

Lohnsteuer-Info 09/2024

In dieser Ausgabe

- Steuerfortentwicklungsgesetz: Rückwirkende Änderungen ab 1. Juli 2024 bei Elektro-Dienstwagen geplant
 - Grundsätzliches
 - Einführung einer Sonderabschreibung
 - Elektro-Dienstwagen
- Voraussichtliche amtliche Sachbezugswerte 2025 liegen vor
 - Grundsätzliches
 - Amtliche Sachbezugswerte (Mahlzeiten)
 - Amtliche Sachbezugswerte (Unterkunft)
- Abkürzungsverzeichnis

Steuerfortentwicklungsgesetz: Rückwirkende Änderungen ab 1. Juli 2024 bei Elektro-Dienstwagen geplant

Grundsätzliches

Die Bundesregierung hat ein „Gesetz zur Fortentwicklung des Steuerrechts und zur Anpassung des Einkommensteuertarifs“ – das sog. Steuerfortentwicklungsgesetz (vormals Jahressteuergesetz 2024 Teil II) beschlossen. Dieser Gesetzesentwurf wurde dem Bundesrat mittlerweile zur Stellungnahme weitergeleitet.¹

Praxishinweis

Mit einer Stellungnahme des Bundesrates zu diesem Gesetzesentwurf soll am 27. September 2024 zu rechnen sein. Das Gesetzgebungsverfahren soll im November 2024 abgeschlossen werden. Vor dem Hintergrund der jüngsten Erfahrungen zur Verabschiedung des Wachstumschancengesetzes bleibt abzuwarten, ob dieser Zeitplan eingehalten wird.

Unabhängig von der Stellungnahme des Bundesrates deuten sich weitere Änderungen an, die sicherlich im Laufe des Gesetzgebungsverfahrens aufgenommen werden. So hat sich das Bundeskabinett am 4. September 2024 darauf verständigt, steuerliche **Änderungen bei der E-Mobilität** aufzunehmen.

Einführung einer Sonderabschreibung

Für neu zugelassene, rein elektrische und emissionsfreie Fahrzeuge sollen Unternehmen die Investitionskosten schneller

steuerlich geltend machen können. Zu diesem Zweck soll eine neue Sonderabschreibung im EStG eingeführt werden.

Über einen Zeitraum von sechs Jahren sollen die Anschaffungen – beginnend mit einem Satz von 40 % – abgeschrieben werden können. Die Regelung soll befristet für Anschaffungen im Zeitraum von Juli 2024 bis Dezember 2028 gelten.

¹ BR-Drucks. 373/24 v. 16.8.2024

Praxishinweis

Die Einführung einer Sonderabschreibung gilt es, auch lohnsteuerrechtlich im Blick zu halten. Werden Gesamtkosten für die Anwendung der Kostendeckelung oder im Zusammenhang mit der Führung eines ordnungsgemäßen Fahrtenbuchs ermittelt, umfassen diese Gesamtkosten auch die PKW-Abschreibung.² Die Finanzverwaltung vertritt bei der Lohnsteuer die Auffassung, dass bei Ermittlung der Gesamtkosten von einer Abschreibung von 12,5 % der Anschaffungskosten³ auszugehen ist.⁴ Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung die lohnsteuerlich relevante PKW-Abschreibung weiterhin losgelöst von der Abschreibungshöhe der Finanzbuchhaltung ermittelt. Die geplante neue Sonderabschreibung schlägt dann nicht auf die lohnsteuerliche Gesamtkostenermittlung des Dienstwagens durch.

Beachtenswert ist bei der Gesamtkostenermittlung zudem Folgendes: Wird bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils aus Elektrodienstwagen der inländische Listenpreis nur mit 25 % bzw. 50 %⁵ herangezogen, wird auch die in den Gesamtkosten enthaltene PKW-Abschreibung nur in Höhe dieses Bruchteils berücksichtigt.⁶

Elektro-Dienstwagen

Reine Elektrofahrzeuge und von außen aufladbare Hybridelektrofahrzeuge werden bei der Erfassung eines geldwerten Vorteils nach der pauschalen Wertermittlungsmethode mit einem geminderten inländischen Listenpreis (brutto) angesetzt.

