

Lohnsteuer-Info 10/2024

In dieser Ausgabe

- Jahressteuergesetz 2024: Bundesrat fordert zahlreiche lohnsteuerliche Änderungen
 - Gesetzgebung
 - Lohnsteuer-Jahresausgleich durch Arbeitgeber und Abschläge in der Pflegeversicherung
 - Bundesrat lehnt geplante Lohnsteuerpauschalierung eines Mobilitätsbudgets ab

- Steuerfreiheit nach § 3b EStG: Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit
- Doppelte Haushaltsführung - Unterkunftskosten
- Lohnsteuerpauschalierung von Betriebsveranstaltungen
- Aufbewahrung digitaler Lohnunterlagen

- **Abkürzungsverzeichnis**

Jahressteuergesetz 2024: Bundesrat fordert zahlreiche lohnsteuerliche Änderungen

Gesetzgebung

Gegenwärtig wird ein von der Bundesregierung in den Bundesrat eingebrachtes Jahressteuergesetz 2024 beraten.¹

Am 25.09.2024 hat der Bundestag erstmals über den Gesetzentwurf beraten und diesen zur weiteren Beratung an den federführenden Finanzausschuss überwiesen.

Der Bundesrat hat am 27.09.2024 seine Stellungnahme zu diesem Gesetz beschlossen.² In der 142 Seiten umfassenden Stellungnahme werden zahlreiche Änderungen gefordert, die sich auch auf das Lohnsteuerrecht beziehen.

Praxishinweis

Der bisherige Zeitplan zum JStG 2024 sieht vor, dass die abschließenden Beratungen im Finanzausschuss des Bundestages am 16.10.2024 stattfinden. Eine Verabschiedung des Gesetzes ist für den 18.10.2024 im Bundestag vorgesehen. Am 22.11.2024 soll sich der Bundesrat abschließend mit dem Gesetz befassen.

Lohnsteuer-Jahresausgleich durch Arbeitgeber und Abschläge in der Pflegeversicherung

Geplante Änderung

Ein Lohnsteuer-Jahresausgleich durch den Arbeitgeber soll ausgeschlossen werden, wenn für den Arbeitnehmer im Ausgleichsjahr im Rahmen der Vorsorgepauschale im Zusammenhang mit der Pflegeversicherung unterschiedliche Abschläge³

berücksichtigt wurden.⁴ Dies vermeidet in den entsprechenden Fällen eine unzutreffende Jahreslohnsteuer.

Hintergrund

Beiträge zur sozialen Pflegeversicherung sind als Vorsorgeaufwendungen⁵ abziehbar. Insoweit wirkt sich eine Beitragsatzänderung bei der Pflegeversicherung auch auf die Einkommensteuer aus.

¹ BT-Drucks. 20/12780 v. 09.09.2024

² BR-Drucks. 369/24 (Beschluss) v. 27.09.2024

³ § 39b Absatz 2 Satz 5 Nummer 3 Buchstabe c EStG

⁴ § 42b Abs. 1 Satz 3 Nr. 5a EStG-E

⁵ § 10 Abs. 1 Nr. 3 Buchst. b EStG

Der **Abschlag** in der sozialen Pflegeversicherung **ab dem zweiten bis zum fünften berücksichtigungsfähigen Kind** blieb **beim LSt-Abzug** in der zweiten Jahreshälfte 2023 **unberücksichtigt**. Dadurch sollten Unsicherheiten bei der LSt-Berechnung ver-

mieden werden, wenn den ArbG kurzfristig noch keine Informationen zu den in der sozialen Pflegeversicherung zu berücksichtigenden Kindern vorliegen.

Praxishinweis

Kurz vor dem Jahresende 2023 hatte der Gesetzgeber durch das Kreditzweitmarktförderungsgesetz⁶ beschlossen, dass ab 2024 die ab dem zweiten bis zum fünften berücksichtigungsfähigen Kind gewährte Beitragssatzermäßigung in der Pflegeversicherung auch im Lohnsteuerabzugsverfahren bei der Vorsorgepauschale zu berücksichtigen ist.⁷ Durch die vom Bundesrat nunmehr geforderte Gesetzesänderung soll ein Lohnsteuer-Jahresausgleich des Arbeitgebers ausgeschlossen sein, wenn sich im Ausgleichsjahr unterschiedliche Abschläge ergeben.

Bundesrat lehnt geplante Lohnsteuerpauschalierung eines Mobilitätsbudgets ab

Geplant ist die Einführung einer neuen Lohnsteuer-Pauschalierung eines Mobilitätsbudgets mit einem festen Steuersatz von 25 % (§ 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 8 EStG-E). Diese Pauschalierung soll nur bei Leistungen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zulässig sein. Der Höhe nach ist diese Pauschalierung auf 2.400 EUR je Arbeitnehmer und je Kalenderjahr beschränkt.

