

**LGP** Löhne und Gehälter professionell

# Lohnsteuerpauschalierung von A bis Z

## Möglichkeiten kennen und geschickt nutzen

SONDERAUSGABE

### **Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG**

Pauschalierung der Lohnsteuer sowie Ausübung des Pauschalierungswahlrechts nach § 40 Abs. 2 EStG.....1

### **Mahlzeiten & Co. bei Auswärtstätigkeiten**

Wann die Lohnsteuer bei Mahlzeiten & Co. pauschaliert werden kann.....7

### **Kantinenmahlzeiten und Essensmarken**

Wann die Lohnsteuer bei Kantinenmahlzeiten und Essensmarken pauschaliert werden kann.....13

### **Datenverarbeitungsgeräte, Zubehör & Co.**

So lässt sich die Lohnsteuer bei Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör und Internet pauschalieren.....18

### **E-Fahrzeuge**

Bei Ladenvorrichtungen lohnsteuerliche Vorteile nutzen bzw. Lohnsteuer pauschalieren.....23

### **Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte**

Sachbezüge bzw. Zuschüsse leisten und Lohnsteuer pauschalieren.....27

### **Betriebsveranstaltungen**

Bei Betriebsveranstaltungen Lohnsteuer optimal pauschalieren und Steuervorteile geschickt nutzen.....35

### **Erholungsbeihilfe**

Gehaltsextra Erholungsbeihilfe: So lässt sich die Lohnsteuer pauschalieren.....41

### **Übereignung von Fahrrädern**

Bei der Übereignung von Fahrrädern lohnsteuerliche Vorteile nutzen bzw. Lohnsteuer pauschalieren.....45



**Wir helfen Ihnen gern!**

Es ist unsere Aufgabe, Sie mit praktischem Wissen und konkreten Empfehlungen im Beruf zu unterstützen. Manchmal bleiben dennoch Fragen offen oder Probleme ungelöst. Sprechen Sie uns an! Wir bemühen uns um schnelle Antworten – sei es bei Fragen zur Berichterstattung, zur Technik, zum digitalen Angebot oder zu Ihrem Abonnement.

**Für Fragen zur Berichterstattung:**

Eva Köstler  
Chefredakteurin (verantwortlich)  
Telefon 0931 418-3062  
Fax 0931 418-3080  
E-Mail koestler@iww.de

**Für Fragen zur Technik (Online und Mobile):**

Karin Borowski  
Stellv. Leiterin Online  
Telefon 02596 922-60  
Fax 02596 922-99  
E-Mail borowski@iww.de

**Für Fragen zum Abonnement:**

IWW Institut, Kundenservice  
Max-Planck-Straße 7/9  
97082 Würzburg  
Telefon 0931 4170-472  
Fax 0931 4170-463  
E-Mail kontakt@iww.de

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

# JStG 2024 hat neue Regeln für die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG gebracht

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Normalerweise erfolgt der Steuerabzug nach den ELStAM des Arbeitnehmers. Gemäß § 40 Abs. 2 EStG ist es aber auch möglich, in vielen Varianten die Steuer pauschal zu erheben. Der Vorteil: Die Besteuerung wird vereinfacht, Sozialabgaben entfallen, der Arbeitnehmer erhält einen realen Nettovorteil. Die Ausübung des Pauschalierungswahlrechts ist durch das JStG 2024 durch einen neuen § 40 Abs. 4 EStG verändert worden. |

## Nettvorteil durch die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG

Die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG ist in der Praxis deshalb so lukrativ, weil sie einerseits einfach ist und andererseits eine effektive Ersparnis bietet. Das liegt an zwei Umständen:

1. Die Lohnsteuer ist nicht nach den individuellen ELStAM des Arbeitnehmers zu berechnen, sondern nach einem in § 40 Abs. 2 EStG vorgeschriebenen Prozentsatz. Das können 15 oder 25 Prozent sein. Hinzu kommen der Soli mit 5,5 Prozent sowie die Kirchensteuer.
2. Bei einer normalen Einordnung als Arbeitslohn fallen Sozialabgaben an (Arbeitnehmer- und Arbeitgeberanteile). Findet jedoch rechtzeitig eine Pauschalierung der Steuer nach § 40 Abs. 2 EStG statt, sind die Vergütungen dem sozialversicherungsrechtlichen Arbeitsentgelt nicht zuzurechnen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV). Ergo: Es fallen keine Sozialabgaben an.

Bei der Lohnsteuerpauschalierung bleiben individuelle Besteuerungsmerkmale des Arbeitnehmers (ELStAM) also unberücksichtigt. Weil die pauschale Lohnsteuer eine Abgeltungswirkung hat, werden der pauschal besteuerte Arbeitslohn sowie die pauschale Lohnsteuer auch bei der Einkommensteuer-Veranlagung des Arbeitnehmers und der Durchführung des Lohnsteuer-Jahresausgleichs durch den Arbeitgeber nicht angesetzt (§ 40 Abs. 3 S. 3 EStG). Aus diesen Gründen wird die pauschale Lohnsteuer auch nicht auf die Einkommensteuer und die Jahreslohnsteuer angerechnet (§ 40 Abs. 3 S. 4 EStG). Der Arbeitgeber hat die pauschale Steuer folglich ebenfalls nicht in der Lohnsteuerbescheinigung des Arbeitnehmers als einbehaltene und abgeführt Lohnsteuer auszuweisen.

## So wirkt die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 EStG

Normalerweise behält der Arbeitgeber die Lohnsteuer vom Bruttolohn des Arbeitnehmers ein und führt diese ans Finanzamt ab. Schuldner der Lohnsteuer ist also der Arbeitnehmer. Das ist bei der Lohnsteuerpauschalierung anders. Hier wird gemäß § 40 Abs. 3 S. 1 und 2 EStG der Arbeitgeber Schuldner der Lohnsteuer. Das ist in der Praxis aber regelmäßig kein Problem. Denn

Pauschale  
Besteuerung  
reduziert  
Bürokratieaufwand

Sozialabgaben  
entfallen

Individuelle Besteue-  
rungsmerkmale  
des Arbeitnehmers  
bleiben außen vor

Arbeitgeber  
ist Schuldner  
der Lohnsteuer

**Beispiel zeigt  
individuelle  
Belastung  
des Arbeitgebers**

**Wie sich eine  
Gehaltserhöhung  
von 200 Euro  
individuell ...**

**... oder mit 25  
Prozent Versteue-  
rung auswirkt**

**So wird eine  
„Win-win Situation“  
für beide Parteien  
daraus**

auch wenn der Arbeitgeber nun mit der pauschalen Lohnsteuer belastet wird, hat er Vorteile: Die Erhebung der Lohnsteuer wird vereinfacht; das spart Bürokratie, und es entfallen die Sozialabgaben inkl. der Arbeitgeberanteile.

### ■ Beispiel 1

Ein lediger Arbeitnehmer erhält brutto 3.000 Euro.

Lösung: 2025 bleiben nach Steuern und Sozialabgaben netto 2.062,59 Euro übrig. Dem Arbeitgeber kostet der Arbeitnehmer aufgrund der Arbeitgeberanteile zu den Sozialabgaben nicht 3.000 Euro pro Monat, sondern 3.616,50 Euro.

### ■ Abwandlung 1

Der Arbeitgeber gewährt dem Arbeitnehmer eine Gehaltserhöhung von 200 Euro (Bruttolohn neu = 3.200 Euro).

Lösung: 2025 bleiben nach Steuern und Sozialabgaben netto 2.175,40 Euro übrig. Dem Arbeitgeber kostet der Arbeitnehmer aufgrund der Arbeitgeberanteile zu den Sozialabgaben nicht 3.200 Euro pro Monat, sondern 3.857,60 Euro. Im Ergebnis muss der Arbeitgeber für die Gehaltserhöhung also nicht 200 Euro, sondern monatlich 241,10 Euro aufwenden und der Arbeitnehmer erhält von den zusätzlichen 200 Euro nur einen Nettovorteil von monatlich 112,81 Euro.

### ■ Abwandlung 2

Der Arbeitgeber gewährt keine Gehaltserhöhung, sondern leistet Vergütungen, die nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 25 Prozent versteuert werden.

Lösung: Der Arbeitnehmer erhält zusätzlich zu seinem Nettolohn von 2.062,59 Euro (Beispiel 1) pro Monat 200 Euro, sodass sein effektiver Nettolohn auf 2.262,59 Euro steigt.

Im Vergleich zur Abwandlung 1 entsteht ein monatlicher Vorteil über netto 87,19 Euro (= 2.262,59 Euro ./ 2.175,40 Euro). Der Arbeitgeber wird hingegen mit 3.616,50 Euro (Beispiel 1) sowie 200 Euro belastet. Hinzu kommt die pauschale Lohnsteuer von 50 Euro (200 Euro x 25 %) sowie der pauschale Solidaritätszuschlag von 2,75 Euro (50 Euro x 5,5 %). Der Arbeitgeber wird deshalb effektiv mit monatlich 3.869,25 Euro belastet. Im Vergleich zur Abwandlung 1 ein Nachteil von 11,65 Euro.

Der Arbeitnehmer spart in der Abwandlung 2 monatlich 87,19 Euro, wohingegen der Arbeitgeber mit zusätzlichen 11,65 Euro (3.869,25 Euro ./ 3.857,60 Euro) belastet ist. Diese zusätzliche Belastung relativiert sich aber dadurch, dass der komplette Lohnaufwand als Betriebsausgabe abzugsfähig ist und sich die Erhebung der Lohnsteuer vereinfacht. Zudem könnte der Arbeitgeber überlegen, dem Arbeitnehmer anstelle der 200 Euro nur 150 Euro zu gewähren und diese pauschal mit 25 Prozent zu besteuern. Denn dann würde der Arbeitnehmer im Vergleich zu einer normalen Gehaltserhöhung über 200 Euro noch immer einen Nettovorteil von 37,19 Euro erzielen und der Arbeitgeber einen Nettovorteil von 51,53 Euro realisieren. Eine echte „Win-win Situation“ für beide Parteien!

## Abwälzung der pauschalen Steuer auf den Arbeitnehmer

Zwar schuldet der Arbeitgeber die pauschalierte Steuer gegenüber dem Finanzamt. Das bedeutet jedoch nicht zwangsläufig, dass der Arbeitgeber die Steuer auch wirtschaftlich zu tragen hat. Deshalb ist es auch zulässig, dass der Arbeitgeber die pauschale Steuer im Innenverhältnis auf den Arbeitnehmer abwälzt, z. B. aufgrund einer Regelung im Arbeitsvertrag oder einer Zusatzvereinbarung. Die pauschale Lohnsteuer inklusive der Annexsteuern (Soli und ggf. KiSt) wird dann in der Lohnabrechnung des Arbeitnehmers als Abzugsbetrag ausgewiesen und mindert dessen Nettolohn.

**Wichtig |** Die auf den Arbeitnehmer abgewälzte pauschale Lohnsteuer gilt dennoch als zugeflossener Arbeitslohn. Er mindert folglich nicht die Bemessungsgrundlage für den pauschalen Steuerabzug (§ 40 Abs. 3 S. 2 EStG).

Arbeitgeber kann pauschale Lohnsteuer abwälzen

Abgewälzte Lohnsteuer gilt als Arbeitslohn ...

### ■ Beispiel 2

Ein Arbeitnehmer erhält nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal mit 25 Prozent versteuerte Vergütungen in Höhe von 200 Euro.

Lösung: Während die 200 Euro brutto wie netto beim Arbeitnehmer ankommen, hat der Arbeitgeber eine pauschale Lohnsteuer von 50 Euro und den Solidaritätszuschlag von 2,75 Euro zu entrichten. Er wird mit effektiv 252,75 Euro belastet.

### ■ Abwandlung

Der Arbeitgeber wälzt die pauschale Steuer auf den Arbeitnehmer ab, indem er den Nettolohn des Arbeitnehmers um 52,75 Euro mindert.

... und reduziert Bemessungsgrundlage für pauschalen Steuerabzug nicht

Lösung: Nun wird der Arbeitgeber wirtschaftlich nur mit effektiv 200 Euro belastet. Der Arbeitnehmer erhält hingegen einen Nettovor teil von nur 147,25 Euro (200 Euro Vergütungen ./. 52,75 Euro abgewälzte Steuern). Die pauschale Lohnsteuer wird aber wie bisher ausgehend von 200 Euro und nicht ausgehend von dem tatsächlichen Vorteil des Arbeitnehmers von 147,25 Euro berechnet, weil die abgewälzte Steuer als zugeflossener Arbeitslohn gilt. Die pauschale Lohnsteuer beträgt weiter 50 Euro und der pauschale Solidaritätszuschlag 2,75 Euro.

Ohne die gesetzliche Regelung würde sich die pauschale Lohnsteuer auf 36,81 Euro (147,25 Euro x 25 %) und der Soli auf 2,02 Euro (36,81 Euro x 5,5 %) reduzieren. Denn dann wären nur 147,25 Euro maßgebend.

## Pauschalierung der Kirchensteuer – so geht's

Wird die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 EStG pauschaliert, dann muss auch die Kirchensteuer pauschal ermittelt werden. Bei der Kirchensteuer besteht gemäß den Gleichlautenden Ländererlassen vom 08.08.2016 jedoch ein Wahlrecht zwischen dem Nachweisverfahren und dem vereinfachten Verfahren.

Wahlrecht zwischen zwei Verfahren

- Beim Nachweisverfahren wird die Kirchensteuer entsprechend dem Kirchensteuerabzugsmerkmal des jeweiligen Arbeitnehmers berechnet und

Wann das vereinfachte Verfahren ...

... seine Vorteile hat

So sieht die Berechnung am konkreten Fall aus

beträgt je nach Konfession und Bundesland die bekannten acht oder neun Prozent der pauschalen Lohnsteuer.