Übersicht

| Anschaffungszeitraum | Voraussetzung | Anzusetzender Bruchteil |
|-----------------------|--------------------------------------------------------|-------------------------|
| 1.1.2019 - 31.12.2023 | Maßgeblicher Listenpreis von nicht mehr als 60.000 EUR | ¼ |
| 1.1.2019 - 31.12.2023 | Maßgeblicher Listenpreis von mehr als 60.000 EUR | ½ |
| 1.1.2024 - 31.12.2030 | Maßgeblicher Listenpreis von nicht mehr als 70.000 EUR | ¼ |
| 1.1.2024 - 31.12.2030 | Maßgeblicher Listenpreis von mehr als 70.000 EUR | ½ |

Durch das Wachstumschancengesetz⁷ hat der Gesetzgeber für **Elektrofahrzeuge**, die **ab 2024** erworben bzw. geleast werden,⁸ die Listenpreisgrenze für die Anwendung der ¼-Regelung auf 70.000 EUR erhöht.⁹

Praxishinweis

Das Bundeskabinett hat beschlossen, die vorgenannte Listenpreisgrenze von 70.000 EUR auf 95.000 EUR zu erhöhen. Diese Erhöhung soll bei **Anschaffungen ab dem 1. Juli 2024** gelten. Auch durch diese Maßnahme soll die Nachfrage nach emissionsfreien Fahrzeugen erhöht werden. Lohnsteuerlich ist Folgendes zu beachten: Da es sich bei der rückwirkend ab 1. Juli 2024 geltenden Regelung gegenwärtig nur um eine politische Absichtserklärung handelt, die noch nicht verabschiedet ist, kann diese in den gegenwärtigen Lohnabrechnungen noch nicht zugrunde gelegt werden. Erst nach einer Gesetzesverabschiedung ist eine rückwirkende Abrechnungskorrektur zu prüfen.

² BMF-Schr. v. 3.3.2022 – BStBl I 2022, 232 Rz. 32

³ Entspricht einer typisierten Nutzungsdauer von 8 Jahren

⁴ BMF-Schr. v. 3.3.2022 – BStBl I 2022, 232 Rz. 34

⁵ vgl. § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 3 Nr. 2 bis Nr. 5 EStG

⁶ BMF-Schr. v. 5.11.2021 – BStBl I 2021, 2205 Rz. 13

⁷ BGBl I 2024 Nr. 108 v. 27.3.2024

⁸ § 52 Abs. 12 Satz 5 EStG

⁹ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Nr. 3 und Satz 3 Nr. 3 EStG

Voraussichtliche amtliche Sachbezugswerte 2025 liegen vor

Grundsätzliches

Für Sachbezüge, die seit 2007 von der Sozialversicherungsentgeltverordnung (kurz: SvEV)¹⁰ erfasst werden, sind die sozialversicherungsrechtlich festgelegten amtlichen Sachbezugswerte auch steuerrechtlich zwingend¹¹ anzusetzen und damit für die Bewertung von geldwerten Vorteilen bindend.¹²

Durch die SvEV werden amtliche Sachbezugswerte für Unterkunft und Verpflegung festgelegt. Folgende amtliche Sachbezugswerte 2024 wurden verabschiedet:¹³

| Amtliche Sachbezugswerte in EUR | 2024 | 2023 | 2022 | 2021 | 2020 | 2019 |
|-----------------------------------|--------|--------|--------|--------|--------|--------|
| Für freie Verpflegung – monatlich | 313,00 | 288,00 | 270,00 | 263,00 | 258,00 | 251,00 |
| Für freie Unterkunft – monatlich | 278,00 | 265,00 | 241,00 | 237,00 | 235,00 | 231,00 |
| Gesamtsachbezugswert | 591,00 | 553,00 | 511,00 | 500,00 | 493,00 | 482,00 |

Ab 2025 sollen sich die amtlichen Sachbezugswerte wie folgt ändern:

| Amtliche Sachbezugswerte in EUR | 2025 |
|-----------------------------------|--------|
| Für freie Verpflegung – monatlich | 333,00 |
| Für freie Unterkunft – monatlich | 282,00 |
| Gesamtsachbezugswert | 615,00 |

Den geänderten amtlichen Sachbezugswerten muss auch der Bundesrat zustimmen. Hiermit ist im November/Dezember 2024 zu rechnen.

