</sup>

Das BMF regelt durch die angeführten Beispiele aufgekommene Fragestellungen in den Fällen, in denen ein Arbeitnehmer für das Stammhaus in Betriebsstättenfällen tätig wird. Dem Staat, in dem sich das Stammhaus des Arbeitgebers befindet, steht das Besteuerungsrecht für den Zeitraum der Tätigkeit des Arbeitnehmers in dem Staat zu.<sup>104</sup>

Dies gilt auch bei einer nur kurzen Dauer dieser Tätigkeit. Die 183-Tage-Klausel ist nicht anwendbar, da das Besteuerungsrecht aufgrund Art. 15 Abs. 2 b OECD-MA zurückfällt. Eine Betriebsstätte kann kein zivilrechtlicher Arbeitgeber sein.<sup>105</sup>

## **9. Ermittlung des steuerpflichtigen und steuerfreien Arbeitslohns**

---

<sup>99</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 149.

<sup>100</sup> Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, in: DStR 2018, S. 1889.

<sup>101</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 21.

<sup>102</sup> Ebenda, Rn. 183.

<sup>103</sup> Ebenda, Rn. 148.

<sup>104</sup> Ebenda, Rn. 189, 190, 193.

<sup>105</sup> Ebenda, Rn. 191-193.

Das BMF Schreiben diskutiert die Ermittlung des steuerfreien und des steuerpflichtigen Arbeitslohns bei DBA unter Punkt 5.

Es gelten weiterhin die Grundsätze aus dem BMF Schreiben „Ermittlung des steuerfreien und steuerpflichtigen Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen sowie nach dem Auslandstätigkeitserlass im Lohnsteuerabzugsverfahren“ vom 14. März 2017 sowie aus § 90 Abs. 2 AO.<sup>106</sup> Zuerst ist der Lohn, der direkt der ausländischen oder inländischen Tätigkeit zugeordnet werden kann, entsprechend aufzuteilen. Der restliche Arbeitslohn ist auf Basis der tatsächlichen Arbeitstage auf diese zu verteilen und entsprechend dem Anteil der Tage der Tätigkeit im Ausland aufzuteilen.<sup>107</sup> Zum nicht zuordenbaren Arbeitslohn zählt explizit auch der geldwerte Vorteil aus der Dienstwagennutzung, soweit dieser ohne direkten Bezug zu einer bestimmten Tätigkeit im In- oder Ausland überlassen wurde.<sup>108</sup>

Die tatsächlichen Arbeitstage als „alle Tage innerhalb eines Kj, an denen der Arbeitnehmer seine Tätigkeit tatsächlich ausübt und für die er Arbeitslohn bezieht“ definiert. Entsprechend sind Krankheitstage, Urlaubstage und Tage des ganztägigen Arbeitszeitausgleichs keine Arbeitstage im steuerrechtlichen Sinne. Zu beachten ist allerdings, dass zwar das Kalenderjahr weiterhin der maßgebliche Erdienungszeitraum ist, dieser sich aber auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses verkürzen kann, wenn das Arbeitsverhältnis während des Kalenderjahres beginnt oder endet. Auch kann der Erdienungszeitraum vom Kalenderjahr abweichen, wenn der Arbeitnehmer eine neue Funktion ausübt und sich so sein Gehalt maßgeblich verändert.<sup>109</sup>

Weiterhin konkretisiert das Schreiben in Punkt 5.5 die Aufteilung bestimmter Lohnbestandteile anhand von Beispielen. So wird das Antrittsgeld, der Signing Bonus, nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise zugeordnet. Es handelt sich hierbei um Boni die in bestimmten Fällen für den Abschluss eines Arbeitsvertrags gezahlt werden.<sup>110</sup> Folglich steht das Besteuerungsrecht dem Tätigkeitsstaat zu. Es wird auf die voraussichtliche

---

<sup>106</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 169 f.

<sup>107</sup> Ebenda, Rn. 198-204.

<sup>108</sup> Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, in: DStR 2018, S. 1889 (S. 1896).

<sup>109</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 201-209.

<sup>110</sup> Ebenda, S. 1893.

Dauer des Vertrags umgelegt. Demgegenüber sind Urlaubsentgelt, Urlaubsgeld, Weihnachtsgeld, einmalige Nachzahlungen und Urlaubsabgeltung aufzuteilen.<sup>111</sup>

Der Abschnitt über Abfindungen für Dienstleistungen Punkt 5.5.5 wurde im Vergleich zu dem Vorgängerschreiben aufgrund des § 50d Abs. 12 EStG komplett überarbeitet.<sup>112</sup> Abfindungen wiederum sind dem Tätigkeitsstaat zugeordnet, vorbehaltlich speziellerer Regelungen aus dem einschlägigen DBA, in welchem die der Abfindungszahlung zugrundeliegende Tätigkeit auch besteuert wurde.<sup>113</sup> Sollte die der Abfindungszahlung zugrundeliegende Tätigkeit in mehreren Staaten geleistet worden sein, so ist die Zahlung nach der Dauer der Tätigkeit im jeweiligen Staat aufzuteilen. Ist die tatsächliche Bestimmung der Tätigkeitsdauer pro Staat unmöglich, so ist eine Schätzung möglich. Gibt es auch für die Schätzung keine plausible Basis, so kann entsprechend Tz. 2.7 des OECD-MK zu Art. 15 OECD-MA auf die Tätigkeitsverteilung des Arbeitnehmers auf die jeweiligen Staaten auf Basis der letzten 12 Monate des Beschäftigungsverhältnisses abgestellt werden.

Bei einer Vergütung für Dienstleistungen i. S. d. § 9 des Gesetzes über Arbeitnehmererfindungen liegt das Besteuerungsrecht beim Ansässigkeitsstaat. Punkt 5.5.5.3 legt fest, dass ein abweichendes Besteuerungsrecht nur dann in Betracht kommt, wenn diese Vergütung in einem konkreten Zusammenhang zu einer früheren Arbeitstätigkeit steht.

Weiterhin führt das BMF Schreiben die Besteuerung von Optionsrechten auf den Erwerb von Aktien als Entgeltform aus. Es handelt sich hierbei um Aktienoptionen im Rahmen eines Dienstverhältnisses, wenn ein Arbeitgeber oder eine Konzernobergesellschaft seinen Beschäftigten das Recht einräumt, sich zu einem bestimmten Übernahmepreis an seinem Unternehmen zu beteiligen wenn dieses Recht später vom Arbeitnehmer ausgeübt werden kann. Auch das Recht auf Veräußerung der Option fällt hierunter.<sup>114</sup> Voraussetzung für den Zufluss von Arbeitslohn bei Aktienoptionen ist eine verbilligte oder unentgeltliche Überlassung der Aktie. Der geldwerte Vorteil ist hier die Differenz zwischen dem Kurswert der Aktien und dem Übernahmepreis.<sup>115</sup>

---

<sup>111</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 218 f.

<sup>112</sup> Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, in: DStR 2018, S. 1889 (S. 1894).

<sup>113</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 221.

<sup>114</sup> Ebenda, Rn. 237.

<sup>115</sup> Ebenda, Rn. 242.



Der in dieser Form gezahlte Arbeitslohn gilt i.S.d. § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG als zugeflossen, wenn der Arbeitnehmer die Option ausübt, also entweder die Aktien auf sein Konto gebucht werden oder im Zeitpunkt der Optionsausübung des Aktienoptionsrechts, wenn der Arbeitnehmer die Aktien sofort weiterveräußert. Zur Vereinfachung kann auch auf den Tag der Ausbuchung oder den Vortag der Ausbuchung beim Überlassenden abgestellt werden. So der Arbeitnehmer lediglich die Option auf den Kauf der Aktien weiterveräußert, so gilt der Lohn mit der Übertragung des Optionsrechts auf Dritte als zugeflossen.<sup>116</sup> In diesem Fall können auch private Veräußerungsgewinne auflaufen, so der Verkaufspreis über dem Ausübungspreis liegt.

Dieser geldwerte Vorteil ist als Einkunft aus unselbständiger Arbeit nach Art. 15 OECD-MA anzusehen. Entsprechend ist auch eine Aufteilung im Rahmen von DBA vorzunehmen.<sup>117</sup> Um den zugrundeliegenden Aufteilungszeitraum zu ermitteln ist nach Vergangenheits- und Zukunftsbezug der Gewährung der Aktienoption zu unterscheiden. Regelmäßig ist der zeitliche Bezug aus der Form der gewährten Aktienoptionen ablesbar.

So haben an Wertpapierbörsen handelbare Optionen regelmäßig einen Vergangenheitsbezug, da regelmäßig zurückliegende Arbeit gewürdigt werden soll. Der Erdienungszeitraum ist folglich der Zeitraum der so honorierten Tätigkeit. Demgegenüber haben nicht an Wertpapierbörsen handelbare Aktienoptionen einen Zukunftsbezug, stellen sie doch lediglich die Einräumung einer Chance dar. Der Erdienungszeitraum ist dann der Zeitraum zwischen der Optionsgewährung und der Optionsausübung, so die erste Möglichkeit der Optionsausübung zeitlich hinter der Optionsgewährung liegt. Sollten die Zeitpunkte der ersten Möglichkeit der Optionsausübung und der Optionsgewährung zusammenfallen handelt es sich um eine Entlohnung für in der Vergangenheit geleistete Arbeit.<sup>118</sup> Sollte die vom Arbeitgeber gewährte Option sich auf virtuelle Aktienoptionen beziehen, so handelt es sich um Vergütung für in der Vergangenheit geleistete Arbeit dar.

Es kam weiterhin zur Streichung der Vereinfachungsregelung für die Ermittlung des Lohns bei Zahlung in fremder Währung.<sup>119</sup> Punkt 5.5.7 stellt klar, dass folglich eine

---

<sup>116</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 239-241.

<sup>117</sup> Ebenda, Rn. 244.

<sup>118</sup> Ebenda, Rn. 245-247.

<sup>119</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2146).

monatliche Umrechnung des Lohns auf Basis des Euro-Durchschnittsreferenzkurses vorzunehmen ist.

Punkt 5.5.9 beschäftigt sich mit den Fällen einer Hypo-Tax Abrede. Bei dieser verpflichtet sich der Arbeitgeber die anfallende Einkommenssteuer des Arbeitnehmers zu übernehmen, so diese sich aus der Tätigkeit für den Arbeitgeber ergibt. Im Gegenzug kommt es regelmäßig zu einer Minderung des tatsächlich auszuzahlenden Arbeitslohns.