Was unter einem „Mobilitätsbudget“ zu verstehen ist, wird im Gesetz definiert. Mobilitätsbudget in diesem Sinne ist das den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellte Angebot zur Nutzung von außerdienstlichen Mobilitätsleistungen unabhängig vom Verkehrsmittel in Form eines Sachbezugs oder Zuschusses. Die Mobilitätsbudget-Pauschalierung gilt jedoch nicht für Luftfahrzeuge, private Kraftfahrzeuge und den Arbeitnehmern dauerhaft überlassene Dienstwagen. Eine Pauschalierung für Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG) schließt die Pauschalierung der Lohnsteuer im Zusammenhang mit dem Mobilitätsbudget ebenso aus.

Der Bundesrat lehnt die Einführung dieser Regelung ab. Für den Bundesrat ist nämlich das Erfordernis für die steuerliche Förderung rein außerdienstlicher, privater Mobilität von Arbeitnehmern angesichts der für den Arbeitgeber – gerade unter dem Aspekt der „Umweltfreundlichkeit“ – bereits bestehenden vielfältigen Fördermöglichkeiten und Steuerbefreiungen vielfältigen Mobilitäten für Arbeitnehmer nicht erkennbar.

So sind z. B. bereits nach geltender Rechtslage steuerfrei:

- Leistungen (Ticketüberlassung oder Zuschüsse) des Arbeitgebers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr⁸.

- Leistungen des Arbeitgebers für Privatfahrten des Arbeitnehmers mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (ohne Luftverkehr)⁹.

- Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte geldwerte Vorteile aus der Überlassung von betrieblichen Fahrrädern zur Privatnutzung, die keine Kraftfahrzeuge¹⁰ sind (insbesondere Pedelecs und andere betriebliche Fahrräder)¹¹.

Nach Auffassung des Bundesrates werde der Vereinfachungseffekt aus der vorgeschlagenen Pauschalierung eines Mobilitätsbudgets vom Bundesrat bezweifelt, denn neben der Möglichkeit zur Pauschalbesteuerung bestünde die allgemeinen Regelungen für derartige Mobilitätsleistungen fort, sodass Arbeitgeber – eventuell für jeden einzelnen Arbeitnehmer – eine Günstigerprüfung anstellen müssten, die zusätzlichen Bürokratieaufwand verursache.

Inhaltlich fehlt es an einer tatsächlichen Ausrichtung auf nachhaltige und umweltverträgliche Mobilitätsformen. So eröffne die Formulierung der gesetzlichen Regelung z. B. auch die Nutzung des Mobilitätsbudgets für die Kosten eines Mietwagens mit Verbrennungsmotor im Rahmen einer privaten Urlaubsreise oder für Taxikosten.

Ebenso erscheine es im Hinblick auf das angeführte Argument der Förderung umweltverträglicher Mobilität widersprüchlich und kaum vermittelbar, dass Gutscheine und Kostenerstattungen für Car-Sharing oder Taxi-Apps begünstigt würde, Tankkarten/Ladestromgutscheine oder Erstattungen für Treibstoffkosten und Reparaturleistungen – selbst wenn diese für Autos mit alternativem Antrieb erbracht würde – hingegen nicht.

⁶ Kreditzweitmarktförderungsgesetz v. 22.12.2023 – BGBl I 2023 Nr. 411

⁷ § 39b Abs. 2 S. 5 Nr. 3 Buchst. c) EStG

⁸ § 3 Nr. 15 Satz 1 EStG

⁹ § 3 Nr. 15 Satz 2 EStG

¹⁰ § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG

¹¹ § 3 Nr. 37 EStG

Steuerfreiheit nach § 3b EStG: Zuschläge für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit

Steuerfrei sind nach Maßgabe von § 3b EStG Zuschläge, die für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- Nachtarbeit neben dem Grundlohn gezahlt werden.

Grundlohn ist nach § 3b Abs. 2 EStG der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht; er ist in einen Stundenlohn umzurechnen und steuerlich mit höchstens 50 EUR anzusetzen.