Amtliche Sachbezugswerte (Mahlzeiten)

Abgeleitet aus den monatlichen amtlichen Sachbezugswerten ergeben sich einheitlich für alle Arbeitnehmer in allen Bundesländern (und somit auch bei Jugendlichen unter 18 Jahren und Auszubildenden) folgende tägliche amtliche Sachbezugswerte für die jeweiligen **Mahlzeiten**:

| Art der Mahlzeit | Monatlicher Wert 2025 (2024) | Kalendertäglicher Wert 2025 (2024) |
|-----------------------------------|------------------------------|------------------------------------|
| Frühstück | 69 € (65 €) | 2,30 € (2,17 €) |
| Mittag- bzw. Abendessen (jeweils) | 132 € (124 €) | 4,40 € (4,13 €) |

Der Ansatz der amtlichen Sachbezugswerte kann in folgenden Sachverhalten erfolgen:

- Arbeitstägliche Mahlzeiten, die durch eine vom Arbeitgeber **selbst betriebene Kantine** etc. abgegeben werden.¹⁴

Nur dann, wenn die Mahlzeiten überwiegend nicht für Arbeitnehmer zubereitet werden, kann (= Wahlrecht) alternativ eine Bewertung mit dem Endpreis nach § 8 Abs. 3 EStG unter Anwendung des Rabattdreibetrags zur Anwendung kommen.¹⁵

¹⁰ BGBl I 2006, 3385 = BStBl I 2006, 782

¹¹ BFH-Urt. v. 23.8.2007 - BStBl II 2007, 948

¹² Vgl. § 8 Abs. 2 Sätze 6 bis 8 EStG

¹³ 14. Verordnung zur Änderung der Sozialversicherungsentgeltverordnung v. 27.11.2023 – BGBl I 2023 Nr. 328 = BStBl I 2023, 2074 und BMF-Schr. v. 7.12.2023 – BStBl I 2023, 2075

¹⁴ R 8.1 Abs. 7 Nr. 1 LStR 2023

¹⁵ § 8 Abs. 3 EStG, R 8.1 Abs. 7 Nr. 1 S. 2 LStR 2023

- Arbeitstägliche Mahlzeiten, die Arbeitnehmer in einer **nicht** vom Arbeitgeber **selbst betriebenen Kantine** etc. erhalten.¹⁶
- Arbeitstägliche Mahlzeitengestellungen durch **Ausgabe** von **Papier-Essenmarken** (z. B. Essensgutscheine oder Restaurantschecks¹⁷) oder Ausgabe **digitaler Essenmarken**, sofern der Verrechnungswert der Essenmarke für ein Mittagessen 2024 nicht über 7,23 EUR (Mittag- bzw. Abendessen: 4,13 EUR zuzüglich 3,10 EUR) bzw. 2025 nicht über 7,50 EUR (Mittag- bzw. Abendessen: 4,40 EUR zuzüglich 3,10 EUR) liegt. Bei dem Erhöhungsbetrag i.H.v. 3,10 EUR handelt es sich um eine Kulanzregelung der Finanzverwaltung, die durch die jährliche Anpassung des amtlichen Sachbezugswertes nicht beeinflusst wird.
- Übliche **Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit** oder einer **doppelten Haushaltsführung**, sofern diese durch den Arbeitgeber oder auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten dem Arbeitnehmer zur Verfügung gestellt werden.¹⁸ Der Ansatz solcher Mahlzeiten unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung ein Werbungskostenabzug¹⁹ in Frage käme. Für steuerpflichtige Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit kann eine Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1a EStG zur Anwendung kommen.

Beispiel

In einer betriebseigenen Kantine werden Mittagessen sowohl für Mitarbeiter als auch für externe Personen angeboten. Das jeweilige Mittagessen kostet den Arbeitnehmer 4,40 EUR (2025). Eine externe Person zahlt für das jeweilige Essen 8,00 EUR. Die Regelungen zum Rabatffreibetrag kommen nicht zur Anwendung.

Die Bewertung des geldwerten Vorteils aus dem Mittagessen erfolgt – losgelöst vom Marktpreis – mit dem amtlichen Sachbezugswert i.H.v. 4,40 EUR (2025²⁰). Der geldwerte Vorteil wird durch die Zahlung des Arbeitnehmers i.H.v. 4,40 EUR (2025²¹) auf 0 EUR reduziert. Eine Erfassung eines steuerpflichtigen Arbeitslohns findet nicht statt.