- Beim vereinfachten Verfahren beträgt die Steuer hingegen je nach Bundesland nur zwischen vier und sieben Prozent der pauschalen Lohnsteuer. Diese Vergünstigung soll dem Umstand Rechnung tragen, dass nicht alle Arbeitnehmer des Arbeitgebers einer Kirchengemeinde angehören, die im vereinfachten Verfahren ermittelte Kirchensteuer jedoch unabhängig von der Konfession des Arbeitnehmers entsteht. Konkret gelten folgende Werte:

#### ■ Vereinfachtes Verfahren

■ Hamburg	4 %	■ Niedersachsen	6 %
■ Baden-Württemberg	4,5 %	■ Schleswig-Holstein	
■ Berlin	5 %	■ Bayern	7 %
■ Brandenburg		■ Bremen	
■ Mecklenburg-Vorpommern		■ Hessen	
■ Sachsen		■ Nordrhein-Westfalen	
■ Sachsen-Anhalt		■ Rheinland-Pfalz	
■ Thüringen		■ Saarland	

**Wichtig** | Die Wahl, die Kirchensteuer nach dem vereinfachten Verfahren oder dem Nachweisverfahren zu erheben, kann der Arbeitgeber zwar für jeden Lohnsteuer-Anmeldungszeitraum als auch für die jeweils angewandte Pauschalierungsvorschrift und die darin aufgeführten Pauschalierungstatbestände unterschiedlich ausüben. Entscheidet er sich aber dazu, die Kirchensteuer für eine im August durchgeführte Betriebsveranstaltung nach dem vereinfachten Verfahren zu ermitteln, dann betrifft die Wahl alle betroffenen Arbeitnehmer, egal ob diese einer Kirchengemeinde angehören. Das vereinfachte Verfahren ist deshalb vor allem dann lukrativ, wenn der überwiegende Anteil der privilegierten Arbeitnehmer einer Konfession angehört.

#### ■ Beispiel 3

Ein Arbeitgeber aus Berlin hat drei Arbeitnehmer. Während zwei davon evangelisch sind, ist der Dritte konfessionslos. Der Arbeitgeber leistet im Lohnabrechnungszeitraum nach § 40 Abs. 2 EStG pauschal besteuerte Bezüge. Die pauschale Lohnsteuer beträgt je Arbeitnehmer 100 Euro. Summe: 300 Euro.

Lösung: Wendet der Arbeitgeber für die Kirchensteuer das Nachweisverfahren an, wird auf die Konfession der einzelnen Arbeitnehmer abgestellt. Die pauschale Kirchensteuer beträgt dann 18 Euro ( $2 \text{ Arbeitnehmer} \times 100 \text{ Euro} = 200 \text{ Euro} \times 9 \text{ Prozent}$ ). Wendet der Arbeitgeber hingegen das vereinfachte Verfahren an, reduziert sich die pauschale Kirchensteuer auf 15 Euro ( $300 \text{ Euro} \times 5 \text{ Prozent}$ ). Ein effektiver Vorteil für den Arbeitgeber von 3 Euro.

Die pauschale Kirchensteuer würde auch dann 15 Euro betragen, wenn alle drei Mitarbeiter der evangelischen Konfession angehören würden und die Kirchensteuer im Nachweisverfahren deshalb 27 Euro betragen würde.

## Die Ausübung des Pauschalierungswahlrechts

Der BFH entschied am 01.09.2021 (Az. VI R 38/19, Abruf-Nr. 227300), dass das Pauschalierungswahlrecht nach § 40 Abs. 2 EStG durch eine entsprechende Lohnsteuer-Anmeldung des Arbeitgebers ausgeübt wird.

Dieser Grundsatz wurde nun durch das JStG 2024 in § 40 Abs. 4 EStG festgeschrieben. Denn § 40 Abs. 4 S. 1 EStG lautet: „*Das Pauschalierungswahlrecht des Arbeitgebers ist durch Übermittlung oder Abgabe einer Lohnsteuer-Anmeldung, in der die pauschale Lohnsteuer angegeben wird, auszuüben.*“

Zugleich hat der Gesetzgeber den BFH-Grundsatz fortentwickelt und an die Praxisprobleme bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung mit Feststellungen angepasst. Denn der weitere Gesetzestext lautet: „*Abweichend von Satz 1 kann der Arbeitgeber für den Prüfungszeitraum einer Lohnsteuer-Außenprüfung das Pauschalierungswahlrecht durch schriftliche oder elektronische Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt ausüben. Die Erklärung nach Satz 2 ist spätestens bis zur Bestandskraft der aufgrund der Lohnsteuer-Außenprüfung erlassenen Bescheide abzugeben. Im Falle des Satzes 2 wird die pauschale Lohnsteuer vom Betriebsstättenfinanzamt durch Steuerbescheid festgesetzt.*“

Diese Fortentwicklung der BFH-Rechtsprechung gestattet es dem Arbeitgeber, auch im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung von den Pauschalierungswahlrechten Gebrauch zu machen. Und das denkbar einfach, weil eine einfache Erklärung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt genügt. Es ist für die Ausübung der Pauschalierung im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung also nicht erforderlich, die bereits abgegebenen Steueranmeldungen zu ändern. Das Finanzamt wird nach Abschluss der Außenprüfung einen Bescheid erteilen. Dieser enthält nun auch die pauschale Lohnsteuer. Zudem kann der Bescheid mit einem Haftungsbescheid kombiniert werden.

### ■ Beispiel 4

Ein Arbeitgeber hat eine Weihnachtsfeier für die komplette Belegschaft durchgeführt. Die Kosten je Teilnehmer betragen 175 Euro. Eine Besteuerung des daraus resultierenden Arbeitslohns ist nicht erfolgt. Der Sachverhalt wird im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung aufgegriffen.

Lösung: Ohne Zutun des Arbeitgebers müsste das Finanzamt je Arbeitnehmer nach Abzug des Freibetrags von 110 Euro einen Betrag von 65 Euro der Besteuerung nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen unterwerfen. Allerdings kann der Arbeitgeber auch einen Antrag auf pauschale Besteuerung mit 25 Prozent zu seinen Lasten stellen (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG).

**Wichtig |** § 40 Abs. 4 EStG gilt nicht nur für die Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG. Er gilt auch für die Pauschalierung der Steuer durch Dritte (§ 37a Abs. 2 S. 1 EStG), bei Sachzuwendungen (§ 37b Abs. 3 S. 2 EStG), für Teilzeitbeschäftigte und geringfügig Beschäftigte (§ 40a Abs. 5 S. 2 EStG) sowie bei bestimmten Zukunftsleistungen (§ 40b Abs. 5 S. 1 EStG).

Rechtsprechung  
des BFH gesetzlich  
festgeschrieben

Wahlrecht wird  
durch Lohnsteuer-  
Anmeldung ...

... oder durch  
Erklärung gegen-  
über Finanzamt  
ausgeübt

Fortentwicklung der  
Pauschalierungs-  
wahl bei Lohnsteuer-  
Außenprüfung

In diesen  
Fällen greift  
§ 40 Abs. 4 EStG

Rückwirkende  
Lohnsteuer-  
pauschalierung  
hat ...

... nur begrenzt  
Einfluss auf die  
Sozialabgaben

## ARCHIV



Mehr dazu  
hier  
weiterlesen



Nachträgliche  
Pauschalbesteue-  
rung führt nicht  
zur Beitragsfreiheit

Zudem gilt der § 40 Abs. 4 EStG in allen offenen Fällen, also auch rückwirkend, sofern verfahrensrechtlich noch Änderungen möglich sind (§ 52 Abs. 37c S. 3 EStG). Zu beachten ist aber, dass in Fällen des § 40 Abs. 1 und § 37a EStG die Pauschalierung weiter zuvor beim Finanzamt zu beantragen ist.

### Sozialabgaben: Risiko einer verspäteten Pauschalierung bleibt

Zwar lässt sich für Zwecke der Besteuerung das Wahlrecht zur Lohnsteuerpauschalierung denkbar einfach rückwirkend ausüben – und zwar bis zur Bestandskraft der aufgrund der Außenprüfung erlassenen Bescheide. Das bedeutet jedoch keinen Freifahrtschein, und es sollte bereits laufend eingehend geprüft werden, ob die Voraussetzungen für eine Lohnsteuerpauschalierung vorliegen und ob diese angewandt werden soll. Schuld daran sind die Sozialabgaben. Denn hier gelten vom Steuerrecht abweichende Regelungen.

Zwar wird nach § 40 Abs. 1 Nr. 1 und Abs. 2 EStG pauschal besteuerte Arbeitslohn nicht dem sozialversicherungsrechtlichen Arbeitsentgelt zugerechnet, sodass auf diesen Arbeitslohn grundsätzlich keine Sozialabgaben fällig werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV). Dies gilt jedoch nur dann, soweit der Arbeitslohn durch den Arbeitgeber oder einem Dritten mit der Entgeltabrechnung für den jeweiligen Abrechnungszeitraum pauschal besteuert wurde (§ 1 Abs. 1 S. 2 SvEV).

Für die beitragsrechtliche Behandlung kommt es also auf die tatsächliche Erhebung der pauschalen Lohnsteuer an. Eine vom Arbeitgeber erst nachträglich vorgenommene Pauschalbesteuerung wirkt sich nur dann auf die beitragsrechtliche Behandlung der Arbeitsentgeltbestandteile aus, wenn die Pauschalbesteuerung bis zur Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung erfolgt ist. Das wäre gemäß § 41b EStG spätestens der 28.02. des Folgejahres. Das gilt sogar dann, wenn die Entgeltbestandteile vom Arbeitgeber

- zunächst beitragspflichtig behandelt oder
- unzutreffend als steuer- und beitragsfrei beurteilt wurden.

Entsprechend urteilte auch das BSG (Urteil vom 23.04.2024 Az. B 12 BA 3/22 R, Abruf-Nr. 241172). Es entschied, dass eine nach dem 28.02. des Folgejahres vorgenommene Pauschalierung der Lohnsteuer nicht dazu führt, dass eine Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung eintritt.

### ■ Fortführung von Beispiel mit Blick auf die Sozialabgaben

Weil die Pauschalbesteuerung erst nach Ablauf des 28.02. des Folgejahres und somit nach Erstellung der Lohnsteuerbescheinigung erfolgt, schlägt die nachträgliche Pauschalbesteuerung nicht auf die beitragsrechtliche Behandlung durch. Der Arbeitslohn infolge der Betriebsveranstaltung von 65 Euro je Arbeitnehmer unterliegt den Sozialabgaben, obwohl nachträglich eine Pauschalbesteuerung vorgenommen wurde.

**Wichtig** | Wäre die Pauschalbesteuerung gleich erfolgt – und nicht rückwirkend, wären durch die Pauschalbesteuerung die Sozialabgaben entfallen.

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

## Auswärtstätigkeiten: Wann die Lohnsteuer bei Mahlzeiten & Co. pauschaliert werden kann

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Normalerweise erfolgt der Steuerabzug nach den ELStAM des Arbeitnehmers. Statt der individuellen Versteuerung ist es in vielen Fällen aber auch möglich, die Steuer pauschal zu erheben. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der Pauschalierung bei Auswärtstätigkeiten. Konkret geht es um die Pauschalbesteuerung gestellter Mahlzeiten und um die Zahlung pauschal versteuerter Verpflegungsmehraufwendungen. |

### Mahlzeitgestellung anlässlich einer Auswärtstätigkeit

Übernimmt der Arbeitgeber die Kosten für die Mahlzeit eines Arbeitnehmers während einer Auswärtstätigkeit (z. B. einer auswärtigen Fortbildung), so liegt beim Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger geldwerter Vorteil vor. Gleiches gilt, wenn dem Arbeitnehmer im Rahmen einer beruflich veranlassten doppelten Haushaltsführung vom Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird.

**Mahlzeiten sind steuerpflichtiger geldwerter Vorteil**

### Amtliche Sachbezugswerte

Maßgebend für die Bewertung der Mahlzeit sind die jeweils geltenden amtlichen Sachbezugswerte (§ 8 Abs. 2 S. 8 i. V. m. S. 6 EStG). Der Wert nach der Sachbezugsverordnung beträgt im Jahr 2025 für

- ein Frühstück 2,30 Euro,
- ein Mittagessen 4,40 Euro und
- für ein Abendessen 4,40 Euro.

**Das sind die Werte für 2025**

**Wichtig** | Für diesen Sachbezug lässt sich die 50-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG nicht nutzen. Denn der Sachbezug wird nicht nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG bewertet.

### ■ Beispiel 1

Ein Arbeitnehmer nimmt an einer auswärtigen Fortbildung teil. In der Mittagspause bekommt er von seinem Arbeitgeber eine übliche Mahlzeit gestellt.

Lösung: Die Mahlzeit stellt einen geldwerten Vorteil da. Dieser ist mit dem amtlichen Sachbezugswert von 4,40 Euro zu bewerten. Die 50-Euro-Freigrenze ist nicht nutzbar.

**Amtliche Sachbezugswerte – 50-Euro-Freigrenze ist nicht nutzbar**

### Das gilt bei Mahlzeit von mehr als 60 Euro

Eine Ausnahme gilt, wenn der Wert der Mahlzeit mehr als 60 Euro beträgt; in dem Fall lassen sich die günstigen Sachbezugswerte nicht nutzen – und die Erfassung als Arbeitslohn hat mit dem Wert der Mahlzeit zu erfolgen.

**Wert der Mahlzeit ist anzusetzen**

Zuzahlung mindert  
Vorteil

Dies gilt bei der  
60-Euro-Grenze

So wird bei Mahl-  
zeiten über 60 Euro  
und darunter  
gerechnet

Pauschale für  
Verpflegungsmehr-  
aufwendungen als  
Werbungskosten ...

... je nach  
Abwesenheiten ...

... lässt Ansatz des  
Sachbezugswerts  
entfallen

### Zuzahlung für die gestellte Mahlzeit

Leistet der Arbeitnehmer eine Zuzahlung für die gestellte Mahlzeit, mindert diese den geldwerten Vorteil (maximal auf null Euro).