Außerdem wird klargestellt, dass Vergütungen für ein Konkurrenz- oder Wettbewerbsverbot Art. 15 OECD-MA unterfallen. Der Erdienungszeitraum liegt in der Zukunft, nicht in der Vergangenheit als Abgeltung aus einem vorhergegangenen Arbeitsverhältnis. Das Besteuerungsrecht an diesen Einkünften liegt bei dem Staat, in welchem sich der Steuerpflichtige aufhält. Die Bildung der Fiktion, dass dem Staat das Besteuerungsrecht zusteht, in welchem der Steuerpflichtige eben aufgrund einer Wettbewerbsverbotsabrede nicht tätig ist, ist unzulässig.<sup>120</sup> Im Verhältnis zur Schweiz und zu Österreich gelten abweichende Regelungen.

## **10. Rückfallklauseln nach den DBA**

Zur Vermeidung der Nichtbesteuerungen von Einkünften enthalten viele DBA nun Rückfallklauseln. Das BMF Schreiben stellt klar, dass diese auch auf Teile von Einkünften anwendbar sind. Die Anwendung dieser Klausel kann sich für den Veranlagungszeitraum 2017 und früher nicht aus § 50d Abs. 9 S. 4 EStG ergeben, sondern nur aus der Auslegung der DBA-Rückfallklauseln selbst. Die Anwendung § 50d Abs. 9 S. 4 EStG setzt allerdings voraus, dass eine Rückfallklausel in einem DBA überhaupt existiert.<sup>121</sup>

## **11. Kritische Analyse des BMF Schreibens zur steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen vom 3. Mai 2018**

Das vorliegende Schreiben stellt die wesentlichen Neuerungen dar und ist dabei detaillierter als seine Vorgängerschreiben. Auch aktuelle Praxisfragen werden

---

<sup>120</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 322.

<sup>121</sup> Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, in: DStR 2018, S. 1889 (S. 1897).

aufgegriffen.<sup>122</sup> Es ist eine Tendenz zu erkennen, die eigenen Rechtsansichten verstärkt den Kommentierungen des OECD-Kommentars anzupassen und so Auslegungsproblematiken mit anderen Vertragsstaaten von vornherein aus dem Weg zu gehen.<sup>123</sup> Das Schreiben ist entsprechend positiv zu bewerten.

Einzelne Aspekte des BMF Schreibens sind allerdings kritisch zu sehen. So ist weiterhin unklar wie Special Tax Regimes im Hinblick auf § 50d Abs. 9 S. 4 EStG zu bewerten sind.<sup>124</sup> Bei Special Tax Regimes handelt es sich um Rechtsgestaltungen eines Landes zur Förderung des eigenen Wirtschaftsstandorts. Dies geschieht über eine steuerliche Begünstigung der Steuerpflichtigen.<sup>125</sup> Konkret ist folglich fraglich, ob es sich bei aufgrund von Special Tax Regimes verminderter Steuerlast im Ausland um unbesteuerte Teile von Einkünften i.S.d. §50d Abs. 9 S. 4 EStG handeln könnte. Diese würden das einschlägige DBA unbeachtlich werden lassen.<sup>126</sup>

Es ist außerdem unklar, wieso die Betriebsstättenregelung auch bei Tagen der Tätigkeit im Ansässigkeitsstaat gelten soll, auch wenn die Tätigkeit nicht im Stammhaus erfolgt.<sup>127</sup>

Weiterhin stellt sich die Frage, wieso das Schreiben die möglichen Auswirkungen des BFH Urteils vom 04. November 2014<sup>128</sup> zu DBA-Dreieckskonflikten nicht erwähnt und mit Beispielen illustriert, so wie dies auch bei anderen Themenbereichen der Fall ist.

Die vom BMF geäußerte Rechtauffassung zur korrekten Berechnung der Aufenthaltstage nach dem DBA mit Frankreich scheint unzutreffend.<sup>129</sup> Im Rahmen der Ausführungen zur korrekten Berechnung der Aufenthaltstage nach dem DBA mit Frankreich wird Bezug genommen auf § 6 der Deutsch-Französischen Konsultationsvereinbarungsverordnung vom 20. Dezember 2010, der allerdings vom Wortlaut des Abkommens des DBA abweicht. Das BFH hat am 12. November 2011 entschieden, dass der Wortlaut von Abkommen nicht durch Konsultationsvereinbarungen über den vom DBA

---

<sup>122</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141.

<sup>123</sup> Ziesecke/Muscheites/Bergerhoff, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, in: DStR 2018, S. 1889 (S. 1898).

<sup>124</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2143).

<sup>125</sup> Vgl. Lühn, Das belgische Special Tax Regime – Kein DBA-Schutz bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland.

<sup>126</sup> Loschelder, in: Schmidt, § 50d, Rn. 57.

<sup>127</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2144).

<sup>128</sup> BFH v. 04.11.2014, Az. I R 19/13.

<sup>129</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 91.

gesetzten Rahmen ausgedehnt werden darf.<sup>130</sup> Der Rechtsauffassungen kann folglich nicht gefolgt werden.<sup>131</sup> Die gleiche Problematik gilt für die Ausführungen zu Abfindungsbesteuerung in Sonderfällen.<sup>132</sup> Hier sollen Konsultationsvereinbarungen zu Abfindungen uneingeschränkt gelten. Es wird allerdings außer Acht gelassen, dass die Konsultationsvereinbarung zum Sachverhalt des Zeitbezugs von Abfindungen mit Luxemburg nicht von dem dazugehörigen DBA gedeckt ist.<sup>133</sup>

Weiterhin scheint sich die in Punkt 4.3.3.2 dargelegte Vereinfachungsregelung überholt zu haben. So kommt es zu der widerlegbaren Anscheinsvermutung, dass der Arbeitnehmer den wirtschaftlichen Arbeitgeber nicht wechselt, wenn die Entsendung zwischen verbundenen Unternehmen sich auf nicht mehr als drei Monaten erstreckt. Allerdings führt das BMF Schreiben aus, dass „stets die tatsächlichen Verhältnisse des Einzelfalls maßgeblich“ sind.<sup>134</sup> Dies führt dazu, dass die Vereinfachungsregelung ausgehöhlt wird, da die Einzelfallprüfung nun auch bei Entsendungen mit einer Länge von weniger als drei Monaten nötig ist.

Fraglich ist außerdem, ob die Regelung des 5.5.2 zu Signing Boni mit der aktuellen Rechtsprechung vereinbar ist. So soll das Besteuerungsrecht dieser Boni nach wirtschaftlicher Betrachtungsweise anhand der vereinbarten Vertragslaufzeit dem Tätigkeitsstaat zustehen. Allerdings hat das FG München am 13. Mai 2015<sup>135</sup> entschieden, dass das Besteuerungsrecht nur dann dem Tätigkeitsstaat zusteht, wenn die Vergütung konkret einer im Tätigkeitsstaat ausgeübte Tätigkeit zugeordnet werden kann. Wenn die Bonuszahlung allein wegen der Beschäftigungsaufnahme gezahlt wird, so steht das Besteuerungsrecht dem Ansässigkeitsstaat zu.

Weiterhin scheinen die Regelungen zum Erdienungszeitraum von Stock-Options beliebig.<sup>136</sup> Es ist nicht zu erklären, wieso bei nicht handelbaren Stock-Options der Erdienungszeitraum zwischen Granting und Vesting liegen soll, bei handelbaren Stock-Options dieser aber in der Vergangenheit liegt und sich auf den Zeitraum der Tätigkeit beziehen soll für den diese gewährt wird. Beides stellt eine Entlohnungsform dar und

---

<sup>130</sup> BFH, BStBl. 2012 II, 548.

<sup>131</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2143).

<sup>132</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 230.

<sup>133</sup> Schmitt/Amedov, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: DB 2018, S. 2141 (S. 2145).

<sup>134</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 142.

<sup>135</sup> FG München, EFG 2015, S. 1100.

<sup>136</sup> BMF, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, Rn. 245 ff.

beide können entgegen der unzutreffenden Bezeichnung „handelbar“ und „nicht handelbar“ als Option veräußert werden. Weiterhin ist unklar wie festgestellt werden soll, was der Zeitraum der Tätigkeit ist für den die handelbaren Stock-Options gewährt wurden. Hier wäre eine Regelung angebracht gewesen, die umfassend und nach den gleichen Maßstäben, unabhängig von der „Handelbarkeit“ der Stock-Options, den Zuflusszeitpunkt des geldwerten Vorteils bestimmt.

## **VI. Das BMF Schreiben zur Anrufungsauskunft der Arbeitgeber und anderer Beteiligter im Sinne des § 42e EStG vom 12. Dezember 2017**

Das BMF veröffentlichte am 12. Dezember 2017 ein Schreiben zur Anrufungsauskunft im Sinne des § 42e EStG.<sup>137</sup> Dieses ersetzt das Schreiben des BMF vom 18. Februar 2011.

### **1. Der Regelungsinhalt des BMF Schreibens**

Die bisher dort getroffenen Einzelregelungen werden um Aussagen angrenzender Verwaltungsanordnungen ergänzt. Es sind Neuregelungen enthalten und es wird die zwischenzeitliche Rechtsprechung zum Thema umgesetzt.<sup>138</sup>

Das Schreiben gliedert sich in 6 Abschnitte. Es nennt die zur Forderung einer Anrufungsauskunft berechtigten Personen, die Zuständigkeit der jeweiligen Finanzämter, Formvorschriften, anwendbare Rechtsvorschriften, Bindungswirkung und gerichtliche Überprüfungsmöglichkeiten sowie die zeitliche Anwendung, wobei hier nur die Ersetzung des bisherigen Schreibens vom 18. Februar 2011<sup>139</sup> beschrieben wird.

Die Anrufungsauskunft kann von den Beteiligten im Sinne des § 42e S. 1 EStG beantragt werden. Dies sind der Arbeitgeber, Arbeitnehmer sowie der die Pflichten des Arbeitgebers erfüllende Dritte im Sinne von § 38 Absatz 3a EStG. Zu dieser Gruppe hinzugetreten sind mit dem aktuellen Schreiben auch die nach Vorschriften außerhalb des EStG für Lohnsteuer Haftende, beispielsweise gesetzliche Vertreter, Vermögensverwalter und Verfügungsberechtigte im Sinne der §§ 34f. AO.

---

<sup>137</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG.

<sup>138</sup> Krause, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.12.2017 zur LSt-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG), in: DB 2018, S. 346.

<sup>139</sup> BMF, BStBl. 2011 I, S. 213.

Weiterhin werden inhaltliche Anforderungen an den Antrag konkretisiert. Es muss sich um konkrete Rechtsfragen handeln. Es wird weiterhin klarstellend Bezug genommen auf den § 42e S. 1 EStG, die Rechtsfrage muss also für den Einzelfall von Bedeutung sein.