Praxishinweis

Den ermäßigten Umsatzsteuersatz für Speisen in der Gastronomie hatte der Gesetzgeber bis zum 31. Dezember 2023 verlängert.²² Dieser ermäßigte Steuersatz galt auch für die Mahlzeitenabgabe an Mitarbeiter in der betriebseigenen Kantine; nur Getränke waren i.d.R. mit dem Umsatzsteuersatz i. H. v. 19 % abzurechnen. Bereits seit dem 1. Januar 2024 ist auf die bislang begünstigten Restaurantumsätze wieder der allgemeine Umsatzsteuersatz von 19 % anzuwenden.²³ Zum Jahreswechsel 2024/2025 sind diesbezüglich keine Änderungen geplant.

Beispiel

Ein Arbeitnehmer erhält im September 2024 in der vom Arbeitgeber selbst betriebenen Kantine arbeitstäglich ein unentgeltliches Mittagessen.

Lohnsteuerliche Sichtweise

Der geldwerte Vorteil ist mit dem amtlichen Sachbezugswert von 4,13 EUR je Mahlzeit zu bewerten und kann nach § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG pauschal versteuert werden (25 %).

¹⁶ siehe im Detail R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR 2023

¹⁷ Siehe R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2023 sowie BMF-Schr. v. 18.1.2019 – BStBl I 2019, 66 und BMF-Schr. v. 15.3.2022 – BStBl I 2022, 242 Rz. 8 und Rz. 16

¹⁸ § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG und H 8.1 Abs. 7 LStH 2024, Stichwort „Essenmarken nach Ablauf der Dreimonatsfrist bei Auswärtstätigkeiten“ und BMF-Schr. v. 5.1.2015 – BStBl I 2015, 119

¹⁹ § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG; siehe auch BMF-Schr. v. 25.11.2020 – BStBl I 2020, 1228 Rz. 61-99

²⁰ Voraussichtlicher Wert

²¹ Voraussichtlicher Wert

²² § 12 Abs. 2 Nr. 15 UStG

²³ Siehe auch BMF-Schr. v. 21.12.2023 – BStBl I 2024, 90 (Nichtbeanstandungsregelung für die Silvesternacht)

Umsatzsteuerliche Sichtweise

Der amtliche Sachbezugswert ist als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer maßgebend. Es handelt sich um einen Bruttowert; die darin enthaltene Umsatzsteuer beträgt $(4,13 \text{ EUR} \times 19/119 =) 0,66 \text{ EUR}$.²⁴

Abwandlung

Wie Beispiel zuvor, allerdings zahlt der Arbeitnehmer für das jeweilige Essen 5 EUR.

Lohnsteuerliche Sichtweise

Ein geldwerter Vorteil ist nicht zu erfassen, weil die Eigenleistung des Mitarbeiters den amtlichen Sachbezugswert übersteigt.

Umsatzsteuerliche Sichtweise

Der amtliche Sachbezugswert ist grundsätzlich als Bemessungsgrundlage für die Berechnung der Umsatzsteuer maßgebend. Dies gilt jedoch nicht, wenn die Eigenleistung des Mitarbeiters über dem amtlichen Sachbezugswert liegt.²⁵

Berechnung der abzuführenden Umsatzsteuer: $5 \text{ EUR} \times 19/119 = 0,80 \text{ EUR}$.

Amtliche Sachbezugswerte (Unterkunft)

Der monatliche Wert einer freien oder verbilligten Unterkunft soll in den alten und neuen Bundesländern 2025 insgesamt 282 EUR (2024: 278 EUR) betragen. Ist der Unterkunftswert nach Lage des Einzelfalles unbillig, kann die Unterkunft auch mit dem ortsüblichen Mietpreis bewertet werden, falls dieser geringer ist.²⁶

Für Jugendliche bis zur Vollendung des 18. Lebensjahres und Auszubildende vermindert sich der Wert um 15 %.²⁷

Der Wert der freien Unterkunft vermindert sich bei **Aufnahme** des Beschäftigten in den **Haushalt des Arbeitgebers** oder bei Unterbringung in einer **Gemeinschaftsunterkunft** um 15 %.²⁸

Bei **Belegung mit zwei Beschäftigten** vermindert sich der Wert um 40 %, bei drei Beschäftigten um 50 % und bei mehr als drei Beschäftigten um 60 %.