**Wichtig** | Bei der Prüfung der 60-Euro-Grenze sind die Zuzahlungen des Arbeitnehmers jedoch nicht gegenzurechnen (BMF, Schreiben vom 25.11.2020, Az. IV C 5 – S 2353/19/10011 :006, Rz. 63, Abruf-Nr. 219235). Zuzahlungen lassen also die steuerliche Beurteilung der gestellten Mahlzeit unberücksichtigt und führen nicht zur Anwendbarkeit der amtlichen Sachbezugswerte. Bei der nachfolgenden Versteuerung der Mahlzeit wird die Zuzahlung hingegen mindernd berücksichtigt.

### ■ Beispiel 2

Ein Arbeitnehmer nimmt im März 2025 an einer Messe teil. In der Mittagspause verzehrt er ein Menü im Wert von 65 Euro. Die Kosten werden bis auf einen Eigenanteil von 10 Euro vom Arbeitgeber getragen.

Lösung: Bei der Essensgestellung handelt es sich um eine unübliche und schädliche Kostenübernahme durch den Arbeitgeber. Deshalb ist nicht der Sachbezugswert, sondern der Wert der Mahlzeit von 65 Euro abzüglich der Zuzahlung von 10 Euro anzusetzen. Das sind 55 Euro. Diese 55 Euro sind zu versteuern.

Abwandlung: Hätte das Essen nur 60 Euro oder weniger gekostet, wäre keine Versteuerung erfolgt. Denn dann wäre der Sachbezugswert von 4,40 Euro abzüglich der Zuzahlung von 10 Euro maßgebend; und es würden null Euro verbleiben.

### Keine Versteuerung bei Abzug von Verpflegungsmehraufwand

Die Erfassung der gestellten Mahlzeit als Arbeitslohn ist nicht unumstößlich. Denn § 8 Abs. 2 S. 9 EStG schreibt vor, dass der Ansatz einer nach § 8 Abs. 2 S. 8 EStG mit dem amtlichen Sachbezugswert bewerteten Mahlzeit (also Mahlzeiten im Wert von nicht mehr als 60 Euro) als Arbeitslohn immer dann unterbleibt, wenn beim Arbeitnehmer für ihm entstehende Mehraufwendungen für Verpflegung parallel ein Werbungskostenabzug nach § 9 Abs. 4a S. 1 bis 7 EStG in Betracht käme („Verpflegungsmehraufwand“).

Genau das ist der Fall bei

- eintägigen Auswärtstätigkeiten ohne Übernachtung: Abwesenheit von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte > acht Stunden;
- An- und Abreisetage bei mehrtägiger Auswärtstätigkeit mit Übernachtung: auf die Abwesenheitszeiten kommt es nicht an;
- Zwischenstage einer mehrtägigen Auswärtstätigkeit mit Übernachtung: Abwesenheit von Wohnung und erster Tätigkeitsstätte von 24 Stunden

### ■ Beispiel 3

Ein Arbeitnehmer nimmt an einer eintägigen Fortbildung teil und in der Mittagspause wird ihm vom Arbeitgeber ein übliches Mittagessen gestellt. Der Arbeitnehmer verlässt seine Wohnung um 08:00 Uhr und kehrt um 17:00 Uhr zurück.

Lösung: Grundsätzlich muss infolge des gestellten Mittagessens ein Betrag von 4,40 Euro als Arbeitslohn erfasst werden (amtlicher Sachbezugswert). Weil der Arbeitnehmer infolge der Abwesenheit von mehr als acht Stunden jedoch eine Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen als Werbungskosten geltend machen kann, wird der Sachbezugswert nicht als Arbeitslohn angesetzt.

**Wichtig |** Im Gegenzug für die entfallende Besteuerung des Sachbezugs-werts wird die Verpflegungspauschale des Arbeitnehmers gekürzt. Maßge-bend für die Kürzung ist jedoch nicht der amtliche Sachbezugswert für die Mahlzeit. Denn § 9 Abs. 4a S. 8 EStG bestimmt, dass die Kürzung bei einem dem Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Auswärtstätigkeit zur Ver-fügung gestellten Mittag- und Abendessen 40 Prozent bzw. bei einem Früh-stück 20 Prozent der jeweiligen Verpflegungspauschale für einen vollen Kalendertag beträgt. Maximal wird die Verpflegungspauschale jedoch auf null Euro gekürzt. Die Kürzung der Verpflegungspauschale beträgt deshalb 11,20 Euro (28 Euro x 40 Prozent) bei einem gestellten Mittagessen.

Verpflegungs-pauschalen sind um feste Prozentsätze zu kürzen

### ■ Abwandlung

Wie Beispiel 3, nur verlässt der Arbeitnehmer die Wohnung erst um 09:00 Uhr und kehrt bereits um 16:00 Uhr zurück.

Lösung: Weil die Abwesenheit nicht mehr als acht Stunden beträgt, kann der Ar-binehmer keine Verpflegungspauschale als Werbungskosten absetzen. Deshalb bleibt es dabei, dass der amtliche Sachbezugswert von 4,40 Euro für das Mittagessen als Arbeitslohn zu erfassen ist.

## Ohne Sonderregelung individuelle Besteuerung der Mahlzeiten

Ohne Sonderregelung müssen die Sachbezüge in der Lohnabrechnung als steuer- und beitragspflichtiges Arbeitsentgelt berücksichtigt werden. Die Besteuerung erfolgt dann mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkma-len des Arbeitnehmers, und auch Sozialabgaben fallen an.

Auch Sozialabgaben fällig

## Rettungsanker bei Mahlzeiten ist Pauschalierung

Statt der individuellen Versteuerung und Verbeitragung gestattet § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG, dass der ermittelte Sachbezug auch mit einem Pauschal-steuersatz von 25 Prozent zzgl. Soli und gegebenenfalls Kirchensteuer ver-steuert werden kann. Der Vorteil: Die Besteuerung vereinfacht sich, und die Sozialabgaben entfallen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

Pauschalbesteue-rung vereinfacht Besteuerung ...

**Wichtig |** Voraussetzung für die Pauschalierung ist, dass die Mahlzeit nach § 8 Abs. 2 S. 8 und 9 EStG bewertet wurde. Eine Pauschalierung für unübliche Mahlzeiten, also Mahlzeiten deren Wert die Grenze von 60 Euro übersteigen (wie im Beispiel 2), ist deshalb nicht möglich. Hier bleibt es bei der individuellen Versteuerung und Verbeitragung nach den elektronischen Lohnsteuer-abzugsmerkmalen.

... gilt allerdings nur bei üblichen Mahlzeiten

Bei kurzen Abwesenheitszeiten oder ...

... nach Ablauf der ersten drei Monate kann Mittagessen pauschaliert werden

Es gibt Pauschalen für In- und Auslandsreisen

In der Praxis wird die Pauschalierung insbesondere in zwei Fällen genutzt.

### Fall 1: Pauschalierung von Mahlzeiten bei geringer Abwesenheit

Die Pauschalierung kommt infrage, wenn der Arbeitnehmer während einer auswärtigen Tätigkeit eine Mahlzeit eingenommen hat, aber infolge einer zu geringen Abwesenheit keine Verpflegungspauschale geltend machen kann.

#### ■ Beispiel 4

Ein Arbeitnehmer ist von 9:00 bis 15:00 Uhr auswärts tätig. Mittags stellt ihm sein Arbeitgeber ein übliches Mittagessen zur Verfügung.

Lösung: Weil der Arbeitnehmer keine Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen kann, müssen für das Mittagessen 4,40 Euro als Arbeitslohn erfasst werden (§ 8 Abs. 2 S. 8 EStG). Dieser Betrag kann entweder mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen oder pauschal mit 25 Prozent versteuert werden.

### Fall 2: Pauschalierung von Mahlzeiten nach der Dreimonatsfrist

Die Pauschalierung wird auch genutzt, wenn für den Arbeitnehmer die für den Verpflegungsmehraufwand maßgebende Dreimonatsfrist abgelaufen ist:

#### ■ Beispiel 5

Ein Arbeitnehmer wird für neun Monate an eine andere Filiale abgeordnet. Er ist täglich infolge der Fahrtzeiten von 08:00 Uhr bis 17:00 Uhr von zu Hause abwesend. Mittags stellt ihm sein Arbeitgeber ein übliches Mittagessen zur Verfügung.

Lösung: Weil für die ersten drei Monate Verpflegungsmehraufwendungen abzugsfähig sind, ergibt sich durch die Mahlzeitengestellung kein Arbeitslohn (§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG). Parallel reduzieren sich jedoch die Verpflegungspauschalen, die als Werbungskosten abzugsfähig sind. Nach Ablauf der ersten drei Monate ist jedes Mittagessen mit 4,40 Euro als Arbeitslohn zu erfassen und entweder individuell oder pauschal mit 25 Prozent zu versteuern.

### Verpflegungsmehraufwand – Extra bei Auswärtstätigkeiten

Arbeitnehmer können im Rahmen einer Auswärtstätigkeit eine Pauschale für Verpflegungsmehraufwand als Werbungskosten geltend machen. Der Einzelnachweis höherer tatsächlicher Kosten ist nicht möglich. Für Inlandsreisen beträgt die abzugsfähige Pauschale (§ 9 Abs. 4a EStG)

1. 14 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer ohne Übernachtung außerhalb seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte mehr als acht Stunden abwesend ist;
2. 28 Euro für jeden Kalendertag, an dem der Arbeitnehmer 24 Stunden von seiner Wohnung und ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist, und
3. jeweils 14 Euro für jeden An- und Abreisetag, wenn der Arbeitnehmer an diesem, einem anschließenden oder vorhergehenden Tag außerhalb seiner Wohnung übernachtet (Abwesenheitszeiten sind unerheblich).

Für Auslandsreisen sind die vom BMF veröffentlichten länderweise unterschiedlichen Pauschbeträge anzusetzen (§ 9 Abs. 4a S. 5 EStG). Die seit 01.01.2025 geltenden Pauschalen können dem BMF-Schreiben vom 02.12.2025, (Az. IV C 5 – S 2353/19/10010 :006, Abruf-Nr. 245476) entnommen werden.

### **Abzug der Pauschalen auf Dreimonatsfrist begrenzt**

Der Abzug der Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand ist bei einer längerfristigen beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte auf die ersten drei Monate beschränkt (§ 9 Abs. 4a S. 6 EStG). Diese Frist beginnt jedoch nur dann zu laufen, wenn der Tätigkeitsort innerhalb einer Woche an mindestens drei Tagen aufgesucht wird.

Die Dreimonatsfrist gilt nicht bei Tätigkeiten auf mobilen, nicht ortsfesten betrieblichen Einrichtungen, wie z. B. Fahrzeugen, Flugzeugen oder Schiffen oder einer Tätigkeit in einem weiträumigen Tätigkeitsgebiet.

Eine Unterbrechung der beruflichen Tätigkeit an derselben Tätigkeitsstätte führt nach § 9 Abs. 4a S. 7 EStG zu einem Neubeginn der Dreimonatsfrist, wenn die Unterbrechung mindestens vier Wochen dauert. Der Grund der Unterbrechung ist unerheblich und kann z. B. auf Urlaub, Krankheit oder auf einer Fortbildung beruhen.

### **Arbeitgeber kann Pauschale für Verpflegungsmehraufwand erstatten**

Der Arbeitgeber kann die als Werbungskosten abzugsfähigen Verpflegungsmehraufwendungen nach § 3 Nr. 13 bzw. Nr. 16 EStG steuerfrei erstatten. In diesem Fall mindern sich die abzugsfähigen Werbungskosten des Arbeitnehmers (§ 3c Abs. 1 EStG).

Zu beachten ist, dass nicht immer die volle Pauschale steuer- und beitragsfrei erstattet werden kann. Denn wird dem Arbeitnehmer anlässlich oder während der Auswärtstätigkeit von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt, mindert diese die Verpflegungspauschale (§ 9 Abs. 4a S. 8 EStG) – und damit auch den steuer- und beitragsfrei erstattungsfähigen Betrag.

### **■ Beispiel 6**

Ein Arbeitnehmer besucht von Montag (Abfahrt 08:00 Uhr) bis Freitag (Ankunft zu Hause 14:00 Uhr) eine auswärtige Fortbildung in Deutschland. Der Arbeitgeber gewährt für Montag bis Donnerstag ein übliches Mittagessen. Die restliche Verpflegung muss der Arbeitnehmer selbst organisieren. Dafür möchte ihm der Arbeitgeber steuer- und beitragsfreie Zuschüsse zahlen.

Lösung: Weil der Arbeitnehmer für alle Tage Verpflegungsmehraufwendungen geltend machen kann, muss das erhaltene Mittagessen nicht versteuert werden (§ 8 Abs. 2 S. 9 EStG). Die Verpflegungspauschalen betragen grundsätzlich 112 Euro. Jeweils 14 Euro für den An- und Abreisetag und jeweils 28 Euro für die drei Zwischentage Dienstag bis Donnerstag. Infolge der vier gestellten Mittagessen wird die Pauschale jedoch um 44,80 Euro gekürzt (28 Euro x 40 Prozent x 4 Mahlzeiten). Damit kann der Arbeitgeber nicht 112 Euro, sondern lediglich 67,20 Euro steuer- und beitragsfrei für die Verpflegung des Arbeitnehmers erstatten.

**Missliche Frist – und was man dazu wissen muss**

**Steuerfreie Erstattung mindert Werbungskosten**

**Verpflegungspauschalen sind um Mahlzeiten zu kürzen**

**Erstattung oberhalb  
der Freigrenze**

Die Praxis zeigt, dass sich mit einer Erstattung von 67,20 Euro die restliche Verpflegung (immerhin viermal Abendessen und viermal Frühstück, ggf. noch ein Mittagessen am Freitag) oft nicht bezahlen lässt. Natürlich kann der Arbeitgeber auch die weitere Verpflegung stellen. Das schränkt jedoch die Flexibilität des Arbeitnehmers ein.