Zuständig für die Auskunftserteilung ist weiterhin das Betriebsstättenfinanzamt im Sinne des § 41 Abs. 2 EStG. Sollte der Arbeitgeber mehrere Betriebsstätten unterhalten, hat das zuständige Finanzamt seine Auskunft mit den anderen Betriebsstättenfinanzämtern abzustimmen, insofern der Fall von einigem Gewicht ist und die Auskunft auch für die anderen Finanzämter von Bedeutung ist. Gleiches gilt für Anrufungsauskünfte grundsätzlicher Art, also solchen Auskünften, die auch auf die gleichartigen Sachverhalte der übrigen Finanzämter anwendbar sind. Betrifft die Auskunft mehrere Unternehmen eines Konzerns, so koordiniert das Finanzamt der Konzernzentrale die Auskunft.<sup>140</sup>

Wenn der Auskunftersuchende Arbeitnehmer ist, bleibt für ihn auch dann das Betriebsstättenfinanzamt bzw. das Finanzamt der Geschäftsleitung zuständig, wenn es sich um ein Konzernunternehmen handelt. Dies entspricht auch § 42e S. 1 u. 2 EStG. Sollte in dieser Konstellation eine Auskunft von einigem Gewicht oder eine auch für andere Arbeitnehmer des Konzerns relevante Auskunft begehrt werden, so ist diese mit den anderen betroffenen Finanzämtern über das Finanzamt der Konzernzentrale abzustimmen.

Weiterhin tritt nun eine Neuregelung zu den grundsätzlich schon in Abschnitt R 42e LStR 2015 dargelegten Ausführungen zur Zuständigkeit hinzu.<sup>141</sup> Sollte der Auskunftbegehrende eine öffentliche Kasse einer juristischen Person des öffentlichen Rechts sein, so hat das Betriebsstättenfinanzamt eine Auskunft zu erteilen, in dessen Bezirk die lohnsteuerliche Betriebsstätte des Arbeitgebers liegt.<sup>142</sup>

Die Vorschriften zur Form von Antrag und Auskunft sind inhaltlich sinngleich geblieben. Der Antrag unterliegt keinem Formzwang, das Finanzamt jedoch soll die Anrufungsauskunft immer schriftlich erteilen.<sup>143</sup> Die Auskunft kann durch das Finanzamt befristet erteilt werden.<sup>144</sup>

---

<sup>140</sup> Thurow, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: BC 2018, S. 5.

<sup>141</sup> Krause, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.12.2017 zur LSt-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG), in: DB 2018, S. 346 (S. 347).

<sup>142</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Rn. 6.

<sup>143</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Rn. 8.

<sup>144</sup> Ebenda, Rn. 9.

Im vierten Abschnitt findet sich eine Übersicht über die auf Auskünfte anwendbaren Rechtsvorschriften. So gelten die Regelungen in §§ 118 ff. AO unmittelbar. Weiterhin ist § 207 Abs. 2 AO sinngemäß anwendbar, die Anrufungsauskunft kann folglich mit Wirkung für die Zukunft aufgehoben oder geändert werden. Aus der analogen Rechtsanwendung des § 207 Abs. 1 AO ergibt sich weiterhin, dass, sollten Rechtsvorschriften, auf denen eine Auskunft gefußt hat, geändert werden, die Anrufungsauskunft außer Kraft tritt. Insbesondere sind auch die Regelungen über das außergerichtliche Rechtsbehelfsverfahren §§ 347 ff. AO anzuwenden.

Das Schreiben legt in Abschnitt 5 dar, dass es sich bei der Anrufungsauskunft nicht um eine unverbindliche Rechtsauskunft, sondern um einen feststellenden, aber nicht vollziehbarer Verwaltungsakt im Sinne des § 118 Satz 1 AO handelt, mit dem sich das Finanzamt selbst bindet. Entsprechend sind Auskünfte im Rechtsbehelfsverfahren inhaltlich überprüfbar.

Weiterhin wurde das BFH Urteil vom 27. Februar 2014 umgesetzt.<sup>145</sup> Dieses schränkt die Überprüfbarkeit durch die Finanzgerichte ein. Diese überprüfen die Auskunft nur auf die zutreffende Erfassung des Sachverhalts und eine möglicherweise evident-fehlerhafte rechtliche Beurteilung.<sup>146</sup> Der Antragssteller hat folglich keinen Anspruch auf eine materiell-rechtlich richtige Auskunft.<sup>147</sup>

Hinzugetreten der zweite Leitsatz des BFH Urteils vom 17. Oktober 2018.<sup>148</sup> Sollte das Betriebsstättenfinanzamt eine Anrufungsauskunft erteilen, so sind die Finanzbehörden im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens an diese gegenüber allen Beteiligten gebunden.<sup>149</sup> Nachforderungen des Finanzamts gegenüber dem Arbeitnehmer aus § 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG aufgrund nicht abgeführter Lohnsteuer durch unrichtige, dem Arbeitgeber gegenüber erklärte Anrufungsauskunft, sind unmöglich. Auch die Ausführungen zur Reichweite der Bindungswirkung beziehen sich auf oben genanntes Urteil. Das Wohnsitzfinanzamt ist nicht an die Auskunft des Betriebsstättenfinanzamts

---

<sup>145</sup> BFH, BStBl. 2014 II, 894.

<sup>146</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Rn. 17.

<sup>147</sup> Krause, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.12.2017 zur LSt-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG), in: DB 2018, S. 346 (S. 347).

<sup>148</sup> BFH, BStBl. 2014 II, 892.

<sup>149</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Rn. 18.

gebunden.<sup>150</sup> Es kann nun also auch einen für den Steuerpflichtigen günstigeren Standpunkt einnehmen.<sup>151</sup>

## **2. Kritische Analyse des BMF Schreibens zur Anrufungsauskunft der Arbeitgeber und anderer Beteiligter**

Abschließend lässt sich festhalten, dass das BMF mit dem Schreiben die Übersichtlichkeit der bestehenden Regelungen erhöht. Versprengte Einzelregelungen werden nun zusammenhängend dargestellt<sup>152</sup> und von der Rechtsprechung überholte Aussagen aktualisiert.<sup>153</sup> Es ist insofern als gelungen zu bezeichnen.

Es ist fraglich, wie die Regelung, dass das Wohnsitzfinanzamt nicht an die in der Auskunft geäußerte Rechtsauffassung des Betriebsstättenfinanzamts gebunden ist, in der Verwaltungswirklichkeit aufgenommen wird.<sup>154</sup> Diese ist sicherlich systematisch korrekt, könnte aber zu einem erheblichen verwaltungsökonomischen Aufwand führen.<sup>155</sup>

Das Schreiben übernimmt weiterhin die Rechtsauffassung des BFH, nach welcher der Antragssteller keinen Anspruch auf eine materiell-rechtlich korrekte Auskunft hat. Diese Rechtsauffassung ist in der Literatur umstritten.

Die diese Rechtsauffassung ablehnende Seite führt an, dass diese Minderung des Rechtsschutzes im Vergleich zur vollen Überprüfbarkeit der Auskunft durch Gerichte die Effektivität des Rechtsschutzes signifikant einschränkt und nicht überzeugt. Der Arbeitgeber hat die Lohnsteuer in zutreffender Höhe abzuführen und könne dies bei zweifelhafter Rechtslage nur, wenn ihm eine inhaltlich richtige Auskunft erteilt würde. Der Lohnsteuerabzug bürde dem Arbeitgeber erhebliche finanzielle Risiken auf, sollte er die Lohnsteuer in zu geringer Höhe abführen. Dieses Verfahren führe der Arbeitgeber im Übrigen nur durch, weil der Staat ihm dieses Verfahren aufbürde. Originärer Steuerschuldner ist der Arbeitnehmer, nicht der Arbeitgeber. Dem Arbeitgeber lediglich die Möglichkeit zu lassen, seine eigene Lohnsteueranmeldung anzufechten, sei unangemessen. Bis dahin bleibe er weiterhin einem möglichen Haftungsanspruch ausgesetzt. Diese

---

<sup>150</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Rn. 20.

<sup>151</sup> Krause, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.12.2017 zur LSt-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG), in: DB 2018, S. 346 (S. 347).

<sup>152</sup> Ebenda.

<sup>153</sup> Hilbert, BB-Kommentar: Lohnsteuerliche Anrufungsauskunft: Bindungswirkung und gerichtliche Überprüfung bleiben die Knackpunkte, in: BB 2018, 424.

<sup>154</sup> BMF, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, Rn. 20.

<sup>155</sup> Hilbert, BB-Kommentar: Lohnsteuerliche Anrufungsauskunft: Bindungswirkung und gerichtliche Überprüfung bleiben die Knackpunkte, in: BB 2018, 424.



Praxis sei weiterhin nicht verfahrensökonomisch. Es sei außerdem inkonsequent, den Rechtsschutz über die gerichtliche Überprüfbarkeit für die grundsätzliche Auskunftspflicht zwar zu bejahen, diesen aber nicht auf den Inhalt auszudehnen.<sup>156</sup>

Die Gegenmeinung schließt sich der allgemeinen Rechtsprechung zur verbindlichen Auskunft nach § 89 Abs. 2 AO an. Diese wurde im BFH, Urteil vom 29. Februar 2012 geprägt.<sup>157</sup> Weitere Urteile nehmen hierauf Bezug.<sup>158</sup> Ein Rechtsbehelf sei mangels Klagebefugnis, hier bezogen auf den § 89 Abs. 2 AO, nicht statthaft.<sup>159</sup> Die Auskunft sage lediglich aus, wie die Finanzbehörde den hypothetischen Sachverhalt gegenwärtig beurteile, ohne dass eine endgültige Aussage über die materielle Rechtmäßigkeit einer Steuerfestsetzung getroffen werde.<sup>160</sup> Das gleiche gelte auch für die Lohnsteueranrufungsauskunft nach § 42e EStG. Danach ist die materiell-rechtliche Prüfung durch Finanzgerichte nicht möglich.

Meines Erachtens ist der ersten Meinung der Vorzug zu geben. Eine Angleichung der Rechtsprechung in Bezug zur gerichtlichen Überprüfbarkeit von § 89 Abs. 2 AO, -die im Übrigen auch umstritten ist<sup>161</sup>-, und § 42d Abs. 3 S. 4 Nr. 1 EStG, ohne dass dabei dem Charakter des Lohnsteuervorabzugs Rechnung getragen wird, greift zu kurz. Der Arbeitgeber befindet sich hier in der Situation eines Dienstleisters für den Staat und muss sich doch hinsichtlich der gerichtlichen Überprüfbarkeit so behandeln lassen wie ein Steuerpflichtiger, der im eigenen Interesse handelt. Er trägt das Haftungsrisiko für eine lediglich von ihm vereinnahmte Steuer. Entsprechend ist die vom BFH geäußerte Rechtsauffassung sicherlich vertretbar und in Deckung zur Rechtsprechung, das Ignorieren der entgegenstehenden Literaturmeinung unterhöhlt hier aber Bedeutung der lohnsteuerlichen Anrufungsauskunft.