Praxishinweis

Allein das Leben von zwei Personen in einer Wohngemeinschaft reicht für den Bewertungsabschlag nicht aus. Vielmehr muss für eine Wertminderung eine Belegung mit „zwei Beschäftigten“²⁹ vorliegen, wie der BFH mit Beschluss vom 12. Mai 2022³⁰ ausführte.

Im Gegensatz zur Unterkunft ist eine **Wohnung** eine in sich abgeschlossene Einheit von Räumen, in denen ein selbständiger Haushalt geführt werden kann. Der Wert einer freien oder verbilligten Wohnung ist grundsätzlich mit dem ortsüblichen Mietpreis anzusetzen.³¹

Ein amtlicher Sachbezugswert ist nicht vorgesehen. Bei der Bewertung kommt es auf die Umstände des jeweiligen Einzelfalles an.³²

Falls im Einzelfall die Feststellung der ortsüblichen Miete mit außergewöhnlichen Schwierigkeiten verbunden ist, kann die

Wohnung 2025 voraussichtlich mit monatlich 4,95 EUR (2024: 4,89 EUR) je qm bzw. – bei einfacher Ausstattung ohne Sammelheizung oder ohne Bad oder Dusche – mit 4,05 EUR (2024: 4,00 EUR) je qm im Monat angesetzt werden.

Wird die freie Unterkunft einem Arbeitnehmer gewährt, der die Voraussetzungen für eine Auswärtstätigkeit oder doppelte Haushaltsführung erfüllt, bleibt dieser Vorteil nach den allgemeinen Grundsätzen des § 3 Nr. 13 bzw. 16 EStG lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei.

²⁴ Siehe weitergehend auch Abschn. 1.8 Abs. 11 UStAE

²⁵ Abschn. 1.8 Abs. 11 S. 2 UStAE

²⁶ § 2 Abs. 3 SvEV

²⁷ § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 2 SvEV

²⁸ Siehe § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 1 SvEV

²⁹ § 2 Abs. 3 Satz 2 Nr. 3 Buchst. a SvEV

³⁰ BFH-Beschl. v. 12.5.2022 – VI B 73/21, BFH/NV 2022, 809

³¹ Siehe § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, R 8.1 Abs. 6 Satz 1 LStR 2023, BFH v. 11.5.2011 – VI R 65/09, BStBl II 2011, 946 und § 2 Abs. 4 SvEV

³² OFD Frankfurt a.M. v. 23.6.2020 – S 2334 A – 49 St 210 zur lohnsteuerlichen Behandlung der Pfarrdienstwohnungen (Bewertungsabschlag: § 8 Abs. 2 S. 12 EStG)

Praxishinweis

Ein (inländischer) Pflegedienst bietet seinen Kunden oftmals eine 24-Stunden-Pflege an. Dabei betreut ein Arbeitnehmer des Pflegedienstes die Kunden bzw. den Kunden über einen längeren Zeitraum in dessen Wohnung. Der Mitarbeiter wohnt während dieser Zeit im Haushalt des Auftraggebers bzw. der Auftraggeberin und erhält dort freie Unterkunft und Verpflegung. Arbeitsvertraglich wird geregelt, dass der Arbeitnehmer in häuslicher Gemeinschaft (gemeinsames Wohnen und Wirtschaften) mit der zu pflegenden Person zu leben hat. Nach Auffassung der Finanzverwaltung wird in diesen Fällen der Vorteil aus der freien Unterkunft und Verpflegung aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse des Pflegedienstes gewährt. Wegen der Besonderheit einer 24-Stunden-Pflege ist es aus Arbeitgebersicht zwingend erforderlich, dass der Arbeitnehmer gemeinsam mit der zu pflegenden Person wohnt und auch dort verpflegt wird.³³ Die Versteuerung eines geldwerten Vorteils entfällt damit.

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

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

³³ FinMin Mecklenburg-Vorpommern v. 26.9.2019 – DB 2019, 2379