Aus diesem Grund gehen manche Arbeitgeber dazu über, eine oberhalb der steuer- und beitragsfreien Erstattung liegende Zahlung zu leisten. Das Problem: Diese übersteigende Zahlung unterliegt der Besteuerung und den Sozialabgaben. Jedoch nicht immer. Die Lösung steckt in § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG.

**Rettungsanker: Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG****Höhere Erstattung  
von Verpflegungs-  
mehraufwand ...**

Über § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 4 EStG ist eine pauschale Besteuerung zu Lasten des Arbeitgebers mit 25 Prozent (zzgl. Soli und ggf. KiSt) möglich, soweit die gezahlte Vergütung die nach § 9 Abs. 4a S. 3, 5 und 6 EStG zustehenden (ungekürzten!) Pauschalen für Verpflegungsmehraufwand um nicht mehr als 100 Prozent übersteigt.

**... im Rahmen  
von Pauschal-  
versteuerung ...**

Der Vorteil: Der Arbeitnehmer erhält einen hohen Nettobetrag für die Verpflegung während der Auswärtstätigkeit, und zugleich tritt infolge der Pauschalversteuerung eine Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung ein (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

**... nur bei Auswärts-  
tätigkeit möglich**

**Wichtig** | Die Pauschalbesteuerung kann nur für Zahlungen infolge einer Auswärtstätigkeit in Anspruch genommen werden. Sie gilt nicht für die Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung (R 40.2 Abs. 1 Nr. 4 LStR).

**■ Beispiel 7 – Abwandlung von Beispiel 6****So gelingt zusätz-  
liche pauschalver-  
steuerte Erstattung**

Der Arbeitgeber möchte zusätzlich zu den steuer- und beitragsfreien 67,20 Euro einen pauschalversteuerten Zuschuss zu den Verpflegungsmehraufwendungen im höchstmöglichen Umfang zahlen.

Lösung: Weil die ungekürzten Verpflegungspauschalen für die Fortbildung des Arbeitnehmers 112 Euro betragen, kann der Arbeitgeber zusätzlich zu den steuer- und beitragsfreien 67,20 Euro eine Zahlung über 112 Euro leisten und zu seinen Lasten pauschal versteuern. Der Arbeitnehmer erhält dann insgesamt 179,20 Euro; und der Arbeitgeber wird mit 179,20 Euro zzgl. einer pauschalen Lohnsteuer von 28 Euro (112 Euro x 25 Prozent) zzgl. 1,54 Euro Soli (28 Euro x 5,5 Prozent) und ggf. Kirchensteuer belastet. Sozialabgaben fallen nicht an.

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

# Kantinenmahlzeiten und Essensmarken: Wann die Lohnsteuer pauschaliert werden kann

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Normalerweise erfolgt der Steuerabzug nach den ELStAM des Arbeitnehmers. In vielen Varianten ist es aber auch möglich, die Steuer pauschal zu erheben. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der arbeitstäglichen Mahlzeitengestaltung im Betrieb des Arbeitgebers. Sie erfahren, wann die Lohnsteuer bei Kantinenmahlzeiten und Essensmarken pauschaliert werden kann. |

## Kantinenmahlzeiten und Zuschüsse in Form von Essensmarken

Viele Arbeitgeber haben entweder eine firmeneigene Kantine eingerichtet oder geben Essensmarken für eine andere in der Region belegene Kantine aus. Das Problem stellt die Besteuerung dar. Denn diese ist äußerst kompliziert gestaltet. In R 8.1 Abs. 7 LStR hat die Finanzverwaltung die Grundsätze zur Besteuerung verankert, die je nach Art und Umfang der Mahlzeitengestaltung erheblich voneinander abweichen.

Bei der Besteuerung von Mahlzeiten steckt der Teufel im Detail

## Wenn Arbeitgeber Betreiber der Kantine oder Gaststätte ist

Geben Arbeitgeber durch eine selbst betriebene Kantine, Gaststätte oder vergleichbare Einrichtung Mahlzeiten an die eigenen Arbeitnehmer ab, ist der daraus resultierende Vorteil mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der SvEV zu bewerten (§ 8 Abs. 2 S. 6 EStG, R 8.1 Abs. 7 Nr. 1 LStR). Für das Jahr 2025 beträgt der anzusetzende Wert

- für ein Mittag- oder Abendessen je 4,40 Euro und
- für ein Frühstück 2,30 Euro.

Abgabe „im Betrieb“: Amtlicher Sachbezugswert nach der SvEV zählt

Bei einer Vollverpflegung sind somit arbeitstäglich 11,10 Euro anzusetzen. Bei diesem Wert bleibt es aber nicht immer. Denn hat der Arbeitnehmer für eine Mahlzeit eine Eigenbeteiligung zu zahlen, ist nur insoweit ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn zu erfassen, wie der vom Arbeitnehmer für eine Mahlzeit gezahlte Preis einschl. Umsatzsteuer den Sachbezugswert unterschreitet. Zahlt der Arbeitnehmer für die Mahlzeit mindestens einen Betrag in Höhe des amtlichen Sachbezugswerts, ergibt sich kein Vorteil.

Eigenbeteiligung senkt ...

### ■ Beispiel 1

Ein Arbeitgeber betreibt eine Kantine. In dieser dürfen die Arbeitnehmer arbeitstäglich ein Mittagessen einnehmen. Dafür fordert der Arbeitgeber eine Eigenbeteiligung von zwei Euro je Mittagessen.

... geldwerten Vorteil beim Arbeitnehmer

Lösung: Für jedes eingenommene Mittagessen ist 2025 ein Sachbezugswert von 4,40 Euro anzusetzen. Dieser wird um die Eigenbeteiligung von zwei Euro gemindert. Somit sind für die Besteuerung und die Sozialabgaben 2,40 Euro maßgebend.

Bei öffentlich zugänglicher Kantine kommt § 8 Abs. 3 EStG ins Spiel

Externe Verpflegung bei kleinen Unternehmen Regelfall

Bewertung mit Sachbezugswert ...

... abzüglich Eigenbeteiligung

Bewertung von Essensmarken mit Wert der Essensmarke

**Wichtig** | Manchmal wird die Kantine bzw. Gaststätte nicht überwiegend für die eigenen Arbeitnehmer betrieben, z. B. weil sie für die Öffentlichkeit zugänglich ist und auch Arbeitnehmer der umliegenden Betriebe versorgt. In dem Fall kann die Mahlzeitengestellung alternativ nach § 8 Abs. 3 EStG mit dem um vier Prozent geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort bewertet werden. Vorteil: Es gilt ein jährlicher Steuerfreibetrag von 1.080 Euro.

## Wenn Arbeitgeber nicht Betreiber der Kantine ist

In Betrieben mit nur wenigen Arbeitnehmern versorgt der Arbeitgeber regelmäßig die Arbeitnehmer in einer externen Kantine oder Gaststätte. Das kann auf zwei Arten geschehen – entweder sorgt der Arbeitgeber für verbilligte Mahlzeiten oder er vergibt Essensmarken & Co..

### Fall 1: Arbeitgeber sorgt für eine Verbilligung der Mahlzeiten

Im ersten Fall trägt der Arbeitgeber aufgrund vertraglicher Vereinbarung durch Zuschüsse oder andere Leistungen an den Betreiber der Kantine oder Gaststätte dazu bei, dass dieser Mahlzeiten verbilligt überlässt. Das geschieht dadurch, dass der Arbeitgeber dem Betreiber z. B. einen Zuschuss zahlt oder die für den Betrieb benötigten Räume bzw. Einrichtungsgegenstände, z. B. eine Industrieküche und Sitzgelegenheiten, verbilligt überlässt. Nicht erforderlich ist, dass die Mahlzeiten im Rahmen eines Reihengeschäfts zunächst an den Arbeitgeber und danach von diesem an die Arbeitnehmer abgegeben werden (R 8.1 Abs. 7 Nr. 2 LStR).

Auch hier werden die vom Arbeitnehmer empfangenen Mahlzeiten mit dem amtlichen Sachbezugswert abzüglich des vom Arbeitnehmer für eine Mahlzeit gezahlten Preises bewertet.

### ■ Beispiel 2

Ein Arbeitgeber unterstützt eine Kantine durch einen pauschalen Zuschuss von jährlich 10.000 Euro. Im Gegenzug dürfen seine Arbeitnehmer in der Kantine arbeitstäglich ein Mittagessen einnehmen – bei einer Eigenbeteiligung von 2,50 Euro.

Lösung: Für jedes eingenommene Mittagessen ist ein Sachbezugswert von 4,40 Euro anzusetzen. Dieser ist um die Eigenbeteiligung von 2,50 Euro zu mindern, sodass für die Besteuerung und die Sozialabgaben 1,90 Euro maßgebend sind.

### Fall 2: Arbeitgeber vergibt Essensmarken & Co. für Mahlzeiten

Im zweiten Fall vergibt der Arbeitgeber arbeitstäglich direkt an seine Arbeitnehmer Zuschüsse zu Mahlzeiten in Form von Papier-Essensmarken (z. B. Essensgutscheine, Restaurantschecks) oder digitalen Essensmarken (z. B. aufladbare Geldkarten, Apps). Diese kann der Arbeitnehmer dann im Lebensmitteleinzelhandel, einem Restaurant oder einer Kantine beim Erwerb einer Mahlzeit in Zahlung geben, sodass sich die Mahlzeit für den Arbeitnehmer verbilligt (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR). Die Bewertung dieses Sachbezugs erfolgt grundsätzlich mit dem Wert der Essensmarke.

### ■ Beispiel 3

Ein Arbeitnehmer erhält für ein Mittagessen eine Essensmarke mit einem Wert von acht Euro. Weil die eingenommene Mahlzeit regulär zehn Euro kostet, hat der Arbeitnehmer noch zwei Euro zuzuzahlen.

Lösung: Die Bewertung des Sachbezugs erfolgt mit dem Wert der Essensmarke. Anzusetzen sind entsprechend je Mittagessen acht Euro.

Von der Bewertung mit dem Wert der Essensmarke gibt es aber eine Ausnahme. Die Mahlzeit ist mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen, wenn

1. tatsächlich arbeitstäglich eine Mahlzeit (Frühstück, Mittag- oder Abendessen) durch den Arbeitnehmer erworben wird,
2. für jede Mahlzeit nur ein Zuschuss arbeitstäglich (ohne Krankheitstage, Urlaubstage und Arbeitstage, an denen der Arbeitnehmer eine Auswärtstätigkeit ausübt) beansprucht werden kann,
3. der Zuschuss den Sachbezugswert der Mahlzeit um nicht mehr als 3,10 Euro übersteigt,
4. der Zuschuss den tatsächlichen Preis der Mahlzeit nicht übersteigt und
5. den Zuschuss nicht Arbeitnehmer beanspruchen können, die eine Auswärtstätigkeit von bis zu drei Monaten ausüben.

Weitere Details hierzu regelt das BMF-Schreiben vom 18.01.2019 (Az. IV C 5 – S 2334/08/10006-01, Abruf-Nr. 206696).

**Sonderregelung:  
Bewertung mit ...**

### ■ Beispiel 4

Ein Arbeitnehmer erhält für ein Mittagessen eine Essensmarke mit einem Wert von fünf Euro. Das eingenommene Mittagessen kostet ebenfalls fünf Euro.

Lösung: Grundsätzlich wären als Sachbezugswert fünf Euro anzusetzen (Wert der Essensmarke). Unter vorgenannten fünf Voraussetzungen reduziert sich der Sachbezug jedoch auf 4,40 Euro (amtlicher Sachbezugswert).

**... dem amtlichen  
Sachbezugswert**

Diese Sonderregelung für die Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert – abzüglich etwaiger Eigenbeteiligungen – gilt nur dann nicht, wenn der Arbeitgeber ausschließlich Essensmarken gewährt und der Verrechnungswert der Essensmarke den Betrag nicht übersteigt, der sich nach Abzug der Eigenbeteiligung vom Sachbezugswert ergibt (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 Buchst. b LStR).

**Ausnahmeregelung:  
Bewertung nur ...**

### ■ Abwandlung von Beispiel 4

Der Wert der Essensmarke beträgt zwei Euro und das Mittagessen kostet drei Euro (Eigenbeteiligung: ein Euro).

Lösung: Unter obigen Voraussetzungen müsste die Bewertung mit dem Sachbezugswert von 4,40 Euro abzüglich der Eigenbeteiligung von ein Euro erfolgen, also mit 3,40 Euro. Weil aber der Verrechnungswert der Essensmarke von zwei Euro den Betrag von 3,40 Euro unterschreitet, der sich nach Abzug der Eigenbeteiligung vom Sachbezugswert ergibt, greift die Ausnahmeregelung; der Sachbezug ist mit dem Wert der Essensmarke von zwei Euro anzusetzen.

**... mit dem Wert  
der Essensmarke**

Versteuerung kann individuell durch Zurechnung beim Arbeitnehmer ...

## Ohne Sonderregelung erfolgt individuelle Besteuerung

Die sich nach obigen Erläuterungen ergebenden Sachbezüge müssen in der Lohnabrechnung der jeweiligen Arbeitnehmer als steuer- und beitragspflichtiges Arbeitsentgelt berücksichtigt werden. Die Besteuerung erfolgt dann mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers. Die in § 8 Abs. 2 S. 11 EStG verankerte Freigrenze für Sachbezüge von monatlich 50 Euro ist nicht zu berücksichtigen (keine Bewertung nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG).

### ■ Beispiel 5

Ein Arbeitgeber betreibt eine Kantine. In dieser dürfen die eigenen Arbeitnehmer arbeitstäglich für drei Euro ein Mittagessen einnehmen.