## **D. Urteile des Jahres 2018 mit lohnsteuerrechtlichem Bezug**

---

<sup>156</sup> Krüger, in: Schmidt, § 42e, Rn. 5.; Seer, in: Tipke/Kruse, § 89 Rz. 104.; Rätke, in: Klein, § 89 Rz. 39.

<sup>157</sup> BFH, DStRE 2012, S. 189.

<sup>158</sup> FG Niedersachsen, EFG 2017, 1751; BFH, DStRE 2016, 113; BFH, BeckRS 2014, 95403; BFH, BStBl. 2015, II 48.

<sup>159</sup> Söhn, in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 89, Rz. 309.

<sup>160</sup> Blumers, Auskunft, verbindlich nach Belieben der Verwaltung?, in: DB 2018, S. 1108 (S. 1109).

<sup>161</sup> Krumm, DStR 2011, S. 2429 (S. 2434).

Nachfolgend werden die wichtigsten Urteile mit Bezug zum Lohnsteuerrecht des Jahres 2018 dargestellt, kurz besprochen, mögliche Schlüsse daraus gezogen und die Auswirkungen auf die steuerliche Praxis abgeschätzt.

## **I. Die Entscheidung des Finanzgerichts Köln vom 27 Juni 2018 3 K 870/17 zum Zuwendungsumfang bei Betriebsveranstaltungen**

Mit der Entscheidung konkretisiert das FG Köln wie No-Show Kosten bei Betriebsveranstaltungen lohnsteuerlich zu behandeln sind.<sup>162</sup>

Die Klägerin, eine GmbH, plante eine Betriebsfeier. Ausgestaltet wurde diese Feier in Form eines gemeinsamen Kochkurses, welchen der Veranstalter anhand der von der Klägerin gemeldeten Teilnehmerzahl von 27 Personen plante. Entsprechend wurden Speisen und Getränke eingekauft, die jeder Teilnehmer im Rahmen der Betriebsfeier unbegrenzt verzehren durfte. Tatsächlich nahmen nach kurzfristigen Absagen nur 25 Arbeitnehmer teil, wobei sich die Kosten des Kurses nicht veränderten. Die Kosten der Feier wurden trotzdem auf die 27 Arbeitnehmer zu gleichen Teilen umgelegt und lohnsteuerlich entsprechend gebucht. Die Klägerin versteuerte die Zuwendungen, abweichend vom BMF Schreiben vom 14. September 2015<sup>163</sup>, entsprechend pro Person mit einem Siebenundzwanzigstel, da den teilnehmenden Arbeitnehmern darüber hinaus keine Zuwendung i. S. d. § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG zugeflossen sei.

Der Beklagte, das Finanzamt, vertrat die Rechtsauffassung, dass das BMF Schreiben vom 14. September 2015 anzuwenden sei. Die Kosten der Feier seien also nur auf die 25 anwesenden Personen umzulegen. Durch diese Rechtsauffassung würden die No-Show Kosten, also die Kosten die auf die zwar angemeldeten, aber nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfielen, von den Teilnehmenden getragen.

Das Gericht stellte fest, dass die Klage zulässig und begründet ist. Lohnsteuerlich sind die Kosten der Betriebsfeier pro Teilnehmer als Zuwendung mit einem Siebenundzwanzigstel anzusetzen.

So gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit auch Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen, die anlässlich von

---

<sup>162</sup> FG Köln, BB 2018, S. 2277.

<sup>163</sup> BMF, BStBl. 2015 I, 832.

Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter zufließen, siehe § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 1 EStG. Diese sind unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern zurechenbar sind oder ob es sich um rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, siehe § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 2 EStG. Der Ansatz erfolgt mit dem Kostenbetrag, der anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitperson entfällt, siehe § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 5 EStG.

Die Aufwendungen der Klägerin für die zwei Arbeitnehmer, die kurzfristig abgesagt haben, stellt eine fehlgeschlagene Aufwendung dar und ist zwar berücksichtigungsfähige Betriebsausgabe, aber keine den Arbeitnehmern gewährte Zuwendung. No-Show Kosten stellen auch keine abstrakte Bereicherung der teilnehmenden Arbeitnehmer i.S.d. BMF Schreiben vom 14. September 2015 dar. Sachgerecht ist es, nicht auf die Anzahl der tatsächlich teilnehmenden Personen abzustellen, sondern auf die Teilnehmerzahl die geplant und kostenmäßig kalkuliert wurde.<sup>164</sup>

Das Urteil widerspricht damit dem BMF Schreiben vom 14. September 2015. Der Gesetzgeber stellt zwar auf die dem einzelnen Arbeitnehmer individuell zurechenbaren Kosten und auch rechnerische Anteile an weiteren Kosten ab, allerdings heißt das in der teleologischen Auslegung nicht, dass die No-Show Kosten zu einer Bereicherung der teilnehmenden Arbeitnehmer führen.<sup>165</sup> Arbeitgeber können unter Verweis auf das Urteil vertretbar von der Auffassung des BMF Schreibens abweichen. Etwaigen Nachforderungen sollte mit einem Einspruch und dem Antrag auf Ruhen des Verfahrens begegnet werden.<sup>166</sup>

Will der Arbeitgeber von der Auffassung des BMF Schreibens im Lohnsteueranmeldeverfahren abweichen, kann er dies mit Hinweis auf das vorliegende Urteil tun, sollte dies aber in der Lohnsteueranmeldung offenlegen.

Die Revision ist mit dem Aktenzeichen VI R 31/18 beim BFH anhängig.

## **II. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 21. Februar 2018 VI R 25/16 zur Anwendbarkeit der Steuerpauschalisierung § 37b EStG für betrieblich veranlasste Zuwendungen**

---

<sup>164</sup> FG Köln, BB 2018, S. 2277 (S. 2278, Rn. 39).

<sup>165</sup> Janz, BB-Kommentar: Absagen zur Weihnachtsfeier gehen steuerlich nicht zu Lasten der feiernden Kollegen, in: BB 2018, S. 2280.

<sup>166</sup> Korn, „No-Show-Kosten“ bei Betriebsveranstaltungen, in: DStRK, S. 337.

In der Entscheidung vom 21. Februar 2018 befasste sich der BFH mit der Steuerpauschalisierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen.<sup>167</sup>

Die Klägerin vertreibt Fotoausrüstung und führte in mehreren Zeiträumen Verkaufsförderungsprogramme durch. Im Rahmen dieser konnten nicht bei der Klägerin angestellte Fachverkäufer durch den Verkauf von Produkten der Klägerin an Endverbraucher Bonuspunkte sammeln. Diese Bonuspunkte konnten kostenfrei bei einem von der Klägerin beauftragten Unternehmen in Sachprämien und Gutscheine umgewandelt werden. Die ausgeschütteten Prämien und Gutscheine wurden der Klägerin in Rechnung gestellt. Die Lohnsteuer übernahm die Klägerin und erklärte für diese die 30%ige Pauschalsteuer i.S.d. § 37b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG in ihren Lohnsteueranmeldungen. Das Finanzamt erstellte einen Bescheid, in welchem unter anderem der Vorbehalt der Nachprüfung für die streitigen Lohnsteuer-Anmeldungen zurückgenommen wurde. Daraufhin erhob die Klägerin Klage gegen die Besteuerung der Zuwendungen aus dem Bonusprogramm. Dieser Klage wurde nicht stattgegeben, sodass die Klägerin Revision einlegte.

Der BFH entschied, dass die Revision der Klägerin begründet ist. So können Steuerpflichtige nach § 37b Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG die Einkommenssteuer einheitlich für alle im Wirtschaftsjahr gewährten, betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschalsteuersatz von 30% erheben. Der Tatbestand erfasst allerdings nur solche Zuwendungen, die ergänzend zu einem synallagmatischen Leistungsaustausch zwischen Steuerpflichtigem und Zahlungsempfänger hinzutreten, in dem die Zuwendung zwar nicht geschuldet, aber durch den Leistungsaustausch veranlasst ist.<sup>168</sup> Das Hinzutreten der Leistung der Klägerin zu einem von Dritten geschuldeten Entgelt reicht deshalb nicht aus. Die Prämie wurde von der Klägerin nicht zu einer ohnehin vereinbarten Leistung gewährt.

Dies gilt auch in den Fällen, in denen der Fotofachverkäufer selbstständig ist. Die Prämie ist nicht als Dreingabe zur Abnahme von Waren zu sehen, sondern der Prämienanspruch erwächst allein aus der guten Verkaufsleistung, analog zum Sachverhalt bei angestellten Fotofachverkäufern unabhängig vom Bezug der Ware.

---

<sup>167</sup> BFH, BStBl. 2018 II, 389.

<sup>168</sup> BFH, BStBl. 2015 II, 490.

Das vorliegende Urteil konkretisiert die Voraussetzung zur Anwendung des § 37b Abs. 1 Nr. 1 S. 1 EStG dass ein solcher Bezug „zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden muss“. Es ist nun klar, dass ohne das Vorliegen eines Grundgeschäfts zwischen Zuwendendem und Zuwendungsempfänger keine Pauschalierung der Einkommensteuer nach 37b EStG möglich ist.<sup>169</sup>

Dem Steuerpflichtigen wird allerdings wohl nicht an einer solchen Einengung des Nutzungsbereichs gelegen sein, ist doch bei der Nichtanwendung der Pauschalisierung eine Versteuerung durch den Empfänger der Zuwendung vorzunehmen. Dieses läuft dem verkaufsfördernden Zweck der Verkaufsförderungsprogramme aber zuwider und sollte im vorliegenden Fall durch den Rückgriff auf die Pauschalisierung über § 37b EStG eigentlich vermieden werden.<sup>170</sup>

### **III. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 11. April 2018 I R 5/16 zum Besteuerungsrecht eines sog. Signing Bonus**

Der BFH befasste sich in seiner Entscheidung vom 11. April 2018 mit dem Besteuerungsrecht eines sog. Signing Bonus.<sup>171</sup> Hierbei handelt es sich um eine einmalige Antrittsprämie.<sup>172</sup>

Das FA als Revident wandte sich gegen ein klageabweisendes Urteil des FG München. Die Beteiligten, das Finanzamt und ein eingetragener Verein, stritten sich darüber, ob eine Einmalzahlung nach dem DBA Schweiz 1971/2010 der inländischen Besteuerung unterliegt. Der eingetragene Verein unterhält Forschungseinrichtungen die von in- und ausländischen Wissenschaftlern geleitet werden. Dieser schloss am 15.12.2011 mit einem in der Schweiz wohnhaften Wissenschaftler einen Arbeitsvertrag. Bereits am 21. November 2011 wurde verabredet, dass dem Wissenschaftler eine Einmalzahlung i.H.v. 200.000 Euro zufließen sollte. Diese sollte den Wissenschaftler dazu bewegen, hauptamtlich als Direktor für den gemeinnützigen Verein tätig zu werden und an das vom Verein betriebene Institut zu binden. Sollte der Wissenschaftler vor Ablauf von fünf Jahren das Institut verlassen, wäre diese Einmalzahlung zurückzuzahlen. Das Institut

---

<sup>169</sup> Eismann, Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen, in: DStRK, 2018, S. 180; Plenker, Aktuelle Entwicklungen im Lohnsteuerrecht: Sachbezüge und (Pauschal-)Steuer, in: BC 2018, S. 539.

