

Lohnsteuer-Info (17/2019)

In dieser Ausgabe

1	Aus der Gesetzgebung	1
1.	Referentenentwurf eines sog. JStG 2019 liegt vor.....	1
1.1.	Übernachtungsnebenkostenpauschale	1
1.2.	Ladevorrichtungen	3
1.3.	Diensträder	4
1.4.	Elektrofahrzeuge / Hybridelektrofahrzeuge.....	5
2	Aus der Finanzverwaltung	7
1.	Abgrenzung: Barlohn vs. Sachlohn – BFH-Urteile werden veröffentlicht.....	7
3	Abkürzungsverzeichnis	8

1 Aus der Gesetzgebung

1. Referentenentwurf eines sog. JStG 2019 liegt vor

Der vorliegende Referentenentwurf eines Gesetzes zur weiteren steuerlichen Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (sog. JStG 2019) enthält auch wesentliche lohnsteuerrelevante Änderungen. Nachfolgend wird auf weitere wesentliche Änderungsvorschläge eingegangen.

1.1. Übernachtungsnebenkostenpauschale

In § 9 Abs. 1 Satz 3 soll eine neue Nr. 5b EStG-E aufgenommen werden. Hiernach soll Folgendes bestimmt werden:

Werbungskosten sind notwendige Mehraufwendungen, die einem Arbeitnehmer während seiner auswärtigen beruflichen Tätigkeit auf einem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers oder eines vom Arbeitgeber beauftragten Dritten im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug für Kalendertage entstehen, an denen der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte.

Anstelle der tatsächlichen Aufwendungen, die dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug entstehen, kann im Kalenderjahr einheitlich eine Pauschale von 8 EUR für jeden Kalendertag berücksichtigt werden, an dem der Arbeitnehmer eine Verpflegungspauschale beanspruchen könnte.

Mit dieser Ergänzung soll typisierend eine gesetzliche Pauschale eingeführt werden für die den Arbeitnehmern, die ihre berufliche Tätigkeit vorwiegend auf Kraftfahrzeugen ausüben (z. B. Berufskraftfahrer). Üblicherweise entstehenden Mehraufwendungen während einer mehrtägigen beruflichen Tätigkeit im Zusammenhang mit einer Übernachtung in dem Kraftfahrzeug des Arbeitgebers.

Praxishinweis

Durch die Einführung einer gesetzlichen Pauschale von 8 EUR, die für **Inlands- und Auslandsfälle** einheitlich gelten soll, wäre eine Abrechnung ohne Führung eines Einzelnachweises möglich. Diese Rechtsänderung soll für Übernachtungstage ab 2020 gelten.

Der Ansatz dieser Pauschale erfolgt anstelle der tatsächlich entstehenden Mehraufwendungen; so können weiterhin auch höhere Aufwendungen als 8 EUR nachgewiesen und geltend gemacht werden. Die Ermittlung der tatsächlichen Aufwendungen kann entweder tageweise oder auf Grundlage eines nach Maßgabe des BMF-Schreibens v. 4. Dezember 2012¹ ermittelten Durchschnittswerts erfolgen.

Die Entscheidung, die tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen oder den gesetzlichen Pauschbetrag geltend zu machen, kann nur einheitlich im Kalenderjahr erfolgen. Die einheitliche Entscheidung ist je Arbeitnehmer je Dienstverhältnis zu treffen.

Es stellt sich die Frage, ob der Mitarbeiter in der Einkommensteuer-Erklärung an die vom Arbeitgeber gewählte Abrechnungsentscheidung gebunden ist. M. E. dürfte die Entscheidung im Lohnsteuerabzugsverfahren nicht bindend für die Einkommensteuer-Veranlagung sein.

Praxishinweis

Spediteure übernachten während der Auswärtstätigkeit gelegentlich nicht in der Fahrzeugkabine, sondern nehmen sich eine Unterkunft in einer Pension oder einem Hotel. Solche einzelnen Unterkunftskosten können nach einer Gesetzesänderung unverändert abgerechnet werden. Das einheitliche Wahlrecht auf Abrechnung nach Einzelnachweis oder mit einer Pauschale von 8 EUR wird hierdurch nicht berührt, weil sich dieses nur auf die Übernachtung in dem Fahrzeug bezieht.