Lösung: Für jedes eingenommene Mittagessen ist ein Sachbezugswert von 4,40 Euro anzusetzen. Dieser ist um die Eigenbeteiligung von drei Euro zu mindern, sodass für die Besteuerung und die Sozialabgaben 1,40 Euro maßgebend sind.

## Rettungsanker: Pauschalierung der Lohnsteuer

... oder pauschal mit 25 Prozent erfolgen

Statt der individuellen Versteuerung kann der nach obigen Grundsätzen ermittelte steuerpflichtige Vorteil auch mit einem Pauschalsteuersatz von 25 Prozent versteuert werden (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG). Die Vorteile: Die Besteuerung vereinfacht sich, die Sozialabgaben entfallen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

### ■ Beispiel 6

Wie Beispiel 5, nur wendet der Arbeitgeber die Pauschalierung an.

Lösung: Infolge der Pauschalierung entfallen die Sozialabgaben. Für die Besteuerung bleiben jedoch weiterhin 1,40 Euro maßgebend. Die Höhe der Steuer richtet sich nun jedoch nicht nach den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers. Vielmehr beträgt sie pauschal 25 Prozent von 1,40 Euro; hinzu kommt der Solidaritätszuschlag (5,5 Prozent) und ggf. Kirchensteuer.

**Wichtig** | Nicht anwendbar ist diese Pauschalierung auf die Fälle, in denen die unentgeltlichen oder verbilligten Mahlzeiten als Lohnbestandteil gewährt werden, z. B. im Hotel- und Gaststättengewerbe.

### Mahlzeit muss mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen sein

Gemäß R 40.2 Abs. 1 Nr. 1 LStR ist die Lohnsteuerpauschalierung nur zulässig, wenn der geldwerte Vorteil mit den amtlichen Sachbezugswerten – ggf. abzüglich einer Eigenbeteiligung – bewertet wird. Diese Pauschalierungsmöglichkeit erfasst konkret

- die Abgabe von arbeitstäglichen Mahlzeiten im Betrieb (Beispiel 1 und 5),
- den vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer oder an ein anderes Unternehmen geleisteten Barzuschuss (Beispiel 2).

Bewertung mit amtlichem Sachbezugswert ist Bedingung

## ■ Fortführung der Beispiele 1 und 2

- Ein Arbeitgeber betreibt eine Kantine. Der Arbeitgeber fordert eine Eigenbeteiligung von zwei Euro je Mittagessen.  
Lösung: Für die Besteuerung und die Sozialabgaben sind 2,40 Euro (Sachbezugswert von 4,40 Euro ./ 2 Euro) maßgebend. Der Arbeitgeber kann den steuerpflichtigen Vorteil auch mit einem Pauschalsteuersatz von 25 Prozent versteuern (+ Soli und ggf. Kirchensteuer); die Sozialabgaben entfallen.
- Ein Arbeitgeber unterstützt eine Kantine durch einen pauschalen Zuschuss. Im Gegenzug dürfen seine Arbeitnehmer in der Kantine arbeitstäglich ein Mittagessen einnehmen – bei einer Eigenbeteiligung von 2,50 Euro.  
Lösung: Für die Besteuerung und die Sozialabgaben sind 1,90 Euro (= Sachbezugswert 4,40 Euro ./ Eigenbeteiligung 2,50 Euro) pro Mittagessen maßgebend. Der Arbeitgeber kann den Vorteil auch mit einem Pauschalsteuersatz von 25 Prozent versteuern (+ Soli und ggf. Kirchensteuer). Die Pauschalierung löst Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung aus.

**Abgabe von Mahlzeiten im Betrieb und Pauschalierung**

**Barzuschüsse für die Mahlzeitenabgabe und Pauschalierung**

**Wichtig** | Die Pauschalierung ist auch dann zulässig, wenn nur wenige Arbeitnehmer betroffen sind. Und sie ist auch dann möglich, wenn mehr als eine Mahlzeit arbeitstäglich gewährt wird.

## Was bei der Ausgabe von Essensmarken gilt

Eine Sonderregelung gilt für die Ausgabe von Essensmarken.

Zwei Fälle ...

- Bei Essensmarken ist die Pauschalierung auch dann zulässig, wenn die Bewertung nicht mit dem amtlichen Sachbezugswert erfolgt, weil der geringere Verrechnungswert der Essensmarke anzusetzen ist.
- Ist für die Besteuerung jedoch der Verrechnungswert der Essensmarke maßgebend, weil dieser nach Abzug der Eigenbeteiligung den Sachbezugswert überschreitet, ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer ausgeschlossen.

## ■ Beispiele 7 und 8

- Der Wert der Essensmarke beträgt drei Euro und das Mittagessen kostet vier Euro (Eigenbeteiligung: ein Euro).  
Lösung: Unter obigen Voraussetzungen müsste die Bewertung mit dem Sachbezugswert von 4,40 Euro abzüglich der Eigenbeteiligung von ein Euro erfolgen, also mit 3,40 Euro. Weil aber der Verrechnungswert der Essensmarke von drei Euro den Betrag von 3,40 Euro unterschreitet, ist der Sachbezug mit dem Wert der Essensmarke von drei Euro anzusetzen. Eine Pauschalierung ist möglich.
- Ein Arbeitnehmer erhält für ein Mittagessen eine Essensmarke in einem Wert von sieben Euro. Weil die eingenommene Mahlzeit regulär neun Euro kostet, hat der Arbeitnehmer noch zwei Euro zuzuzahlen.  
Lösung: Die Bewertung des Sachbezugs erfolgt mit dem Wert der Essensmarke. Anzusetzen sind entsprechend je Mittagessen sieben Euro. Weil der Wert der Essensmarke von sieben Euro nach Abzug der Eigenbeteiligung von zwei Euro den Sachbezugswert von 4,40 Euro überschreitet, ist eine Pauschalierung der Lohnsteuer ausgeschlossen.

... entscheiden über Pauschalierung

Private Nutzung  
betrieblicher Geräte  
steuerfrei

Keine Aufzeichnung  
im Lohnkonto  
erforderlich

Bei der Eigentums-  
übertragung an  
Geräten gelten  
andere Steuerregeln

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

### So lässt sich die Lohnsteuer bei Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör und Internet pauschalieren

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Auch bei Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör und Internet ist eine Lohnsteuerpauschalierung möglich. Der folgende Beitrag nimmt daher die Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten, Zubehör und Internetzugang in den Blick sowie die möglichen Zuschüsse des Arbeitgebers für die Internetnutzung des Arbeitnehmers. Anhand von Beispielen erfahren Sie die Gestaltungen. |

#### Überlassung von Datenverarbeitungsgeräten begünstigt

Viele Arbeitgeber gestatten Arbeitnehmern die private Nutzung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte sowie deren Zubehör. Das kann z. B. die private Nutzung eines PC, Laptops oder eines Smartphones sein. Diese private Mitbenutzung führt zu einem Vorteil, der als Arbeitslohn anzusetzen ist. Allerdings ist der Vorteil gemäß § 3 Nr. 45 S. 1 EStG steuer- und infolge dessen gemäß § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV beitragsfrei in der Sozialversicherung. Das gilt sogar dann, wenn das betriebliche Gerät vom Arbeitnehmer ausschließlich privat genutzt wird (R 3.45 LStR).

#### ■ Beispiel 1

Ein Arbeitgeber kauft ein Notebook und überlässt es einem Arbeitnehmer für die Dauer des Arbeitsverhältnisses. Der Arbeitnehmer nimmt das Notebook mit nach Hause und nutzt es ausschließlich privat.

Lösung: Der sich durch die unentgeltliche Überlassung ergebende Arbeitslohn ist steuer- und beitragsfrei (§ 3 Nr. 45 S. 1 EStG, § 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV). Konsequenzen für die Lohnabrechnung ergeben sich nicht.

**Wichtig** | Weil die Steuerbefreiung bzgl. der Privatnutzung der Höhe nach nicht begrenzt ist, besteht für den Arbeitgeber keine Verpflichtung, den Vorteil im Lohnkonto des Arbeitnehmers aufzuzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 S. 1 LStDV).

#### Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten nicht begünstigt

Vollkommen anders ist der Sachverhalt zu beurteilen, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt Datenverarbeitungsgeräte, Zubehör und Internetzugang übereignet, er also das Eigentum an dem Gerät auf seinen Arbeitnehmer überträgt. Weil hier das Eigentum auf den Arbeitnehmer übergeht, findet § 3 Nr. 45 EStG keine Anwendung mehr. Denn § 3 Nr. 45 EStG fordert eine Überlassung der Gegenstände.

Aus diesem Grund ist der Sachbezug nach den allgemeinen Regelungen des § 8 Abs. 2 S. 1 EStG zu bewerten. Der Ansatz erfolgt entsprechend mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort. Allerdings unterliegt auch dieser Betrag nicht zwingend als Arbeitslohn der Besteuerung und den Sozialabgaben. Es gibt zwei „Auswege“:

1. Der Sachbezug bleibt außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 Euro im Kalendermonat nicht übersteigen (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG).
2. Handelt es sich bei dem Datenverarbeitungsgerät um eine Ware, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt oder vertrieben wird, so lässt sich der jährliche Rabattfreibetrag von 1.080 Euro abziehen (§ 8 Abs. 3 EStG).

Sachbezug ist nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG zu bewerten ...

... und bleibt damit bis zum Wert von 50 Euro lohnsteuerfrei

### ■ Beispiel 2

Ein Arbeitgeber kauft ein Notebook und schenkt es seinem Arbeitnehmer. Der Arbeitgeber betreibt ein Industrieunternehmen.

Lösung: Der ermittelte Sachbezugswert ist nicht gemäß § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei (keine Überlassung). Zudem wird bei einem Notebook typischerweise die Grenze von 50 Euro überschritten; und auch der Rabattfreibetrag lässt sich nicht anwenden, weil der Arbeitgeber keine Notebooks herstellt bzw. vertreibt. Damit ist der Sachbezugswert auf der Lohnabrechnung des Arbeitnehmers zu erfassen und unterliegt neben der Besteuerung auch den Sozialabgaben.

**Wichtig |** Von einer Übereignung ist auch auszugehen, wenn von Anfang an feststeht, dass der Arbeitnehmer das Gerät für die gesamte Dauer der betriebsgewöhnlichen Nutzungsdauer behalten und danach das Eigentum unentgeltlich oder gegen einen unverhältnismäßig niedrigen Betrag übernehmen darf. Denn dann gilt der Arbeitnehmer von Anfang an als wirtschaftlicher Eigentümer (§ 39 Abs. 2 Nr. 1 AO). Folge: § 3 Nr. 45 EStG gilt nicht.

Steuerpflichtige Übereignung findet auch bei wirtschaftlichem Eigentum statt

### Rettungsanker: Lohnsteuerpauschalierung vornehmen

Diese Versteuerung und Verbeitragung des Sachbezugs mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen des Arbeitnehmers führt zu einer hohen Gesamtbelastung. Denn auch wenn die Besteuerung nur mit 30 Prozent erfolgen sollte, kommen noch die Sozialabgaben mit etwa 40 Prozent hinzu (je 20 Prozent Arbeitgeber- und Arbeitnehmeranteile). Günstiger ist es, wenn eine Lohnsteuerpauschalierung erfolgt. Diese Möglichkeit eröffnet § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG: Die Steuern werden mit 25 Prozent zzgl. Soli und ggf. Kirchensteuer pauschaliert; die Sozialabgaben entfallen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

Lohnsteuer-pauschalierung senkt Gesamt-belastung

### Anforderungen an Lohnsteuerpauschalierung

Voraussetzung für die Lohnsteuerpauschalierung ist, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt Datenverarbeitungsgeräte übereignet. Gleiches gilt

Zusätzlichkeits-  
erfordernis ist das  
Hauptproblem  
in der Praxis

Pauschalierung für  
Datenverarbeitungs-  
geräte und Zubehör

Erstausstattung,  
Ergänzung und  
Austausch werden  
gleich behandelt

Statt individueller  
Versteuerung des  
Zuschusses ...

... Lohnsteuer-  
pauschalierung  
mit 25 Prozent  
möglich

So geht die  
Pauschalierung  
bei Barzuschuss

für Zubehör und einem verschafften Internetzugang. Nicht erforderlich ist dabei, dass das Gerät auch beruflich genutzt wird.

Hauptproblem in der Praxis ist die Forderung des Gesetzgebers, dass die Übereignung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen muss. Was das bedeutet, definiert § 8 Abs. 4 EStG. Danach ist z. B. eine Gehaltsumwandlung oder ein Gehaltsverzicht zugunsten des Datenverarbeitungsgeräts für die Anwendung der Pauschalierung schädlich.

#### Diese Wirtschaftsgüter berechtigen zur Pauschalierung

Die Pauschalierung gilt

- für Datenverarbeitungsgeräte, z. B. PC, Notebook, Netbook, Tablet oder Smartphone;
- für Zubehör; dazu zählen z. B. Tastatur, Webcam, Headset, Drucker, Scanner, Speichermedien und Software.
- für die Einrichtung eines Internetzugangs, z. B. wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen WLAN-Router schenkt oder die Kosten des Glasfaser-Anschluss übernimmt.

Bei allen Vorgängen ist es unerheblich, ob es sich um eine Erstausstattung, Ergänzung, Aktualisierung oder den Austausch vorhandener Bestandteile handelt. Auch wenn ausschließlich technisches Zubehör oder Software übereignet werden und es an einem Datenverarbeitungsgerät mangelt, lässt sich die Pauschalierung nutzen. Im Gegenzug sind aber alle Telekommunikationsgeräte, die nicht Zubehör eines Datenverarbeitungsgerätes sind oder nicht für die Internetnutzung verwendet werden können, von der Pauschalierung ausgeschlossen (R 40.2 Abs. 5 S. 4 LStR). Die Übereignung eines gewöhnlichen Handys (kein Smartphone) berechtigt daher nicht zur Pauschalierung.