<sup>170</sup> Hilbert, BB-Kommentar: Pauschalisierung nach § 37b EStG: Mehr Flexibilität für die Unternehmen wäre wünschenswert, in: BB 2018, S. 1384.

<sup>171</sup> BFH, BStBl. 2018 II, 761.

<sup>172</sup> Schade: Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats für einen sog. „signing bonus“, in: DStRK, 2018, S. 303.

beehrte vom Finanzamt die Freistellung vom Lohnsteuerabzug der ersten Tranche der Zahlung unter Hinweis auf das DBA Schweiz, mithin sollte das Besteuerungsrecht also bei der Schweiz liegen.

Der BFH entschied, dass das Besteuerungsrecht in Deutschland liegt. Die Einmalzahlung stellt eine Einkunft des Wissenschaftlers aus nichtselbstständiger Arbeit i.S.d. § 19 EStG dar, sodass Deutschland das Besteuerungsrecht nach Art. 15 Abs. 1 S. 2 DBA-Schweiz 1971/2010 zusteht. Zum Arbeitslohn gehören nach § 2 Abs. 2 Nr. 1 LStDV auch Einnahmen im Hinblick auf ein künftiges Dienstverhältnis. Dazu zählen auch vor Vertragsschluss geleistete Handgelder und Antrittsprämien. Dies gilt auch dann, wenn der Steuerpflichtige zum Zeitpunkt der Zahlung beschränkt steuerpflichtig i.S.d. § 49 Abs. 1 Nr. 4a. EStG ist. Diese Unterliegen folglich der Lohnsteuerabzugspflicht.

Die Vorinstanz hat das abkommensrechtlich bestimmte Besteuerungsrecht falsch verortet. Ein sog. Signing Bonus ist die Vergütung für nichtselbstständige Arbeit i.S.d. Art. 15 Abs. 1 S. 1 Hs. 2 S. 2 DBA-Schweiz, weil die Zahlung für eine in Deutschland ausgeübte Tätigkeit bezogen wurde.<sup>173</sup>

Mit dem Urteil harmonisiert das BFH die Rechtsprechung mit internationalen Entscheidungen.<sup>174</sup> Das zukünftige Dienstverhältnis soll kausal für die Zahlung des Antrittsgeldes sein. Allerdings ist fraglich, wie die Rechtslage bei Fehlen einer Abrede der Rückzahlung bei Nichterfüllung der vertraglich festgelegten Dienstzeit ist. Hier könnte der Zahlungsgrund des Antrittsgelds nicht mehr auf die Dienstzeit bezogen sein.<sup>175</sup>

#### **IV. Die Entscheidung des Finanzgerichts Düsseldorf vom 22. Februar 2018 9 K 580/17 L zur lohnsteuerlichen Behandlung von Zuwendungen in Form von Bustransfers zu Betriebsfeiern**

In der Entscheidung vom 22. Februar beschäftigt sich das FG Düsseldorf mit der steuerlichen Behandlung von Zuwendungen in Form eines Bustransfers im Rahmen einer Jubiläumsfeier.<sup>176</sup>

Die Klägerin klagte gegen eine Lohnsteuernachforderung. Streitig war die Lohnversteuerung von Zuwendungen im Rahmen einer Ehrung von Jubilaren. Zu dieser

---

<sup>173</sup> BB (Hrsg.), Deutsches Besteuerungsrecht bei Zahlung eines sog. signing bonus, in: BB 2018, S. 2544.

<sup>174</sup> Hoge Raad, Urt. v. 05.06.1996, Nr. 29.358, BNB 1996/232; Tax Court of Canada v. 14.10.1999, [2000] 1 CTC 2061, Khabibulin v. Her Majesty the Queen.

<sup>175</sup> Schade, Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats für einen sog. „signing bonus“, in: DStRK, 2018, S. 303.

<sup>176</sup> StB 2018, S. 163.

Betriebsfeier sollte grundsätzlich selbstständig an- und abgereist werden. Es gab allerdings auch die Möglichkeit, einen Shuttlebus für Hin- und bzw. oder Rückfahrt zwischen Veranstaltungsort und Hauptverwaltung der Klägerin zu nutzen. Die Nutzung war im Vorhinein mit der Zusage zum Erscheinen anzugeben.

Der Beklagte hat die Kosten dieses Bustransfers auf die angemeldeten 160 Personen umgelegt und in Ansatz gebracht und dadurch bewirkt, dass die 110 Euro Freigrenze aus § 19 Abs. 1a S. 3 EStG überschritten wurde. Die Klägerin ist der Rechtauffassung, dass diese Kosten nicht in die Berechnung des geldwerten Vorteils einzubeziehen waren, die Freigrenze also nicht überschritten wird.

Das Gericht entschied zu Gunsten der Klägerin, dass die Kosten des Bustransfers lohnsteuerlich nicht in Ansatz zu bringen sind. So unterfallen Einnahmen der Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zwar § 19 Abs. S. 1 Nr. 1 EStG, allerdings nicht wenn diese Zuwendungen des Arbeitgebers im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse geleistet werden.

Die streitigen Zuwendungen im Rahmen einer Betriebsveranstaltung liegen im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse. Dieses Interesse liegt in der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer untereinander und in der Verbesserung des Betriebsklimas. Es gilt folglich die Freigrenze von 110 Euro.

Das Abhalten einer Betriebsveranstaltung in fremden statt in den Räumen des Arbeitgebers ist für sich betrachtet kein geldwerter Vorteil beim Arbeitnehmer. Der durch die Verlegung der Betriebsfeier außerhalb der Räume des Arbeitgebers notwendig gewordene Bustransfer stellt lediglich eine Aufwendung für den äußeren Rahmen der Betriebsfeier dar. Dem Arbeitnehmer fließt hierdurch kein Konsumwert zu.

Der Beklagte berief sich auf das BMF Schreiben vom 14. September 2015, Nr. 6, Beispiel 2 und 3.<sup>177</sup> Die Betriebsveranstaltung beginne mit der Abreise, da diese vom Arbeitgeber organisiert war. Da es sich in den Beispielen aber um Betriebsausflüge handelt, bei denen die Busreise einen Erlebniswert hat, sind die Ausführungen des Beklagten unzutreffend.

Zusammenfassend lässt sich feststellen, dass vom Arbeitgeber organisierte Busreisen zu Betriebsveranstaltungen nicht zwingend einen geldwerten Vorteil beim

---

<sup>177</sup> BStBl. 2015 I, 832.

Arbeitnehmer darstellen und lohnsteuerlich behandelt werden müssen. Es kommt auch auf den Charakter dieser Reise an. Um lohnsteuerlich relevant zu werden, muss der Transfer zur Betriebsveranstaltung einen Erlebniswert haben.

## **V. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 22. Februar 2018 VI R 17/16 zum Zuflusszeitpunkt von Arbeitslohn bei Wertguthabenkonten eines Fremdgeschäftsführers einer Kapitalgesellschaft**

Der BFH entschied am 22. Februar 2018 zum Zuflusszeitpunkt des Lohns bei Wertguthabenkonten.<sup>178</sup>

Der Revisionsbeklagte war ein nicht am Stammkapital beteiligter Geschäftsführer einer GmbH, der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von dieser bezog. Der Revident war das Finanzamt. Der Dienstvertrag des Klägers wurde um eine Wertguthabenvereinbarung ergänzt. Diese Vereinbarung erlaubt es ihm ein Wertguthaben zur Finanzierung eines vorzeitigen Ruhestands anzusammeln. Dem Wertguthaben gemäß kann der Geschäftsführer dann eine bezahlte Freistellung in Anspruch nehmen. Als Bedingungen für ein frühzeitiges Ausscheiden als Geschäftsführer wurden das Niederlegen der Pflichten als Geschäftsführer und eine entsprechende Eintragung im Handelsregister verabredet. Das Wertguthaben wurde durch einen Verzicht auf laufende Bezüge aufgeladen und diese dem Lohnsteuerabzug nicht unterworfen. Die GmbH schloss eine Rückdeckungsversicherung für die spätere Finanzierung der Auszahlungen während der Freistellungsphase ab.

Das Finanzamt vertrat die Rechtauffassung, dass die Aufladung des Wertguthabens lohnsteuerpflichtig sei. Zeitwertkonten seien bei GmbH-Geschäftsführern ab dem 1. Januar 2009 nicht mehr anzuerkennen. Die Gutschrift führte zum Zufluss von Arbeitslohn.

Der BFH entschied zugunsten des Revisionsbeklagten. Die Zuführung von Wert zum Zeitwertkonto stellt beim Kläger keinen gegenwärtig zufließenden Arbeitslohn dar. So gilt laufender Arbeitslohn als im Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt, siehe § 38a Abs. 1 S. 2 u. 3 EStG. Allerdings setzt § 38a Abs. 1 S. 2 EStG den tatsächlichen Zufluss i.S.v. § 11 Abs. 1 EStG voraus. Der Zuflusszeitpunkt beim

---

<sup>178</sup> BFH, DSStR 2018, S. 1159.



Arbeitnehmer des Wertzuflusses auf dem Wertguthabenkonto ist der Tag der Erfüllung des Anspruchs des Arbeitnehmers, also der Tag an dem der Arbeitnehmer den Wert abfließen lässt. Das Innehaben von Ansprüchen führt den Zufluss von Einnahmen noch nicht herbei.

Das Vorliegen eines Zuflusses ist aber zu bejahen wenn zum Ausdruck gebracht wird, dass die Gutschrift dem Berechtigten von nun an zur Verfügung steht. Der Gläubiger müsste dazu in der Lage sein, die Auszahlung ohne weiteres Zutun des Schuldners herbeizuführen. Gleiches gilt für eine vom Gläubiger initiierte Novation, die Aufhebung eines Schuldverhältnisses verbunden mit der Begründung eines neuen, sodass das neue Schuldverhältnis an die Stelle des alten tritt.<sup>179</sup> Auch eine Lohnverwendungsabrede, bei der der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einem Dritten gegenüber einen Anspruch verschafft, führt zum Lohnzufluss. Im vorliegenden Fall ist keine der angesprochenen Konstellationen erkennbar.

Eine Zuflussfiktion auf Basis der Geschäftsführereigenschaft des Revisionsbeklagten kommt nicht in Betracht. Dies kommt nur bei beherrschenden Geschäftsführern in Betracht, nicht aber bei Fremdgeschäftsführern ohne wirtschaftliche Verfügungsmacht über die Auszahlung des Wertes auf dem Wertguthabenkonto.