Üblicherweise handelt es sich bei den entstehenden Mehraufwendungen um Aufwendungen, die bei anderen Arbeitnehmern mit Übernachtung anlässlich einer beruflichen Auswärtstätigkeit typischerweise in den als Werbungskosten abziehbaren Übernachtungskosten enthalten sind. Als solche Aufwendungen kommen z. B. in Betracht:

¹ BMF-Schr. v. 4.12.2012 – IV C 5 – S 2353/12/10009, BStBl I 2012, 1249

- Gebühren für die Benutzung der sanitären Einrichtungen (Toiletten sowie Dusch- oder Waschgelegenheiten) auf Raststätten und Autohöfen,
- Park- oder Abstellgebühren auf Raststätten und Autohöfen,
- Aufwendungen für die Reinigung der eigenen Schlafkabine.

Wird anstelle der tatsächlichen Mehraufwendungen der neue gesetzliche Pauschbetrag geltend gemacht, ist die Höhe der tatsächlichen Aufwendungen unbeachtlich; es müssen nur dem Grunde nach tatsächliche Aufwendungen entstanden sein.

Der Pauschbetrag in Höhe von 8 EUR pro Kalendertag kann zusätzlich zu den gesetzlichen Verpflegungspauschalen beansprucht werden.

Praxishinweis

Arbeitgeber können zwar bei Übernachtungen im Ausland die Übernachtungskosten ohne Einzelnachweis der tatsächlichen Aufwendungen mit Pauschbeträgen (Übernachtungspauschalen) steuerfrei erstatten.² Für Spediteure, die in der Fahrzeugkabine des LKWs übernachten, dürfen die Übernachtungsgelder jedoch nicht gezahlt werden.³ Dies gilt – trotz der zuvor dargestellten Rechtsänderung – auch weiterhin. D. h. der Arbeitgeber kann zwar neben der Verpflegungspauschale die neue Übernachtungsnebenkostenpauschale (statt eines Einzelnachweises) steuerfrei erstatten; die Erstattung einer Übernachtungspauschale scheidet jedoch sowohl bei Inlands- als auch bei Auslandsreisen weiterhin aus.

Ausweislich der Gesetzesbegründung soll diese im Werbungskostenabzug angesiedelte Regelung Teil des steuerlichen Reisekostenrechts sein, so dass der Arbeitgeber steuerfreie Erstattungen einheitlich im Kalenderjahr entweder bis zur Höhe der nachgewiesenen tatsächlichen Mehraufwendungen oder bis zur Höhe des neuen Pauschbetrages steuerfrei⁴ leisten kann.

1.2. Ladevorrichtungen

Folgende Begünstigungen für Ladevorrichtungen sollen bis zum Ablauf des Jahres 2030 verlängert werden:

- Steuerbefreiung auf vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs⁵ im Betrieb des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens und für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung nach § 3 Nr. 46 EStG

² R 9.7 Abs. 3 Satz 2 LStR 2015

³ BFH-Urt. v. 28.3.2012 – BStBl II 2012, 926

⁴ §§ 3 Nr. 13 bzw. 16 EStG

⁵ i.S.d. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 2. HS EStG

- Pauschalversteuerung für geldwerte Vorteile aus der unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung einer Ladevorrichtung sowie für Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Erwerb und für die Nutzung einer Ladevorrichtung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 6 EStG

Die Regelungen sollen damit künftig letztmals anzuwenden sein auf Vorteile, die in einem vor dem 1. Januar 2031 endenden Lohnzahlungszeitraum geleistet, oder als sonstige Bezüge vor dem 1. Januar 2031 zugewendet werden.

Nach bisherigem Gesetzeswortlaut sollten die Begünstigungen bereits Ende 2020 auslaufen.

Praxishinweis

Das BMF⁶ hat keine Bedenken, für den Zeitraum vom 1. Januar 2017 bis zum 31. Dezember 2020 zur Vereinfachung des Auslagenersatzes für das elektrische Aufladen eines Dienstwagens (nur PKW) und zur Anrechnung von selbst getragenen individuellen Kosten des Arbeitnehmers für Ladestrom, bestimmte monatliche Pauschalen typisierend zugrunde zu legen. Es bleibt zu hoffen, dass diese Verwaltungsbestimmung als Folgeänderung zur Verlängerung der Steuerfreiheit bzw. der Pauschalierungsregelung ebenfalls bis Ende 2030 verlängert wird.