#### Pauschalierung bei Barzuschuss für Internetnutzung

In der Praxis kommt es ebenfalls vor, dass der Arbeitgeber an den Arbeitnehmer einen Barzuschuss für die private Internetnutzung zahlt. Auch dieser Zuschuss stellt grundsätzlich in voller Höhe steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn dar. Dabei muss es der Arbeitgeber aber nicht belassen.

Denn die Lohnsteuerpauschalierung mit dem Pauschalsatz von 25 Prozent lässt sich auch für Zuschüsse des Arbeitgebers nutzen, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 S. 2 EStG). Dabei spielt es keine Rolle, ob der Arbeitnehmer für die Internetnutzung eigene Datenverarbeitungsgeräte nutzt oder ob ihm diese vom Arbeitgeber überlassen (§ 3 Nr. 45 EStG) bzw. übereignet (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG) werden.

#### ■ Beispiel 3

Ein Arbeitgeber zahlt einem Arbeitnehmer einen monatlichen Zuschuss für den privaten Internetvertrag von 30 Euro. Die tatsächlichen Kosten des Arbeitnehmers für den Internetvertrag belaufen sich ebenfalls auf monatlich 30 Euro.

Lösung: Grundsätzlich sind die 30 Euro in der Lohnabrechnung des Arbeitnehmers als steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn zu erfassen. Pauschalisiert der Arbeitgeber hingegen die Steuer mit 25 Prozent zzgl. Soli und ggf. Kirchensteuer, ist damit die Besteuerung abgegolten; und es fallen keine Sozialabgaben an.

### Höhe des Zuschusses ist für die Pauschalierung begrenzt

Allerdings darf der Arbeitgeber den Zuschuss nicht ohne Weiteres pauschal versteuern. Pauschalierungsfähig sind nämlich nur die Zuschüsse für die Internetnutzung, weshalb sich der Arbeitgeber die dem Arbeitnehmer entstandenen Kosten nachweisen lassen muss. Begünstigte Aufwendungen für die Internetnutzung in diesem Sinne sind gemäß R 40.2 Abs. 5 S. 6 LStR

1. sowohl die laufenden Kosten (z. B. Grundgebühr für den Internetzugang, laufende Gebühren für die Internetnutzung, Flatrate etc.)
2. als auch die Kosten der Einrichtung des Internetzugangs (z. B. Einrichtung Internet- bzw. Glasfaseranschluss, Modem, internetfähiger PC, Router).

Diese Aufwendungen muss sich der Arbeitgeber vom Arbeitnehmer nachweisen lassen und als Beleg zum Lohnkonto nehmen, damit er den gezahlten Zuschuss in dieser Höhe pauschal mit 25 Prozent versteuern darf.

**Wichtig** | Wie beim Auslagenersatz reicht es, wenn die Aufwendungen über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten aufgezeichnet und nachgewiesen werden. Der sich daraus ergebende Durchschnittsbetrag kann dann auch für die folgenden Monate gezahlt werden, solange sich die Verhältnisse nicht wesentlich ändern (R 40.2 Abs. 5 S. 9 i. V. m. R 3.50 Abs. 2 LStR).

### Pauschalzuschuss für Internetnutzung ist ebenfalls möglich

Scheut der Arbeitgeber den Aufwand mit dem Nachweis der tatsächlich entstandenen Aufwendungen und möchte er eventuell eine für alle Arbeitnehmer gleichermaßen geltende und praktikable Lösung schaffen, kann er sich auf die Vereinfachungsregelung in R 40.2 Abs. 5 S. 7 LStR berufen.

Nach dieser Regelung kann der Arbeitgeber den vom Arbeitnehmer erklärten Betrag für die laufende Internetnutzung auch dann und ohne weitere Nachweise pauschal versteuern, soweit der erklärte Betrag 50 Euro im Monat nicht übersteigt (Kleinbetragsgrenze). Auch diese Erklärung hat der Arbeitgeber als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen und aufzubewahren.

### ■ Beispiel 4

Ein Arbeitnehmer legt dem Arbeitgeber eine schriftliche Erklärung vor, aus welcher sich ergibt, dass seine Kosten für die laufende Internetnutzung monatlich 50 Euro betragen.

Lösung: Ohne die dieser Erklärung zugrunde liegenden Kosten zu überprüfen oder zu plausibilisieren, kann der Arbeitgeber einen Zuschuss von 50 Euro auszahlen und diesen gemäß § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG mit 25 Prozent pauschalieren.

Zuschüsse nur bei  
Nachweis für  
Internetnutzung  
pauschalierbar

Dreimonatige  
Aufzeichnung für  
Internetzuschüsse  
sind ausreichend

Vereinfachung:  
Pauschalversteue-  
rung bis 50 Euro für  
Internetnutzung

So kann Arbeitgeber  
Zuschuss für  
Internetnutzung  
pauschalieren

**Erklärter Betrag  
übersteigt 50 Euro  
im Monat nicht**

**Zuschüsse  
schränken ...**

**... Werbungskosten-  
abzug ein**

**Werbungs-  
kostenabzug trotz  
pauschaler  
Zuschüsse möglich**

**Auslagenersatz für  
beruflichen Anteil**

**Praktische  
Vereinfachung  
für Arbeitnehmer**

## MUSTERFORMULIERUNG / Schriftliche Erklärung des Arbeitnehmers

### Erklärung Kosten Internetnutzung

Hiermit erkläre ich ... (*Name Arbeitnehmer*), dass ich einen Internetzugang besitze und mir für die laufende Internetnutzung Kosten in Höhe von monatlich durchschnittlich ... Euro (maximal 50 Euro) entstehen. Ich verpflichte mich, dem Arbeitgeber unverzüglich Anzeige zu erstatten, wenn meine Aufwendungen für die Internetnutzung den angegebenen Betrag unterschreiten.

## Werbungskostenabzug wird eingeschränkt

Stellen die Aufwendungen des Arbeitnehmers Werbungskosten dar, kann er diese grundsätzlich nach § 9 EStG in seiner eigenen Steuererklärung geltend machen. Das gilt z. B. für die Aufwendungen für die berufliche Nutzung des privaten Internetzugangs, z. B. infolge von Tätigkeiten im Home-Office.

Diesen Werbungskostenabzug verhindern jedoch pauschal versteuerte Zuschüsse des Arbeitgebers. Denn soweit die pauschal besteuerten Zuschüsse auf Werbungskosten entfallen, ist der Werbungskostenabzug mangels Belastung ausgeschlossen. Dabei wird jedoch zugunsten des Arbeitnehmers fingiert, dass die pauschal besteuerten Zuschüsse zunächst auf den privat veranlassten Teil der Aufwendungen angerechnet werden (R 40.2 Abs. 5 S. 11 LStR).

### ■ Beispiel 5

Bei einem Arbeitnehmer beträgt der berufliche Anteil der Kosten für die Internetnutzung 20 Prozent. Der Arbeitgeber leistet pauschal besteuerte Zuschüsse für die Internetnutzung von 50 Prozent der angefallenen Kosten.

Lösung: Weil 50 Prozent der Kosten pauschal besteuert bezuschusst werden, reduziert sich der Werbungskostenabzug grundsätzlich auf zehn Prozent der Kosten (Aufwand des Arbeitnehmers noch 50 Prozent, davon 20 Prozent beruflicher Anteil). Da jedoch fingiert wird, dass die pauschal besteuerten Zuschüsse zunächst auf den privat veranlassten Teil der Aufwendungen entfallen, lassen sich weiterhin die 20 Prozent der Aufwendungen als Werbungskosten absetzen.

Abwandlung: Der Arbeitgeber zahlt einen Zuschuss in Höhe von 100 Prozent.  
Lösung: Nun entfällt der Werbungskostenabzug für den Arbeitnehmer.

**Praxistipp |** Der Arbeitgeber kann den Zuschuss im Umfang von 80 Prozent pauschal besteuern und von 20 Prozent (beruflicher Anteil) im Rahmen des steuerfreien Auslagenersatzes steuer- und beitragsfrei belassen (§ 3 Nr. 50 EStG).

Es gibt noch eine Vereinfachung: Aus Vereinfachungsgründen unterbleibt eine Anrechnung des Zuschusses auf die Werbungskosten, wenn der Zuschuss maximal 50 Euro beträgt (R 40.2 Abs. 5 S. 12 LStR). Der Arbeitnehmer kann weiter den beruflich veranlassten Anteil als Werbungskosten absetzen.

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

# E-Fahrzeuge: Bei Ladevorrichtungen lohnsteuerliche Vorteile nutzen bzw. Lohnsteuer pauschalieren

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Damit E-Fahrzeuge laufen – egal ob als Firmen- oder Privatfahrzeug – muss auch die passende Ladeinfrastruktur geschaffen werden. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der Überlassung bzw. Übereignung von Ladevorrichtungen für Elektrofahrzeuge durch den Arbeitgeber bzw. mit dem Arbeitgeberzuschuss für eine Ladevorrichtung. Konkret geht es darum, wann statt individueller Versteuerung eine Lohnsteuerpauschalierung infrage kommt. |

## Die Spielregeln zur Förderung von Ladevorrichtungen

Um im privaten Haushalt ein Elektrofahrzeug überhaupt laden zu können, bedarf es zunächst einer Ladevorrichtung, z. B. einer Wallbox. Möchte bei der Ladevorrichtung der Arbeitgeber unterstützen, hat er drei Möglichkeiten:

1. Der Arbeitgeber überlässt dem Arbeitnehmer die Ladevorrichtung.
2. Der Arbeitgeber übereignet dem Arbeitnehmer die Ladevorrichtung.
3. Der Arbeitnehmer erwirbt selbst die Ladevorrichtung, und der Arbeitgeber zahlt dem Arbeitnehmer einen Zuschuss.

Die Ladevorrichtung umfasst die gesamte Ladeinfrastruktur einschl. Zubehör sowie die in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen. Dazu gehören auch der Aufbau, die Installation und die Inbetriebnahme der Ladevorrichtung, deren Wartung und Betrieb sowie die für die Inbetriebnahme notwendigen Vorarbeiten wie das Verlegen eines Starkstromkabels. Nicht unter den Begriff Ladevorrichtung fällt hingegen der später geladene Strom.

## Überlassung einer betrieblichen Ladevorrichtung

Überlässt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer eine betriebliche Ladevorrichtung zum privaten Aufladen beim Arbeitnehmer, ist der Vorteil lohnsteuerfrei (§ 3 Nr. 46 EStG) und beitragsfrei (§ 1 Abs. 1 SvEV). „Überlässt“ heißt, dass der Arbeitgeber weiter Eigentümer der Ladevorrichtung bleibt und der Arbeitnehmer bei Beendigung des Arbeitsverhältnisses die Ladevorrichtung an den Arbeitgeber (= Eigentümer der Ladevorrichtung) zurückgeben muss.

Einige Voraussetzung für die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 46 EStG ist das Zusätzlichkeitskriterium: Die Überlassung an den Arbeitnehmer muss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgen (§ 8 Abs. 4 EStG). Eine Gehaltsumwandlung oder ein Gehaltsverzicht des Arbeitnehmers zugunsten einer Ladevorrichtung sind schädlich.

**Wichtig** | Ob der Arbeitnehmer die Ladeeinrichtung für einen Dienstwagen des Arbeitgebers oder für ein Privatfahrzeug verwendet, ist unerheblich.

Für die Förderung von Ladevorrichtungen ...

... hat Arbeitgeber drei Möglichkeiten

Das versteht man unter dem Begriff Ladevorrichtung

Das bedeutet Überlassung

Zusätzlichkeitskriterium in § 3 Nr. 46 EStG ist zu wahren

Arbeitgeber  
überlässt Wallbox  
steuer- und  
beitragsfrei

Keine Aufzeich-  
nungspflichten

Übereignete  
Ladevorrichtung ist  
als Sachbezug  
steuerpflichtig ...

... bei Überschreiten  
der 50-Euro-  
Freigrenze

§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6  
EStG bietet Ausweg

### ■ Beispiel 1

Ein Arbeitgeber hat für 1.000 Euro eine Wallbox erworben und diese kostenlos einem Arbeitnehmer überlassen. Der Arbeitnehmer nutzt die Wallbox für sein privates Elektrofahrzeug und lädt jährlich Strom im Wert von 750 Euro.

Lösung: Während der Arbeitgeber die Kosten für die Wallbox als Betriebsausgabe absetzt, ist der Vorteil aus der Überlassung der Wallbox für den Arbeitnehmer steuer- und beitragsfrei. Sollte der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Ladestrom (750 Euro) erstatten, handelt es sich um steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn. Denn geladen wird ein privates Elektrofahrzeug – kein Dienstwagen.

**PRAXISTIPP |** Der Arbeitnehmer kann die Ladevorrichtung auch für eine andere Einkunftsart nutzen. Das ist unschädlich für die Steuer- und Beitragsfreiheit.

**Wichtig |** Der Arbeitgeber muss nicht den Vorteil durch die Überlassung der Ladevorrichtung im Lohnkonto aufzeichnen (§ 4 Abs. 2 Nr. 4 LStDV).

### Übereignung einer Ladevorrichtung

Übereignet der Arbeitgeber die Ladevorrichtung, ist dies ein steuer- und beitragspflichtiger Sachbezug. Dieser ist nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort im Zeitpunkt der Abgabe an den Arbeitnehmer anzusetzen. Zur Vereinfachung kann auch ein Ansatz mit 96 Prozent des Endpreises erfolgen, zu dem der Arbeitnehmer die Ladevorrichtung im allgemeinen Geschäftsverkehr erwerben könnte (R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR). Leistet der Arbeitnehmer an den Arbeitgeber eine Zuzahlung, so mindert diese den Sachbezug (maximal auf null Euro).

### ■ Beispiel 2

Ein Arbeitgeber übereignet einem Arbeitnehmer eine Ladevorrichtung, die regulär 1.000 Euro kostet. Weil der Arbeitgeber gleich mehrere Ladevorrichtungen erworben hat, musste er jedoch nur 900 Euro bezahlen (Mengenrabatt). Der Arbeitnehmer zahlt eine Eigenbeteiligung von 100 Euro.