Abschließend lässt sich festhalten, dass die Entscheidung des BFH sachlich logisch ist und die ungerechtfertigte Ungleichbehandlung von Arbeitnehmern und Fremdgeschäftsführern beim Zuflusszeitpunkt von Wertguthabenkonten beendet.<sup>180</sup> Gutschriften auf einem Wertguthabenkonto stellen keinen gegenwärtig zufließenden, lohnsteuerrelevanten, Arbeitslohn dar. Daran ändert auch die Organeigenschaft des Geschäftsführers nichts, solange der Begünstigte keine Verfügungsmacht über das Wertguthaben erlangt. Um eine Besteuerung des Wertguthabens erst in der Auszahlungsphase zu bewirken, dürfen dem Begünstigten vorher weder Auszahlungen zufließen noch darf er Verfügungsmacht erlangen.<sup>181</sup> Meines Erachtens sind diese Überlegungen auch auf beherrschende Gesellschafter zu übertragen, so durch Abreden sichergestellt ist, dass diese keine sofortige Verfügungsmacht über das Wertguthaben erlangen.

---

<sup>179</sup> Grüneberg, in: Palandt, § 311, Rn. 8.

<sup>180</sup> Selig-Kraft, BB-Kommentar: Kein Lohnzufluss bei Zeitwertkonten von Fremd-Geschäftsführern, in: BB 2018, S. 2792.

<sup>181</sup> Heinmüller, BB-Kommentar: Vorsicht bei der Ausgestaltung des vorzeitigen Ruhestands für Fremd-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, in: BB 2018, S. 2024.

## **VI. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 7. Juni 2018 VI R 13/16 zur lohnsteuerlichen Behandlung des Arbeitgeberzuschusses zur privaten Zusatzkrankenversicherung**

Der BFH befasste sich mit der Frage, ob der Arbeitgeberzuschuss zur privaten Zusatzkrankenversicherung als Barlohn oder Sachbezug zu qualifizieren ist.<sup>182</sup>

Der Kläger und Revisionsbeklagte wandte sich gegen die Festsetzung der Einkommenssteuer des Finanzamts, hier Beklagter und Revisionskläger. Das Finanzamt berücksichtigte die Versicherungsbeiträge in Höhe von 36,42 Euro monatlich bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Es handelte sich um Versicherungsbeiträge für zwei Versicherungen, eine Zusatzkrankenversicherung für Vorsorgeuntersuchungen und stationäre Zusatzleistungen sowie Zahnersatz. Der BFH bestätigte die Vorinstanz, das FG Sachsen. Die für den Versicherungsschutz geleisteten Beiträge sind Sachbezüge, die der Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG unterliegen.

Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG ist jeder Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlagt ist. Dieser liegt hier vor. Allerdings ist die Frage ob es sich hierbei um Bar- oder Sachlohn handelt im Hinblick auf die Anwendbarkeit der Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG zu klären. Sachbezüge bleiben außer Ansatz, wenn diese 44 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen.

Ob der Arbeitnehmer einen Barlohn oder einen Sachbezug erhält, ist anhand der arbeitsvertraglichen Vereinbarung zu prüfen. Ein Sachbezug unterscheidet sich von einem Barlohn durch die Art des arbeitgeberseitig zugesagten Vorteils, nicht durch die Art und Weise der Erfüllung des Anspruchs.

Kann also der Arbeitgeber nur die Sache selbst beanspruchen liegt ein Sachbezug im Sinne des § 8 Abs. 2 S. 1 EStG vor. Ob der Arbeitnehmer die Sache von einem, vom Arbeitgeber bezahlten, Dritten bezieht oder vom Arbeitgeber selbst ist unerheblich. Sollte der Arbeitgeber allerdings auch einen Anspruch erlangt haben, der es ihm ermöglicht anstelle der Sache den Barlohn in Höhe des Werts der Sachbezüge verlangen zu können, so handelt es sich stets um Barlohn.

Das Finanzamt führte an, dass der BFH durch seine Urteile bezüglich des Sachlohnbegriffs diesen ausweite. Der BFH verweist hier auf seine bereits getätigten Ausführungen

---

<sup>182</sup> BFH, DSrR 2018, S. 1907.

zu diesem Thema und hält an diesen fest. Die außerdem vom Finanzamt angeführte Verletzung des Art. 3 Abs. 1 GG liegt auch nicht vor. Die Ungleichbehandlung ist bereits im Gesetz selbst angelegt. Den weiteren Einwänden des BMF zu Zukunftssicherungsleistungen, die regelmäßig zu Barlohn führten, vermochte der Senat nicht zu folgen. Die vom BMF angeführten Entscheidungen des BFH sind nicht einschlägig, befassten Sie sich doch nicht mit der Abgrenzungsfrage von Barlohn und Sachzuwendung.

Damit hält das BFH auch weiterhin an seiner Rechtsprechung fest, die durch die ganz herrschende Meinung in der Literatur bestätigt wird.<sup>183</sup> Ein Urteil des BFH in ähnlicher Sache vom 4. Juli 2018 setzt die Rechtsprechungslinie des BFH fort.<sup>184</sup>

Das BFH verfestigte mit dem Urteil nochmals seine Ansichten zur Definition des Sachbezugsbegriffs. Die Abgrenzung zum Barlohn ist strikt anhand der Art des zugesagten Vorteils zu ziehen. Für die Praxis ergibt sich dadurch ein Gestaltungsspielraum. Die 44 Euro-Freigrenze § 8 Abs. 2 S. 11 EStG kann, je nach Gestaltungswillen des Arbeitgebers, für den Arbeitgeberzuschuss zur privaten Zusatzkrankenversicherung genutzt werden, indem diese Zuwendung als Sachlohn ausgestaltet wird oder diese Zuwendungen können bewusst als Barlohn ausgestaltet werden, um die Freigrenze anderweitig nutzen zu können.<sup>185</sup>

## **VII. Die Entscheidung des Bundesfinanzhofs vom 6. Juni 2018 VI R 32/16 zur 44-Euro Freigrenze bei Sachbezügen**

In der Entscheidung befasste sich der BFH mit der Bewertung von Sachbezügen im Hinblick auf die 44-Euro Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 9 EStG.<sup>186</sup>

Im vorliegenden Fall gewährte die Klägerin, eine GmbH, ihren Mitarbeitern Sachprämien. Abgewickelt wurde die Prämiengewährung über die Firma X-GmbH. Die bezugsberechtigten Arbeitnehmer der Klägerin konnten über ein Onlineportal der X-GmbH monatlich aus dem Angebot der X-GmbH Prämien auswählen. Die Klägerin bekam diese Prämien nebst einer sogenannten Versand- und Handlingpauschale in Rechnung gestellt. Nach Rechnungsausgleich wurden die Waren entweder an die Arbeitnehmer versandt oder an die Klägerin zur Verteilung im Betrieb ausgehändigt. Der Bruttobetrag

---

<sup>183</sup> BFH, DSStR 2018, S. 1907, Rn. 14.

<sup>184</sup> BFH, DSStR, 2018, S. 1910.

<sup>185</sup> Hilbert, BB-Kommentar: Die Steuerpraxis muss sich endgültig auf den Sachbezugsbegriff nach der Definition des BFH einstellen, in: BB 2018, S. 2664.

<sup>186</sup> BFH, DSStR 2018, S. 1752.

der Sachbezüge betrug regelmäßig 43,99 Euro, die Versand- und Handlingpauschale 6 Euro. Die Klägerin verbuchte die Rechnungen als Personalaufwand. Die monatliche Lohnabrechnung der Arbeitnehmer wies monatlich jeweils 44 Euro als Sachbezüge aus. Weder die Sachbezüge in Höhe von 44 Euro, noch die Versand- und Handlingpauschale wurde lohnversteuert.

Das Finanzamt vertrat im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Rechtauffassung, dass die Versand- und Handlingpauschale den Sachzuwendungen hinzurechnen und die 44-Euro Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 9 EStG mithin überschritten sei. Gegen den Lohnsteuernachforderungsbescheid wandte sich die Klägerin.

Der Bundesfinanzhof sieht die Revision als begründet an. So ist der Sachvorteil mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG am Abgabeort anzusetzen. Dies ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische beziehungsweise gleichartige Waren tatsächlich gezahlt wird. Vergleichspreis ist grundsätzlich der günstigste Einzelhandelspreis am Markt, da der Endverbraucher regelmäßig das günstigste Angebot annehmen wird.<sup>187</sup> Markt in diesem Sinne sind alle gewerblichen Anbieter, von denen der Steuerpflichtige die konkrete Ware oder Dienstleistung im Inland unter Einbeziehung allgemein zugänglicher Internetangebote oder auf sonstige Weise gewöhnlich beziehen kann. Jeder Sachbezug ist hierbei einzeln zu bewerten.

Grundsätzlich ist es nicht zu beanstanden, den Wert einer vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer weitergereichten Sachzuwendung daran zu bemessen welche Kosten der Arbeitgeber für diese aufwenden musste, so der Arbeitgeber allgemein zugängliche Bezugsquellen nutzte und der Wert um Preisnachlässe bereinigt wurde, die der Endverbraucher nicht in Anspruch nehmen könnte.

Fracht-, Liefer- und Versandkosten zählen nicht zum Endpreis der Prämie im Sinne des § 8 Abs. 2 S. 1 EStG, da es sich hierbei nicht um eine Gegenleistung des Letztverbrauchers für die Ware handelt. Anderes gilt wenn der Arbeitgeber die Ware in die Wohnung des Arbeitgebers liefert. Diese Leistung erhöht nicht den Warenwert, stellt aber einen gesonderten Sachbezug nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG dar. Entsprechendes gilt wenn Bezug

---

<sup>187</sup> BFH, DStR 2018, Rn. 19, zitiert: BFH, NWB 2007, 14; BFH, BB 2006, S. 2010; BFH, BStBl. 2009, II S. 354.

auf Preise im Versand- und Onlinehandel genommen wird und der Versand als eigenständige Leistung ausgepreist ist.<sup>188</sup>

Sowohl Finanzamt als auch Finanzgericht haben den an die Arbeitnehmer ausgekehrten Vorteil durchgängig mit einem Warenwert 44 Euro zuzüglich der Versand- und Handlingpauschale bewertet. Allerdings legt das Geschäftsmodell der X-GmbH nahe, dass der durchgehend bei 44 Euro liegende Warenwert eben nicht den üblichen Einzelhandelspreisen entspricht. Die Angebotspalette der X-GmbH ist Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr nicht zugänglich. Ob der Verschiedenartigkeit der Prämien kann die durchgängige Bewertung des Warenwerts mit 44 Euro eher nicht gefolgt werden. Es handelt sich bei den 44 Euro Warenwert zuzüglich der Versand- und Handlingpauschale lediglich um den Preis für den Komplettservice der X-GmbH. Es kann nicht davon ausgegangen werden, dass der tatsächliche, niedrigste Marktpreis stets den als Warenwert vom Finanzamt und Finanzgericht in Ansatz gebrachten Kosten der Klägerin entspricht.