1.3. Diensträder

Die Steuerfreistellung des geldwerten Vorteils aus der Überlassung eines betrieblichen Fahrrads durch den Arbeitgeber nach § 3 Nr. 37 EStG, die bisher bis zum Jahr 2021 befristet ist, soll bis zum Ablauf des Jahres 2030 verlängert werden.⁷

Praxishinweis

Der Gesetzgeber plant zudem, die Nichtberücksichtigung einer Nutzungsentnahme bei Geschäftsrädern bis zum Ablauf des Jahres 2030 zu verlängern.⁸

Die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 37 EStG soll jedoch – unverändert – nur dann zur Anwendung kommen, wenn der Arbeitgeber eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbringt. Nach der Verwaltungsauffassung scheidet damit die Steuerfreiheit im Falle einer Entgeltumwandlung aus.⁹

⁶ BMF-Schr. v. 26.10.2017 – BStBl I 2017, 1439

⁷ § 52 Abs. 4 Satz 7 EStG-E

⁸ § 52 Abs. 12 Satz 2 EStG-E

⁹ R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR 2015

Praxishinweis

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer das betriebliche Fahrrad erstmals nach dem 31. Dezember 2018 und vor dem 1. Januar 2022, wird als monatlicher Durchschnittswert der privaten Nutzung (einschließlich Privatfahrten und Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte bzw. Arbeitgeber-Sammelpunkt) ein geldwerter Vorteil mit 1 % der auf volle 100 EUR abgerundeten halbierten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich Umsatzsteuer angesetzt.¹⁰

Es bleibt zu hoffen, dass diese Verwaltungsbestimmung als Folgeänderung ebenfalls bis Ende 2030 verlängert wird.

1.4. Elektrofahrzeuge / Hybridelektrofahrzeuge

Die Begünstigung von Elektrofahrzeugen und Hybridelektrofahrzeugen durch die Anwendbarkeit des halbierten Listenpreises soll auf Anschaffungen bis einschließlich 31. Dezember 2030 ausgedehnt werden.

Elektrovollfahrzeuge und Brennstoffzellenfahrzeuge werden unter Berücksichtigung des neuen zeitlichen Anwendungsbereichs ohne weitere Voraussetzungen begünstigt.

Praxishinweis

Demnächst werden E-Scooter allgemein zugelassen. M. E. dürfte es sich hierbei ebenfalls um begünstigte Elektrofahrzeuge handeln, da eine verkehrsrechtliche Zulassung erforderlich ist. Durch die verkehrsrechtliche Zulassung scheidet allerdings die nur für Fahrräder vorgesehene Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 37 EStG aus. Eine Stellungnahme der Finanzverwaltung bleibt zunächst abzuwarten.

Hybridelektrofahrzeuge müssen bei Anschaffung bis Ende 2021 folgende Voraussetzungen nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder 2 des Elektromobilitätsgesetzes (kurz: EmoG) erfüllen.

§ 3 Abs. 2 Nr. 1 und Nr. 2 EmoG bestimmen Folgendes:¹¹

Im Falle eines von außen aufladbaren Hybridelektrofahzeuges dürfen Bevorzugungen nur für ein Fahrzeug in Anspruch genommen werden, wenn sich aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Anhang IX der Richtlinie

¹⁰ Gleich lautende Ländererlasse v. 13.3.2019 –BStBl I 2019, 216

¹¹ Siehe auch Liste der förderfähigen Elektrofahrzeuge: https://www.bafa.de/SharedDocs/Downloads/DE/Energie/emob_liste_foerderfaehige_fahrzeuge.pdf

2007/46/EG oder aus der Übereinstimmungsbescheinigung nach Artikel 38 der Verordnung (EU) Nr. 168/2013 ergibt, dass das Fahrzeug

1.

eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer hat **oder**

2.

dessen Reichweite unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 40 Kilometer beträgt.