Lösung: Durch die Übereignung entsteht ein Sachbezug. Dieser ist mit 860 Euro anzusetzen (1.000 Euro x 96 % = 960 Euro; 960 Euro /. Eigenbeteiligung von 100 Euro) und unterliegt der regulären Besteuerung und den Sozialabgaben.

### Individuelle Versteuerung über die Gehaltsabrechnung

Für den Sachbezug aus der Übereignung gilt zwar die 50-Euro-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG). Aber regelmäßig wird diese Freigrenze überschritten. Es kommt dann zur individuellen Versteuerung über die Gehaltsabrechnung. Die Lohnsteuerpauschalierung kann da ein Ausweg sein.

### Lohnsteuerpauschalierung mit 25 Prozent (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG)

Der Arbeitgeber kann den Vorteil auch pauschal mit 25 Prozent zzgl. ggf. Solidaritäts- und Kirchensteuer versteuern (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG). Dann entfallen auch die Sozialabgaben (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

Die Lohnsteuerpauschalierung nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG setzt voraus, dass der Arbeitnehmer die Ladevorrichtung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt erhält (§ 8 Abs. 4 EStG).

Der Vorteil: Anstatt den Sachbezug ausgehend von 96 Prozent des ortsüblichen Endpreises am Abgabeort ansetzen zu müssen (vgl. Beispiel 2), gestattet das BMF bei der Lohnsteuerpauschalierung eine Vereinfachung: Als Bemessungsgrundlage können die Bruttoaufwendungen des Arbeitgebers für den Erwerb der Ladevorrichtung angesetzt werden (BMF, Schreiben vom 29.09.2020, Az. IV C 5 – S 2334/19/10009 :004, Rz. 28, Abruf-Nr. 218087).

Als Bemessungsgrundlage können die Bruttoaufwendungen ...

### ■ Beispiel 3

Wie Beispiel 2, nur wendet der Arbeitgeber die Pauschalierung an.

Lösung: Bisher betrug der individuell steuer- und beitragspflichtige Sachbezug 860 Euro. Bei der Pauschalierung reduziert sich der Sachbezug auf 800 Euro (Bruttoaufwand Arbeitgeber 900 Euro ./ Eigenbeteiligung Arbeitnehmer 100 Euro). Diese 800 Euro führen zu einer den Arbeitgeber treffenden Lohnsteuer von 200 Euro (25 % x 800 Euro) zzgl. ggf. Soli und ggf. Kirchensteuern. Sozialabgaben fallen nicht an.

... bei der Lohnsteuerpauschalierung angesetzt werden

**Wichtig** | Pauschaliert der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG, muss er die Aufwendungen für den Erwerb der Ladevorrichtung nachweisen und als Belege zum Lohnkonto nehmen (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV).

Belege gehören zum Lohnkonto

### Arbeitgeber zahlt Zuschuss für Ladevorrichtung

Alternativ zur Überlassung oder Übereignung einer Ladevorrichtung kann der Arbeitgeber auch einen vorab betraglich festgelegten Zuschuss an den Arbeitnehmer auszahlen, der sich selbst eine Ladevorrichtung anschafft. Dieser Zuschuss stellt steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn dar. Somit wäre dieser in der Lohn- bzw. Gehaltsabrechnung individuell zu versteuern.

Statt individueller Versteuerung ...

Alternativ kann der Zuschuss mit einem Pauschalsteuersatz von 25 Prozent zzgl. ggf. Soli und ggf. Kirchensteuer pauschaliert werden (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 S. 2 EStG). Dann entfallen auch die Sozialabgaben. Voraussetzung für die Pauschalierung des Zuschusses ist, dass

... ist auch Pauschalierung möglich

- der Arbeitgeber (kein Dritter) an einen Arbeitnehmer einen Zuschuss
- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (§ 8 Abs. 4 EStG)
- für den Erwerb und die Nutzung einer Ladevorrichtung leistet.

Begünstigt sind nicht nur Zuschüsse für den Erwerb der Ladevorrichtung, sondern auch für die laufende Nutzung. Das bedeutet, dass der Arbeitgeber z. B. auch mögliche Wartungskosten oder die möglicherweise anfallende Miete für den Starkstromzähler bezuschussen und pauschalieren kann.

Aufwendungen für Erwerb und Nutzung der Ladevorrichtung sind begünstigt

Weil es sich um einen Zuschuss zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers handelt, ist die Pauschalierung der Höhe nach begrenzt auf die Höhe der vom Arbeitnehmer getragenen Aufwendungen. Aus diesem Grund muss der Ar-

Pauschalierung auf vom Arbeitnehmer getragene Aufwendungen begrenzt

beitnehmer die von ihm getragenen Aufwendungen dem Arbeitgeber nachweisen; und der Arbeitgeber hat die Unterlagen als Beleg zum Lohnkonto zu nehmen (§ 4 Abs. 2 Nr. 8 LStDV).

#### ■ Beispiel 4

Ein Arbeitnehmer schafft für 1.000 Euro eine Wallbox an. Der Arbeitgeber bezuschusst die Anschaffung mit 500 Euro.

Lösung: Grundsätzlich muss der Zuschuss über 500 Euro individuell versteuert und verbeitragt werden. Weist der Arbeitnehmer jedoch dem Arbeitgeber den Aufwand von 1.000 Euro nach, kann der Arbeitgeber alternativ den Zuschuss gemäß § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 S. 2 EStG mit dem Pauschsteuersatz von 25 Prozent zzgl. ggf. Soli und ggf. Kirchensteuer versteuern. Dann entfallen die Sozialabgaben.

#### ■ Abwandlung

Der Zuschuss beträgt 1.200 Euro.

Lösung: Weist der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den Aufwand von 1.000 Euro nach, kann jener für 1.000 Euro die Pauschalierung nutzen. Der übersteigende Betrag von 200 Euro unterliegt der regulären Besteuerung und den Sozialabgaben.

Ausnahmsweise können auch pauschale Zuschüsse pauschaliert werden

Nur ausnahmsweise sind Zuschüsse ohne Nachweis der Aufwendungen pauschalierbar; und zwar, wenn die Aufwendungen für die Nutzung der Ladevorrichtung regelmäßig wiederkehrend anfallen und der Arbeitnehmer diese regelmäßig wiederkehrenden Aufwendungen für einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten im Einzelnen nachgewiesen hat. Das ist sogar dann zulässig, wenn der Arbeitgeber zuvor die Ladevorrichtung übereignet hat und er nun die laufenden Kosten der – nunmehr privaten – Ladevorrichtung bezuschusst.

#### ■ Beispiel 5

Der Arbeitgeber hat einem Arbeitnehmer eine Ladevorrichtung übereignet und den daraus entstehenden Sachbezug pauschaliert. Für den erforderlichen Starkstromzähler hat der Arbeitnehmer monatlich fünf Euro Miete zu bezahlen. Diese Kosten möchte der Arbeitgeber bezuschussen und pauschalieren.

Lösung: Für die Pauschalierung muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber Monat für Monat die Aufwendungen nachweisen. Ist das für drei Monate erfolgt, kann der Arbeitgeber den Zuschuss von monatlich fünf Euro auch ohne weitere Nachweise pauschal besteuern, weil die Aufwendungen regelmäßig wiederkehrend anfallen und sie über drei Monate nachgewiesen wurden.

Nachweis über einen repräsentativen Zeitraum von drei Monaten nötig

Pauschalierung entfällt bei Änderung der Verhältnisse

**PRAXISTIPP |** Ändern sich die Verhältnisse wesentlich, ist keine Pauschalierung mehr zulässig. Das ist etwa der Fall, wenn der Arbeitnehmer künftig keine Miete mehr zahlt, weil er einen eigenen Anschluss erworben hat.

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

# Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte: Sachbezüge bzw. Zuschüsse leisten und Lohnsteuer pauschalieren

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Normalerweise erfolgt der Steuerabzug nach den ELStAM des Arbeitnehmers. In vielen Varianten ist es aber auch möglich, die Steuer pauschal zu erheben. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit Sachbezügen bzw. Zuschüssen für die Fahrten eines Arbeitnehmers zur ersten Tätigkeitsstätte und behandelt anhand von anschaulichen Beispielen sowohl § 3 Nr. 15 als auch § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 und 2 EStG. |

## Grundsatz: WK-Abzug mit minimalem Entlastungseffekt

Fährt ein Arbeitnehmer zu seiner ersten Tätigkeitsstätte, dann lassen sich die Fahrtkosten als Werbungskosten von der Einkommensteuer absetzen (§ 9 Abs. 1 Nr. 4 EStG). Allerdings nur pauschaliert. Konkret sind für jeden Arbeitstag, an dem die erste Tätigkeitsstätte aufgesucht wird, je Entfernungskilometer 0,30 Euro zu berücksichtigen. Dieser Satz erhöht sich ab dem 21. Kilometer für die Jahre 2022 bis 2026 auf 0,38 Euro. Weil sich die Pauschale auf den Arbeitstag bezieht, lässt sie sich bei zusätzlichen Mittagsheimfahrten nicht doppelt absetzen. Zudem ist der Fahrtkostenabzug auf einen jährlichen Höchstbetrag von 4.500 Euro gedeckelt. Ein höherer Betrag ist nur dann zu berücksichtigen, wenn für die Fahrt ein eigener oder zur Nutzung überlassener Pkw verwendet wird. Von diesem pauschalierten Abzug gibt es eine wichtige Ausnahme: Verwendet der Arbeitnehmer für die Fahrt zur ersten Tätigkeitsstätte öffentliche Verkehrsmittel, dann kann er alternativ zur Pauschale die höheren tatsächlichen Ticketpreise absetzen (§ 9 Abs. 2 S. 2 EStG).

So mindern  
Fahrtkosten beim  
Arbeitnehmer  
die Lohnsteuer

### ■ Beispiel 1

Arbeitnehmerin L fährt jährlich an 200 Tagen zur 20 km entfernten Arbeitsstätte.

Lösung: Die Werbungskosten betragen 1.200 Euro (200 Tage x 20 km x 0,30 Euro).

Bei „Öffis“ kann zwischen der Entfernungspauschale ...

### ■ Abwandlung

L fährt mit der Bahn. Das Jahresticket kostet 1.350 Euro.

Lösung: Die abzugsfähige Entfernungspauschale beträgt 1.200 Euro. Gemäß § 9 Abs. 2 S. 2 EStG sind jedoch 1.350 Euro abzugsfähig (tatsächliche Kosten).

... und dem Abzug der Ticketkosten gewählt werden

Das Problem am Werbungskostenabzug ist, dass der Arbeitnehmer die Kosten nicht eins zu eins vom Finanzamt erstattet bekommt. Denn Werbungskosten wirken sich nur in Höhe des individuellen Grenzsteuersatzes aus. Belaufen sich die Fahrtkosten auf 1.200 Euro und der Grenzsteuersatz auf 30 Prozent, dann beträgt die steuerliche Entlastung nur 360 Euro. Damit wird

WK wirken sich nur in Höhe des individuellen Grenzsteuersatzes aus

## Fünf Varianten der Arbeitgeber- Erstattung

Bruttolohnerhöhung  
belastet Arbeitgeber

So wirkt sich  
die Bruttolohn-  
erhöhung ...

... bei Arbeitnehmer  
und -geber aus

Steuerfreie  
Leistungen für  
Fahrten zur Arbeit ...

... mit öffentlichen  
Verkehrsmitteln im  
Personennah- oder-  
Fernverkehr möglich

der Arbeitnehmer noch immer belastet. Grund und Anlass für Arbeitgeber zu prüfen, ob und wie sie Arbeitnehmer finanziell bei ihren Fahrten zur Arbeit unterstützen können. Denn das geht – und in Abhängigkeit vom gewählten Beförderungsmittel – auch steuerfrei bzw. steuervergünstigt sowie beitragsfrei in der Sozialversicherung. Fünf Varianten gibt es:

### Variante 1: Reguläre Bruttolohnerhöhung

Die Erhöhung des Bruttolohns zur Unterstützung des Arbeitnehmers bei den Fahrtkosten zur ersten Tätigkeitsstätte ist die einfachste, aber aus steuer- und beitragsrechtlicher Sicht auch die ungünstigste Variante. Denn der so gezahlte Fahrtkostenzuschuss ist steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn. Das belastet auch den Arbeitgeber. Denn er muss zusätzlich die auf den Zuschuss entfallenen Arbeitgeberanteile zu den Sozialabgaben tragen.

#### ■ Beispiel 2

Wie Beispiel 1. Der Arbeitgeber von L gewährt ihr einen Fahrtkostenzuschuss über monatlich 100 Euro. L gehört der Steuerklasse I an und ist konfessionslos. Ihr Bruttoarbeitslohn beträgt regulär 3.000 Euro.

Lösung: Der Bruttoarbeitslohn erhöht sich auf monatlich 3.100 Euro. Nach Abzug von Steuern und Sozialabgaben kommen bei L im Jahr 2025 von den 100 Euro Zuschuss netto 56 Euro an. Die Entfernungspauschale über 1.200 Euro kann L weiter absetzen. Den Arbeitgeber kostet der Zuschuss effektiv 120 Euro. Denn es kommen noch ca. 20 Prozent Sozialabgaben hinzu.

### Variante 2: Steuerfreier Zuschuss/Sachbezug (§ 3 Nr. 15 EStG)

Besser fahren Arbeitnehmer und Arbeitgeber, wenn die Unterstützungen des Arbeitgebers für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte gemäß § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei sind. Dann entfallen auch die Sozialabgaben (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 SvEV).