Der Bundesrat fordert folgende Änderung des § 3b Abs. 2 EStG:

Grundlohn ist der steuerpflichtige laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht, sowie die nach § 3 Nr. 56 oder 63 (EStG) steuerfreien Beträge des Arbeitgebers, wenn sie laufender Arbeitslohn sind;

Begründung

Durch das Wort „steuerpflichtige“ vor den Wörtern „laufende Arbeitslohn“ soll die bisherige Verwaltungspraxis zur Ermittlung des maßgebenden Grundlohns für die Berechnung der Sonntags-, Feiertags-, und Nachtzuschläge gesetzlich festgeschrieben werden. Die gesetzliche Klarstellung ist eine Reaktion auf die Rechtsprechung des BFH, wonach für die Zuschlagsberechnung auf den laufenden Arbeitslohn abzustellen sei, der dem Arbeitnehmer arbeitsvertraglich zustehe.¹²

Entsprechend den bisherigen Ausführungen in den LStR¹³ werden für die Ermittlung des Grundlohns neben dem steuerpflichtigen Arbeitslohn lediglich steuerfreie Beiträge des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung einbezogen, wenn sie laufender Arbeitslohn sind. Darüber hinaus ist es nach Auffassung des Bundesrates nicht sachgerecht, steuerfreien oder ausgehend von der vorgenannten Rechtsprechung des BFH sogar nicht steuerbaren Arbeitslohn bei der Zuschlagsberechnung zu berücksichtigen.

Doppelte Haushaltsführung - Unterkunftskosten

Der BFH hat mit Urteil v. 9.8.2023¹⁴ entschieden, dass bei einer doppelten Haushaltsführung im Ausland im Einzelfall zu prüfen sei, welche Unterkunftskosten notwendig seien.

Die Regelung in § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG gelte aufgrund des eindeutigen Wortlauts („im Inland“) nur für einen inländischen Zweithaushalt. Diese Regelung sieht eine Kostenabzugsbeschränkung auf 1.000 EUR im Monat vor.

Der Bundesrat fordert für die Auslandsfälle ebenso eine gesetzliche Kostenabzugseinschränkung. Folgende Änderung von § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 4 EStG schlägt der Bundesrat vor:

„Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung können die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden, höchstens 1 000 Euro im Monat bei einer Unterkunft im Inland und höchstens 2 000 Euro im Monat bei einer Unterkunft im Ausland; die Grenze von 2 000 Euro gilt nicht, wenn eine Dienst- oder Werkswohnung verpflichtend und zweckgebunden genutzt werden muss.“

Hintergrund

Die im BMF-Schr. vom 25.11.2020¹⁵ enthaltene Typisierung, dass Unterkunftskosten bei doppelter Haushaltsführung im Ausland, die den Durchschnittsmietzins einer 60 qm-Wohnung am Beschäftigungsort nicht überschreiten, als notwendig¹⁶ anzusehen sind, hat der BFH abgelehnt.

Die vom BFH geforderte Einzelfallprüfung ist nach Auffassung des Bundesrates im steuerlichen Massenverfahren nicht umsetzbar, zumal es sich um Auslandssachverhalte handelt.

Der BFH grenzt in seiner Entscheidung v. 9.8.2023¹⁷ die Inlandsfälle aufgrund der gesetzlichen Höchstbetragsregelung von den Auslandsfällen ab, woraus man im Umkehrschluss folgern kann, dass eine gesetzlich verankerte typisierende Höchstbetragsregelung für Auslandsfälle gerichtsfest wäre.

Die gesetzliche Typisierung von Unterkunftskosten im Rahmen der doppelten Haushaltsführung im Ausland hat den Vorteil, dass zukünftig die Notwendigkeitsprüfung (eigentlich Angemessenheitsprüfung) der Unterkunftskosten im Ausland in der Veranlagung entfallen kann, zumal laut Aussage des BFH in Randnummer 16 des Urteils eine typisierende Gesetzesauslegung des Tatbestandsmerkmals „notwendig“ zum Zwecke einer einfacheren Handhabung im steuerlichen Massenverfahren zumindest zweifelhaft sei.

Dem Typisierungsgedanken folgend soll nun ein Höchstbetrag im Fall der doppelten Haushaltsführung mit einer ausländischen Unterkunft mit dem doppelten „Inlandsbetrag“ gesetzlich festgeschrieben werden. Als Unterkunftskosten für doppelte Haushaltsführung im Ausland sollen daher zukünftig die dem Arbeitnehmer tatsächlich entstehenden Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft oder Wohnung angesetzt werden können, höchstens jedoch 2 000 EUR im Monat. Dieser Betrag umfasst – wie in Inlandsfällen – alle für die Unterkunft oder Wohnung entstehenden Aufwendungen. Dieser Betrag orientiert sich anhand des Rankings der 20 Städte mit den höchsten