Der BFH verweist die Sache mangels Spruchreife an das Finanzgericht zurück, da die betragsmäßige Höhe der Lohnsteuernachforderung tatrichterlich nach der Höhe der ausgekehrten Sachzuwendungen zu bemessen ist. Das Finanzgericht kann dabei auf eine Schätzung zurückgreifen. Diese ist für das Revisionsgericht grundsätzlich bindend.

Für die Praxis lässt sich festhalten, dass der BFH auf den Umfang der tatsächlichen Bereicherung des Steuerpflichtigen abstellt. Die korrekte Erfassung von Sachbezügen bleibt für Arbeitgeber also weiterhin ein Problemfeld, insbesondere im Hinblick auf den „Fallbeileffekt“ der Freigrenze. Die Nutzung der Freigrenze zur möglichst steuereffizienten Lohngestaltung birgt ein nicht unerhebliches Risikopotential, insbesondere unter Beachtung der Tatsache, dass diese Modelle teils über längere Zeiträume hinweg für nicht unerhebliche Summen genutzt werden.<sup>189</sup>

---

<sup>188</sup> BFH, DStR 2018, Rn. 26.

<sup>189</sup> Hilbert, BB-Kommentar: Gezielte Ausreizung der 44 Euro-Freigrenze als betriebliches Steuerrisiko, in: BB 2018, S. 2344.

## **E. Fazit**

Die voranstehenden Ausführungen zu den diversen lohnsteuerlichen Änderungen und zur aktuellen lohnsteuerlichen Rechtsprechung zeigen wie komplex und volatil das Lohnsteuerrecht durch das Zusammentreffen verschiedenartiger Interessen unterschiedlicher Akteure ist.

So versucht der Gesetzgeber über die Lohnsteuer lenkend zu agieren. Hier beschränkt er sich nicht auf fiskale Dimensionen, sondern versucht auch, mit der Steuervergünstigung für Hybridfahrzeuge und Jobtickets, ökologische Ziele durchzusetzen. Die erkennbaren Bestrebungen der Finanzverwaltung, in der Vergangenheit kontroverse Sachverhalte zeitnah zu klären, werden sicherlich positive Effekte in der Praxis haben. Auch die Verbesserung der Systematik ihrer Schreiben ist positiv zu werten, auch wenn die teils hochkomplexen und umfangreichen Schreiben die Masse der steuerrechtlichen Regelungen weiter ausdehnen. Aus der Rechtsprechung des Jahres 2018 lassen sich erfreulich konkrete Schlüsse für die Rechtsanwendung ziehen, wobei die höchstrichterliche Rechtsprechung in der Literatur teils kontrovers diskutiert wird.

Für die nähere Zukunft wird das bestimmende Thema sicherlich die Abschaffung des Solidaritätszuschlags, ob nun ganz oder teilweise, sein. Hier sind größere politische Verwerfungen zu erwarten, auch innerhalb der Koalition. Größere gesetzgeberische Unterfangen mit lohnsteuerlichem Bezug sind daneben nicht zu erwarten.

In den Neuerungen zeigen sich die vielfältigen Einflüsse auf die Thematik. Das macht es unmöglich, eine große Linie zu erkennen, die dazu taugen würde, auf die Entwicklungen der nächsten Jahre zu extrapolieren.

## Literaturverzeichnis

*Betriebs-Berater (Hrsg.)*, Deutsches Besteuerungsrecht bei Zahlung eines sog. signing bonus, in: *Betriebs-Berater*, 42/2018, 2544-2546.

*Birk, Dieter/Desens, Marc/ Tappe, Henning*, Steuerrecht, 21. Auflage, Leipzig/Trier/Münster 2018.

*Blumers, Wolfgang*, Auskunft, verbindlich nach Belieben der Verwaltung?, in: *Der Betrieb*, 19/2018, 1108-1112.

*Blümich, Walter (Begr.)*, Einkommensteuergesetz. Körperschaftsteuergesetz, Kommentar, 144. EL., München 2018, (zit.: *Glenk*, in: *Blümich*; *Thürmer*, in: *Blümich*).

*Bund für Umwelt und Naturschutz Deutschland (Hrsg.)*, Stellungnahme zum Referentenentwurf der Bundesregierung –Entwurf eines Gesetzes zur Bevorrechtigung der Verwendung von elektrisch betriebenen Fahrzeugen (Elektromobilitätsgesetz – EmoG), [https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewj8is-LkO3fAhWQKFAKHATvDXoQFjAEegQIB-BAC&url=https%3A%2F%2Fwww.bund.net%2Ffileadmin%2Fuser\\_upload\\_bund%2Fpublikationen%2Fmobilitaet%2Fmobilitaet\\_stellungnahme\\_elektromobilitaetsgesetz.pdf&usg=AOvVaw0eRmpPc9k294RgDYUe\\_mJY](https://www.google.com/url?sa=t&rct=j&q=&esrc=s&source=web&cd=5&cad=rja&uact=8&ved=2ahUKewj8is-LkO3fAhWQKFAKHATvDXoQFjAEegQIB-BAC&url=https%3A%2F%2Fwww.bund.net%2Ffileadmin%2Fuser_upload_bund%2Fpublikationen%2Fmobilitaet%2Fmobilitaet_stellungnahme_elektromobilitaetsgesetz.pdf&usg=AOvVaw0eRmpPc9k294RgDYUe_mJY) (letzter Aufruf: 14.01.2019, 12:04 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2017-12-12-Anrufungsauskunft-nach-Par-42e-EStG.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=4](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2017-12-12-Anrufungsauskunft-nach-Par-42e-EStG.pdf?__blob=publicationFile&v=4), (letzter Aufruf: 07.01.2019, 10:51 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Steuereinnahmen nach Steuerart, 2010-2017 , [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The-men/Steuern/Steuerschaetzungen\\_und\\_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2h](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/The-men/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/2018-08-28-steuereinnahmen-nach-steuerarten-2010-2017.pdf?__blob=publicationFile&v=2h), (letzter Aufruf: 14.01.2019, 11:08 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs an Arbeitnehmer, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-04-04-LSt-Behandlung-Ueberlassung-betriebl-Kfz-Arbeitnehmer.pdf?\\_\\_blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-04-04-LSt-Behandlung-Ueberlassung-betriebl-Kfz-Arbeitnehmer.pdf?__blob=publicationFile&v=2), (letzter Aufruf: 05.12.2018, 10:34 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Onlineartikel: Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2018-05-03-steuerliche-behandlung-arbeitslohn-doppelbesteuerungsabkommen.html](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2018-05-03-steuerliche-behandlung-arbeitslohn-doppelbesteuerungsabkommen.html) (letzter Aufruf: 10.12.2018, 13:14 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Internationales\\_Steuerrecht/Allgemeine\\_Informationen/2018-05-03-steuerliche-behandlung-arbeitslohn-](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Internationales_Steuerrecht/Allgemeine_Informationen/2018-05-03-steuerliche-behandlung-arbeitslohn-)

[doppelbesteuerungsabkommen.pdf? blob=publicationFile&v=2](#), (letzter Aufruf: 10.12.2018, 12:59 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Referentenentwurf des Bundesministeriums der Finanzen, Entwurf eines Jahressteuergesetzes 2018, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze\\_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung\\_IV/19\\_Legislaturperiode/Gesetze\\_Verordnungen/JSStG-2018/1-Referentenentwurf.pdf? blob=publicationFile&v=3](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Gesetzestexte/Gesetze_Gesetzesvorhaben/Abteilungen/Abteilung_IV/19_Legislaturperiode/Gesetze_Verordnungen/JSStG-2018/1-Referentenentwurf.pdf? blob=publicationFile&v=3), (letzter Aufruf: 27.11.2018, 11:52 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Zehnte Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung vom 6. November 2018 (BGBl. I Seite 1842); Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-11-16-Lohnsteuerliche-Behandlung-von-unentgeltlichen-oder-verbilligten-mahlzeiten-der-arbeitnehmer-ab-kalenderjahr-2019.pdf? blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-11-16-Lohnsteuerliche-Behandlung-von-unentgeltlichen-oder-verbilligten-mahlzeiten-der-arbeitnehmer-ab-kalenderjahr-2019.pdf? blob=publicationFile&v=1), (letzter Aufruf: 07.12.2018, 13:44).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Steuerliche Anerkennung von Umzugskosten nach R 9.9 Absatz 2 LStR; Änderung der maßgebenden Beträge für umzugsbedingte Unterrichtskosten und sonstige Umzugsauslagen ab 1. März 2018, 1. April 2019 und 1. März 2020, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF\\_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-09-21-Steuerliche-Anerkennung-Umzugskosten-Unterrichtskosten-Umzugsauslagen.pdf? blob=publicationFile&v=2](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Downloads/BMF_Schreiben/Steuerarten/Lohnsteuer/2018-09-21-Steuerliche-Anerkennung-Umzugskosten-Unterrichtskosten-Umzugsauslagen.pdf? blob=publicationFile&v=2), (letzter Aufruf: 17.01.2019, 11:55 Uhr).

*Bundesministeriums der Finanzen (BMF) (Hrsg.)*, Abkommen zwischen der Bundesrepublik Deutschland und der Schweizerischen Eidgenossenschaft zur Vermeidung der Doppelbesteuerung auf dem Gebiete der Steuern vom Einkommen und vom Vermögen (DBA-Schweiz); Nichtrückkehr eines Grenzgängers aufgrund der Arbeitsausübung nach Artikel 15a Absatz 2 DBA-Schweiz, [https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales\\_Steuerrecht/Staatenbezogene\\_Informationen/Laender\\_A\\_Z/Schweiz/2018-10-25-nicht-rueckkehr-eines-grenzgaengers-aufgrund-der-arbeitsausuebung-nach-artikel-15a-absatz-2-DBA-Schweiz.pdf? blob=publicationFile&v=1](https://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Internationales_Steuerrecht/Staatenbezogene_Informationen/Laender_A_Z/Schweiz/2018-10-25-nicht-rueckkehr-eines-grenzgaengers-aufgrund-der-arbeitsausuebung-nach-artikel-15a-absatz-2-DBA-Schweiz.pdf? blob=publicationFile&v=1), (letzter Aufruf: 10.12.2018, 11:12 Uhr).

*CDU, CSU, SPD (Hrsg.)*, Ein neuer Aufbruch für Europa, Eine neue Dynamik für Deutschland, Ein neuer Zusammenhalt für unser Land, Koalitionsvertrag zwischen CDU, CSU und SPD, <https://www.bundesregierung.de/resource/blob/975226/847984/5b8bc23590d4cb2892b31c987ad672b7/2018-03-14-koalitionsvertrag-data.pdf?download=1>, (letzter Aufruf: 09.01.2019, 14:43 Uhr).