Praxishinweis

Werden die Voraussetzungen nach § 3 Abs. 2 Nr. 1 oder Nr. 2 EmoG nicht erfüllt, kommt auch bei Anschaffungen in 2019 bis 2021 der sog. Nachteilsausgleich zur Anwendung.

Nach dem vorliegenden Referentenentwurf ist geplant, künftig auf den Verweis auf das E-moG zu verzichten. Stattdessen sollen sich die Anspruchsvoraussetzungen für die Hybrid-elektrofahrzeuge unmittelbar aus dem EStG selbst ergeben.

Die Halbierung des inländischen Listenpreises soll erfolgen für

- a) Fahrzeuge, die erstmals nach dem 31. Dezember 2021 und vor dem 1. Januar 2025 überlassen werden:
- Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer oder
 - Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 Kilometer.
- b) Fahrzeuge, die erstmals nach dem 31. Dezember 2024 und vor dem 1. Januar 2031 überlassen werden:
- Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenen Kilometer haben oder
 - Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine beträgt mindestens 80 Kilometer.

Praxishinweis

Werden diese Voraussetzungen nicht erfüllt, ist davon auszugehen, dass ein sog. Modifizierter Nachteilsausgleich auch für die Anschaffungsjahre nach 2021 zur Anwendung kommt.

2 Aus der Finanzverwaltung**1. Abgrenzung: Barlohn vs. Sachlohn – BFH-Urteile werden veröffentlicht**

Die Finanzverwaltung hat beschlossen, die folgenden Entscheidungen des BFH in Kürze im BStBl Teil II zu veröffentlichen:

- BFH-Urteil v. 7. Juni 2018¹²: Beiträge des Arbeitgebers für eine private Zusatzkrankenversicherung seiner Arbeitnehmer als Sachbezug
- BFH-Urteil v. 4. Juli 2018¹³: Verwendungsbezogene Zuschüsse des Arbeitgebers für eine private Zusatzkrankenversicherung seiner Arbeitnehmer als Barlohn

Dies ergibt sich aus einer Veröffentlichung auf der Internetseite des BMF.¹⁴

Damit wenden die Finanzbehörden diese Entscheidungen allgemein an.

Praxishinweis

Ab 2020 ist ohnehin eine Gesetzesänderung zur Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn geplant.¹⁵ Die veröffentlichte Rechtsprechung ist sehr weitgehend und kann gerade in Außenprüfungen neue Fragen zum Vorliegen von Sachlohn und damit zur Anwendbarkeit der 44 EUR-Freigrenze auslösen. Im Interesse des Vertrauensschutzes auf die bisherige Abgrenzung durch die Finanzverwaltung ist es m. E. dringend geboten, in einem begleitenden BMF-Schreiben zu Einzelfragen und zu Vertrauensschutzaspekten Stellung zu nehmen.

¹² VI R 13/16

¹³ VI R 16/17

¹⁴ www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Service/Publikationen/BFH_Entscheidungen/bfh_entscheidungen.html

¹⁵ Siehe Lohnsteuer-Info Mai 2019

3 Abkürzungsverzeichnis

AEAO	Anwendungserlass Abgabenordnung
AO	Abgabenordnung
ArEV	Arbeitsentgeltverordnung
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BFH	Bundesfinanzhof
BFH/NV	Nichtveröffentlichte Urteile des Bundesfinanzhofes (Zeitschrift, Haufe-Verlag)
BMF	Bundesfinanzministerium
BStBl	Bundessteuerblatt
DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht – Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift, Stollfuß-Verlag)
EStDV	Einkommensteuer-Durchführungsverordnung
EStG	Einkommensteuergesetz
EStR	Einkommensteuer-Richtlinien
EuGH	Gerichtshof der Europäischen Gemeinschaften
FG	Finanzgericht
FinMin	Finanzministerium
FR	Finanz-Rundschau (Zeitschrift)
GStB	Gestaltende Steuerberatung (Zeitschrift)
HFR	Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
LSt	Lohnsteuer
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung
LStR	Lohnsteuer-Richtlinien
OFD	Oberfinanzdirektion
SGB	Sozialgesetzbuch
UR	Umsatzsteuer-Rundschau (Zeitschrift)
UStG	Umsatzsteuergesetz
UStR	Umsatzsteuer-Richtlinien
Vfg	Verfügung