¹² BFH-Urt. v. 10.08.2023 - VI R 11/21, BStBl II 2024, 202

¹³ Vgl. R 3b Abs. 2 LStR 2023

¹⁴ BFH, Urt. v. 9.8.2023 - VI R 20/21, BFH/NV 2024, 86

¹⁵ BMF-Schr. v. 25.11.2020 - BStBl I 2020, 1228 Rz. 112

¹⁶ i.S.d. § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 5 Satz 1 EStG

¹⁷ BFH, Urt. v. 9.8.2023 - VI R 20/21, BFH/NV 2024, 86 Rz. 12 und 13

monatlichen Mietpreisen für eine 2-Zimmer-Wohnung weltweit aus 2019. Inflationsbedingt und aufgrund der nicht einheitlichen Preisentwicklung in den letzten Jahren auf dem Mietmarkt erfolgt eine Modifizierung der Werte. Der Aufwand für Nutzung von Dienst- und Werkswohnungen (inklusive Nebenkosten) unterliegt nicht der typisierenden Höchstbetragsregelung für Auslandsfälle.

Praxishinweis

Der Bundesrat definiert nicht, was unter einer „Dienst- oder Werkswohnung“ zu verstehen ist.

Lohnsteuerpauschalierung von Betriebsveranstaltungen

S Als Reaktion auf die BFH-Rechtsprechung¹⁸ soll die Regelung zur Lohnsteuer-Pauschalierung bei Betriebsveranstaltungen¹⁹ wie folgt gefasst werden:

Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er

„2. Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht,“

Begründung

Die Ergänzung des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist aufgrund der Rechtsprechung des BFH²⁰ notwendig. Entgegen seiner bisherigen Rechtsprechung²¹ hat der BFH entschieden, dass eine Betriebsveranstaltung im Sinne des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG auch dann vorliege, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offenstehe.

Der BFH begründet dies damit, dass das Tatbestandsmerkmal „Betriebsveranstaltung“ in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG der seit 2015 geltenden Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG entspreche.²² Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet würden, seien grundsätzlich einheitlich auszulegen.

Der Begriff der Betriebsveranstaltung definiert sich als Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG gewährt einen Freibetrag von 110 Euro für Betriebsveranstaltungen, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Nach Auffassung des BFH ist damit nunmehr das Offenstehen für alle Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils ausschließlich Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrags und könne daher nicht als (ungeschriebenes) einschränkendes Kriterium des Betriebsveranstaltungsbegriffs angesehen werden.

Dieser Rechtsprechung soll durch die geforderte Rechtsänderung der Boden entzogen werden.

Die Neuregelung soll erstmals auf den laufenden Arbeitslohn anzuwenden sein, der für einen nach dem 31.12.2024 endenden Lohnzahlungszeitraum gezahlt wird, und auf sonstige Bezüge, die nach dem 31.12.2024 zufließen.²³

Aufbewahrung digitaler Lohnunterlagen

§ 147 Abs. 2 AO sieht eine Regelung für die Aufbewahrung digitaler Unterlagen vor. Vom Bundesrat wird gefordert, dass diese Regelung auch auf für die Aufbewahrung der zum Lohnkonto zu nehmenden Unterlagen und Belege gilt.²⁴

Begründung des Bundesrates

Die Digitalisierung der für das Lohnsteuerabzugsverfahren bedeutsamen Unterlagen und Belege wird hiermit als ein wesentlicher Beitrag zum Bürokratieabbau – verbunden mit einer Kostenersparnis für die Arbeitgeber/Unternehmen – allgemein zugelassen.

Eine Aufbewahrung von Originalbelegen ist in diesem Falle nicht mehr erforderlich. Hiervon abweichende Regelungen in den Lohnsteuer-Richtlinien²⁵ oder Verwaltungsanweisungen²⁶ wären ab dem Jahr 2025²⁷ im Falle der Digitalisierung der Unterlagen und Belege nicht mehr anzuwenden.

¹⁸ BFH, Urt. v. 27.3.2024 – VI R 5/22, BFH/NV 2024, 839

¹⁹ § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG

²⁰ BFH, Urt. v. 27.3.2024 – VI R 5/22, BFH/NV 2024, 839

²¹ BFH, Urt. v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BStBl II 2009, 476

²² Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl. I S. 2417)

²³ § 52 Abs. 1 EStG-E

²⁴ § 4 Abs. 5 LStDV-E

²⁵ R 3.33 Abs. 4 Satz 3 LStR

²⁶ siehe z. B. Randnummer 62 letzter Satz des BMF-Schreibens vom 3. März 2022, BStBl. I S. 232

²⁷ § 8 Abs. 4 LStDV-E

ABKÜRZUNGSVERZEICHNIS

AEO	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