*CDU/CSU Fraktion im deutschen Bundestag*, Steuerentlastungen gehen weit über Existenzminimumbericht hinaus, Erneute Neutralisierung der kalten Progression, Pressemitteilung, <https://www.cducsu.de/presse/pressemitteilungen/steuerentlastungen-gehen-weit-ueber-existenzminimumbericht-hinaus>, (letzter Aufruf: 30.11.2018, 12:55 Uhr).

*CDU/CSU*, Regierungsprogramm 2017-2021, 3. Juli 2017, <https://www.cdu.de/system/tdf/media/dokumente/170703regierungsprogramm2017.pdf?file=1>, (letzter Aufruf: 30.11.2018, 12:35 Uhr).

*CSU-Bundestagsfraktion*, Die Beschlüsse der Klausurtagung in Kloster Seeon 2019, Für echte soziale Gerechtigkeit – Leistungsträger stärken, Arbeit belohnen, Arbeitssuchende unterstützen, <https://www.csu-landesgruppe.de/sites/default/files/2019->



[01/%23seeon19\\_Beschluss\\_SozialeGerechtigkeit\\_0.pdf](#), (letzter Aufruf:09.01.2019, 18:15 Uhr).

*Der Betrieb* [Hrsg.], Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen, in: *Der Betrieb*, 21/2018, 1244.

*Der Betrieb* (Hrsg.), Lohnsteuerliche Behandlung von unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten der Arbeitnehmer ab Kalenderjahr 2019, in *Der Betrieb*, 48/2018, 2903.

*Deutscher Bundestag*, Dienstfahräder bald steuerfrei nutzbar, hrsg. v. Deutscher Bundestag, PuK 2 – Parlamentsnachrichten, 07.11.2018, <https://www.bundestag.de/presse/hib/-/577540>, (letzter Aufruf: 03.12.2018, 14:01 Uhr).

*Ditz, Xaver/Bärsch, Sven-Eric/ Qulitzsch, Carsten*, Das neue OECD-Musterabkommen 2017, Konsequenzen für die deutsche Abkommenspolitik , in: *Der Betrieb*, 20/2018, 1171-1182.

*Eismann, Günther*, Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen, in: *Deutsches Steuerrecht kurzgefasst*, 13/2018, 180.

*Finanzausschuss des Bundestags*, Beschlussempfehlung und Bericht des Finanzausschusses (7. Ausschuss) zu dem Gesetzentwurf der Bundesregierung – Drucksachen 19/4455, 19/4858, 19/5159 Nr. 4, <http://dipbt.bundestag.de/dip21/btd/19/055/1905595.pdf>, (letzter Aufruf: 14.01.2019, 12:24 Uhr).

*Grashoff, Dietrich*, Grundzüge des Steuerrechts, 14. Auflage, Bremen 2018.

*Heinmüller, Julia*, BB-Kommentar: Vorsicht bei der Ausgestaltung des vorzeitigen Ruhestands für Fremd-Geschäftsführer einer Kapitalgesellschaft, in: *Betriebsberater*, 35/2018, 2024.

*Hilbert, Lukas*, BB-Kommentar: Bindungswirkung und gerichtliche Überprüfung bleiben die Knackpunkte, in: *Betriebs-Berater*, 8/2018, 424.

*Hilbert, Lukas*, BB-Kommentar: Pauschalisierung nach § 37b EStG: Mehr Flexibilität für die Unternehmen wäre wünschenswert, in: *Betriebs-Berater*, 24/2018, 1384.

*Hilbert, Lukas*, BB-Kommentar: Gezielte Ausreizung der 44 Euro-Freigrenze als betriebliches Steuerrisiko, in: *Betriebs-Berater*, 40/2018, 2344.

*Hilbert, Lukas*, BB-Kommentar: Die Steuerpraxis muss sich endgültig auf den Sachbezugsbegriff nach der Definition des BFH einstellen, in: *Betriebs-Berater*, 45/2018, 2664.

*Hübschmann, Walter; Hepp, Ernst; Spitaler, Armin* (Hrsg.), Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung Kommentar, Lfg. 201, Passau 2008, (zit.: Söhn, Hartmut, in: Hübschmann).

*Janz, Dennis*, BB-Kommentar: Absagen zur Weihnachtsfeier gehen steuerlich nicht zu Lasten der feiernden Kollegen, in: *Betriebs-Berater*, 39/2018, 2280.

*Klein, Franz; Orlopp, Gerd* (Begr.), Abgabenordnung Kommentar, 14. Aufl., Bonn 2018, (zit.: Rätke, in: Klein).

*Korn, Christian*, Das Gesetz zur Vermeidung von Umsatzsteuerausfällen beim Handel mit Waren im Internet und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften im Überblick, in: *Deutsches Steuerrecht*, 01/2019, 1-15.

- Korn, Martina*, „No-Show-Kosten“ bei Betriebsveranstaltungen, in: Deutsches Steuerrecht kurzgefasst, 24/2018, 337.
- Krause, Godehard*, Anmerkungen zum BMF-Schreiben vom 12.12.2017 zur LSt-Anrufungsauskunft (§ 42e EStG), in: Der Betrieb, 7/2018, 346-347.
- Krumm, Marcel*, Verbindliche Auskunft und gerichtliche Kontrolle - Zu den Voraussetzungen und Grenzen einer administrativen Letztentscheidungskompetenz bei verbindlichen Auskünften, DStR 2011, 2429-2436.
- Lemmer, Jens*, Indexierung der Einkommensbesteuerung im internationalen Vergleich, in: Wirtschaftsdienst, Zeitschrift für Wirtschaftspolitik, 12/2014, 872-878.
- Lühn, Tim*, Das belgische Special Tax Regime – Kein DBA-Schutz bei beschränkter Steuerpflicht in Deutschland, <https://www.iww.de/pistb/archiv/dba-belgien-das-belgische-special-tax-regime--kein-dba-schutz-bei-beschraenker-steuerpflicht-in-deutschland-f43645>, (letzter Aufruf: 15.01.2019, 12:09 Uhr).
- Niermann, Walter*, Lohnsteuerliche Behandlung der Überlassung eines betrieblichen Kraftfahrzeugs, in: Der Betrieb, 16/2018, 914-917.
- Palandt, Otto (Begr.)*, Bürgerliches Gesetzbuch, Kommentar, 78. Aufl., Bad Dürkheim, Hamburg, Karlsruhe, München, Roth 2018, (zit.: *Grüneberg*, in: Palandt).
- Plenker, Jürgen*, Aktuelle Entwicklungen bei der Firmenwagengestellung an Arbeitnehmer, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 4/2011, 151 ff.
- Plenker, Jürgen*, Firmenwagengestellung an Arbeitnehmer: Aktualisiertes Anwendungsschreiben Entwicklungen bei der Firmenwagengestellung an Arbeitnehmer, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 5/2018, 208.
- Plenker, Jürgen*, Aktuelle Entwicklungen im Lohnsteuerrecht: Sachbezüge und (Pauschal)Steuer, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 11/2018, 539-544.
- Projektgruppe Gemeinschaftsdiagnose (Hrsg.)*, Gemeinschaftsdiagnose #2-2018, 25.09.2018, <https://www.cesifo-group.de/de/dms/ifodoc/docs/facts/forecasts/GD/GD20180927/gd-20180927-lang.pdf>, (letzter Aufruf: 17.12.2018, 13:13 Uhr).
- Richter, Heiner*, Geplante Einkommenssteuertarife 2019 und 2020, in: Betriebs Berater, 47/2018, 2786-2787.
- Rosenberger, Florian*, KPMG Tax News, Update OECD-Musterabkommen 2017 – Die wichtigsten Änderungen im Überblick, <https://assets.kpmg/content/dam/kpmg/at/pdf/Newsletter/taxnews/2017/10/taxnews-2017-10-07.pdf>, (letzter Aufruf: 15.01.2019, 10:26 Uhr).
- Schade, Filip*, Besteuerungsrecht des Tätigkeitsstaats für einen sog. „signing bonus“, in: Deutsches Steuerrecht kurzgefasst, 22/2018, 303.
- Schmidt, Ludwig (Begr.)*, Einkommenssteuergesetz, Kommentar, 37. Aufl., München 2018, (zit.: *Krüger*, in: Schmidt).
- Schmitt, Matthias/ Amedov, Alexandra*, Steuerliche Behandlung des Arbeitslohns nach den DBA, in: Der Betrieb, 36/2018, 2141-2147.

*Selig-Kraft, Carolin*, BB-Kommentar: Kein Lohnzufluss bei Zeitwertkonten von Fremd-Geschäftsführern, in: Betriebs-Berater, 47/2018, 2792.

*Statistisches Bundesamt (Hrsg.)*, Steuereinnahmen aus der Körperschaftsteuer in Deutschland von 2003 bis 2017 (in Milliarden Euro), April 2018, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/235799/umfrage/einnahmen-aus-der-koerperschaftsteuer/> (letzter Aufruf: 04.12.2018, 13:53 Uhr).

*Statistisches Bundesamt (Hrsg.)*, Steuereinnahmen durch den Solidaritätszuschlag in Deutschland von 2003 bis 2017 (in Milliarden Euro), April 2018, <https://de.statista.com/statistik/daten/studie/30376/umfrage/steuereinnahmen-des-bundes-durch-den-solidaritaetszuschlag/> (letzter Aufruf: 04.12.18 12:16 Uhr).

*Thurow, Christian*, Anrufungsauskunft nach § 42e EStG, in: Zeitschrift für Bilanzierung, Rechnungswesen und Controlling, 1/2018, 5.

*Tipke, Klaus; Kruse, Wilhelm (Hrsg.)*, Abgabenordnung Finanzgerichtsordnung Kommentar, Lfg. 147, Köln 2017, (zit. *Seer*, in: Tipke/Kruse).

*Ziesecke, Sabine/ Muscheites, Erik/Bergerhoff, Anne-Inger*, Das neue BMF-Schreiben v. 3.5.2018 zur „Steuerlichen Behandlung des Arbeitslohns nach den Doppelbesteuerungsabkommen“, in: Deutsches Steuerrecht, 2018, 1889-1898.

## **Ehrenwörtliche Versicherung**

Ich versichere hiermit, dass ich die vorliegende Arbeit selbstständig und ohne Benutzung anderer als der angegebenen Quellen und Hilfsmittel angefertigt habe. Die aus fremden Quellen direkt oder indirekt übernommenen Gedanken sind als solche kenntlich gemacht. Die Arbeit wurde bisher in gleicher oder ähnlicher Form keiner anderen Prüfungsbehörde vorgelegt und auch noch nicht veröffentlicht.

Braunschweig, \_\_\_\_\_