Damit § 3 Nr. 15 EStG Anwendung findet, ist in einem ersten Schritt zu prüfen, wie der Arbeitnehmer zur ersten Tätigkeitsstätte gelangt. Privilegiert sind nämlich nur Arbeitgeberleistungen für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln (ohne Luftverkehr und Taxen im Gelegenheitsverkehr, die nicht auf konzessionierten Linien oder Routen fahren). Ob es sich dabei um den Personennah- oder Fernverkehr handelt, spielt bei Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte keine Rolle. Ebenfalls unterscheidet die Steuerbefreiungsnorm nicht, ob der Arbeitgeber die Fahrberechtigungen unentgeltlich bzw. verbilligt überlässt (Sachbezug), oder er einen Zuschuss zu den vom Arbeitnehmer selbst erworbenen Tickets zahlt (Barlohn). Zudem sind nicht nur Einzelfahrkarten, sondern auch Monats- und Jahreskarten begünstigt.

**Wichtig** | Fahrberechtigungen für den Personenfernverkehr sind nur insoweit begünstigt, wie sie auf Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte entfallen. Bei einer gemischten Nutzung sind daher Amortisationsrechnungen durchzuführen. Das gilt v. a., wenn der Arbeitgeber eine Bahn-

card100 gewährt. Details hierzu enthält das BMF-Schreiben vom 15.08.2019 (Az. IV C 5 – S 2342/19/10007 :001, Abruf-Nr. 210780).

In einem zweiten Schritt ist zu prüfen, ob die Arbeitgeberleistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird (§ 8 Abs. 4 EStG), also nicht im Rahmen eines Gehaltsverzichts oder einer Gehaltsumwandlung.

Werden beide Voraussetzungen erfüllt, sind die Arbeitgeberleistungen steuer- und beitragsfrei. Sie mindern allerdings die beim Arbeitnehmer abzugsfähige Entfernungspauschale (§ 3 Nr. 15 S. 3 und § 3c EStG).

Zusätzlichkeitskriterium muss erfüllt sein

### ■ Beispiel 3

L fährt jährlich an 200 Tagen mit der Regionalbahn zur 20 km entfernten Tätigkeitsstätte. Das Jahresticket kostet 1.350 Euro und wird ihr von ihrem Arbeitgeber zusätzlich zum Arbeitslohn unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Steuerfreie Erstattung des Jahrestickets ...

Lösung: Das unentgeltlich gewährte Jahresticket stellt einen Sachbezug dar. Dieser ist gemäß § 3 Nr. 15 EStG steuer- und beitragsfrei. Allerdings wird der steuerfreie Vorteil auf die bei L abzugsfähige Entfernungspauschale angerechnet, sodass sich ihr Werbungskostenabzug auf null Euro reduziert.

### ■ Abwandlung

L besorgt die Tickets selbst. Ihr Arbeitgeber zahlt ihr nach Vorlage der Tickets einen Zuschuss in Höhe der Ticketpreise.

... mindert die Werbungskosten

Lösung: Auch hier ist der Zuschuss steuer- und beitragsfrei. Er mindert ebenfalls die bei L abzugsfähige Entfernungspauschale.

**Wichtig** | Erstreckt sich der Gültigkeitszeitraum der Fahrberechtigung über mehrere Jahre – das ist v. a. bei Jahreskarten oft der Fall – gilt die komplette Fahrberechtigung in dem Jahr als zugeflossen, in dem sie der Arbeitgeber überlässt. Für die Anrechnung auf die Entfernungspauschale ist der Wert der Fahrberechtigung allerdings anteilig auf den Gültigkeitszeitraum zu verteilen.

### Variante 3: Mit 25 Prozent pauschalierte Zuschüsse/Sachbezüge

Alternativ kann der Arbeitgeber auf die Steuerbefreiung in § 3 Nr. 15 EStG verzichten und stattdessen den Vorteil gemäß § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG pauschal zu seinen Lasten mit 25 Prozent versteuern. Maßgebend für die Höhe des zu pauschalierenden Betrags sind dann die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer (R 40.2 Abs. 6 LStR). Auch bei der Pauschalversteuerung fallen keine Sozialabgaben an (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 bzw. 3 SvEV).

Doppelte Steuerentlastung über Pauschalierung ...

Vorteil der Pauschalbesteuerung: Der Arbeitnehmer kann weiter den Werbungskostenabzug beanspruchen. Denn die gemäß § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG pauschal besteuerten Leistungen werden nicht auf die beim Arbeitnehmer abzugsfähige Entfernungspauschale angerechnet.

... und Werbungskostenabzug

Zusammenspiel  
aus ...

... hohen  
Werbungskosten  
in Kombination ...

... mit höherem  
zu versteuernden  
Einkommen maxi-  
miert Steuervorteil

Wahlrecht einheitlich  
für alle in § 3 Nr. 15  
EStG aufgeführten  
Bezüge auszuüben

Das Zusammenspiel führt vor allem bei hohen Werbungskosten in Kombination mit einem höheren zu versteuernden Einkommen zu großen Entlastungen:

### ■ Beispiel 4

L ist ledig. Ihre Werbungskosten betragen grundsätzlich 3.000 Euro und ihr z. v. E. beläuft sich für 2025 auf 50.000 Euro. L fährt jährlich an 200 Tagen mit der Regionalbahn zur 20 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte. Das Jahresticket kostet 1.350 Euro und wird von ihrem Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich zur Verfügung gestellt.

Lösung: Das unentgeltlich gewährte Jahresticket ist steuer- und beitragsfrei (§ 3 Nr. 15 EStG). Allerdings wird der steuerfreie Vorteil auf die bei L abzugsfähige Entfernungspauschale angerechnet, sodass sich ihr Werbungskostenabzug von 3.000 auf 1.650 Euro reduziert. Dadurch erhöht sich ihr z. v. E. von 50.000 auf 51.350 Euro und die für 2025 festzusetzende Einkommensteuer beträgt 11.173 Euro.

### ■ Abwandlung

Der Arbeitgeber nimmt eine Pauschalbesteuerung mit 25 Prozent vor.

Lösung: Der Arbeitgeber wird wie im Ausgangsfall mit den Ticketkosten von 1.350 Euro belastet. Hinzu kommt die pauschale Steuer von 356,06 Euro (25 Prozent von 1.350 Euro zzgl. Soli). L wird wie bisher nicht mit den Fahrtkosten belastet. Sie verliert durch die Pauschalierung jedoch nicht ihren Werbungskostenabzug in Höhe von 1.350 Euro. Dadurch beträgt ihr z. v. E. weiterhin 50.000 Euro und die festzusetzende Einkommensteuer für 2025 beläuft sich auf 10.691 Euro.

Im Vergleich zum Ausgangsfall wird der Arbeitgeber durch die Pauschalierung zwar zusätzlich mit 356,06 Euro belastet. L erzielt hingegen einen Steuervorteil von 482 Euro. Effektive Ersparnis: Pro Jahr 125,94 Euro.

**Wichtig** | Arbeitgeber können nicht von Monat zu Monat zwischen der Steuerbefreiung und der Pauschalierung wechseln. Das Wahlrecht muss nämlich einheitlich für alle in § 3 Nr. 15 EStG aufgeführten Bezüge angewandt werden. Zudem lässt sich die lukrative Pauschalierung mit vollem Werbungskostenabzug durch den Arbeitnehmer auch dann anwenden, wenn der Arbeitgeber die Leistungen i. S. v. § 3 Nr. 15 EStG nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt. Damit kann das Modell auch bei Gehaltsumwandlungen genutzt werden, für die § 3 Nr. 15 EStG ausgeschlossen ist.

### ■ Beispiel 5

Der Bruttoarbeitslohn von L beträgt in der Steuerklasse I 3.000 Euro und ihr Monatsticket für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte mit der Bahn kostet 100 Euro. Ihr Arbeitgeber nimmt eine Gehaltsumwandlung vor. Der Bruttolohn wird auf 2.900 Euro reduziert. Im Gegenzug übernimmt der Arbeitgeber das Monatsticket.

Lösung: § 3 Nr. 15 EStG findet infolge der Gehaltsumwandlung keine Anwendung. Damit unterliegen wie bisher monatlich 3.000 Euro der Besteuerung und den Sozialabgaben. L erhält monatlich 1.952 Euro (zzgl. 100 Euro Ticketersparnis).

## ■ Abwandlung

Der Arbeitgeber nimmt eine Pauschalierung nach § 40 EStG vor.

Lösung: Für den Arbeitgeber entfallen auf 100 Euro Bruttolohn die Sozialabgaben. Im Gegenzug muss er eine pauschale Steuer von 26,37 Euro entrichten (25 %  $\times$  100 Euro zzgl. Soli). Bei L reduziert sich der steuer- und beitragspflichtige Arbeitslohn auf 2.900 Euro. Damit beträgt ihr Nettolohn jetzt 1.995,47 Euro (zzgl. 100 Euro Vorteil durch das Ticket). Eine monatliche Ersparnis von 43,47 Euro.

## Variante 4: Mit 15 Prozent Pauschalierung bei Dienstwagen

Gewährt der Arbeitgeber einem Arbeitnehmer Sachbezüge in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte und ist dieser Vorteil nicht bereits gemäß § 3 Nr. 15 EStG steuerfrei, kann der Sachbezug gemäß § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. a) EStG mit einem Steuersatz von 15 Prozent zulasten des Arbeitgebers pauschaliert werden. Durch die Pauschalierung tritt zugleich Beitragsfreiheit in der Sozialversicherung ein (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

In der Praxis findet diese Lohnsteuerpauschalierung typischerweise Anwendung, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer einen Dienstwagen unentgeltlich für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte überlässt. Denn dieser Sachbezug ist nach § 8 Abs. 2 S. 3 EStG als Arbeitslohn zu erfassen; er fällt nicht unter § 3 Nr. 15 EStG (kein öffentliches Verkehrsmittel).

§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 EStG ordnet allerdings an, dass die Pauschalierung auf den Betrag beschränkt ist, den der Arbeitnehmer für die Fahrten über die Entfernungspauschale geltend machen könnte, wenn keine Pauschalierung erfolgt wäre.

Pauschalierung  
mit 15 Prozent ...

... beim Dienstwagen  
ist in der Höhe  
beschränkt ...

... auf die beim  
Arbeitnehmer ...

## ■ Beispiel 6

L nutzt für die 200 Fahrten jährlich zur 20 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte einen Dienstwagen (Bruttolisteneupreis von 40.000 Euro).

Lösung: L muss für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte einen jährlichen Sachbezug von 2.880 Euro versteuern und verbeitragen (40.000 Euro  $\times$  0,03 Prozent  $\times$  20 km  $\times$  12 Monate). Parallel kann L jährlich eine Entfernungspauschale über 1.200 Euro absetzen (200 Fahrten  $\times$  20 km  $\times$  0,30 Euro).

## ■ Abwandlung

Der Arbeitgeber pauschaliert nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG.

Lösung: Der jährliche Sachbezug beträgt weiterhin 2.880 Euro. Von diesem ist aber ein Teilbetrag von 1.200 Euro mit 15 Prozent zu pauschalieren (200 Fahrten  $\times$  20 km  $\times$  0,30 Euro). Für diesen Teilbetrag entfallen die Sozialabgaben. Durch die Pauschalierung reduziert sich der Werbungskostenabzug bei L ebenfalls um 1.200 Euro. Der verbleibende Betrag des Sachbezug von 1.680 Euro (2.880 ./ 1.200 Euro) unterliegt der regulären Besteuerung und auch den Sozialabgaben.

... abzugsfähige  
Entfernungs-  
pauschale

Arbeitgeber darf schätzen und 15 monatliche Fahrten unterstellen

Pauschalierung mit 15 Prozent ...

... beim privaten Pkw ist in der Höhe beschränkt auf die ...

... beim Arbeitnehmer abzugsfähige Entfernungs pauschale

Pauschalierung erfordert Zuschuss zusätzlich zum Lohn

**Wichtig** | Weiß der Arbeitgeber nicht, an wie vielen Tagen der Arbeitnehmer den Dienstwagen für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte eingesetzt hat und kann er deshalb die als Höchstgrenze für die Pauschalierung anzusehende Entfernungspauschale nicht berechnen, kann er zur Vereinfachung von 15 Fahrten im Monat ausgehen (BMF, Schreiben vom 18.11.2021, Az. IV C 5 – S 2351/20/10001 :002 Rz. 36, Abruf-Nr. 225940).

### Variante 5: Mit 15 Prozent Pauschalierung bei Privat-Pkw

Nutzt der Arbeitnehmer keine öffentlichen Verkehrsmittel für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte und auch keinen Dienstwagen des Arbeitgebers, soll aber trotzdem ein steuer- und beitragsvergünstigter Zuschuss für die Fahrten zur Arbeit gezahlt werden, dann bietet sich eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. b) EStG an.

Diese Norm findet klassischerweise Anwendung, wenn der Arbeitnehmer mit dem privaten Pkw zur ersten Tätigkeitsstätte fährt. Der Vorteil: Die Lohnsteuer wird auch hier mit 15 Prozent zulasten des Arbeitgebers pauschaliert (zzgl. Soli und ggf. KiSt) und die Sozialabgaben entfallen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

**Wichtig** | Auch hier gilt, dass der Arbeitgeber nur für den Betrag die Pauschalierung anwenden kann, den der Arbeitnehmer gemäß § 9 Abs. 1 Nr. 4 und Abs. 2 EStG für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte als Werbungskosten hätte geltend machen können, wenn der Zuschuss nicht pauschal besteuert werden würde. Denn der pauschal besteuerte Zuschuss mindert wieder beim Arbeitnehmer die Entfernungspauschale.

#### ■ Beispiel 7

L fährt jährlich an 200 Tagen zur 20 km entfernten ersten Tätigkeitsstätte mit ihrem privaten Pkw. Sie weist ihrem Arbeitgeber die Anzahl der Fahrten nach. Dieser möchte den höchstmöglichen Fahrtkostenzuschuss pauschal besteuert zahlen.

Lösung: Aufgrund der Fahrten kann L 1.200 Euro im Jahr als Werbungskosten absetzen ( $200 \times 20 \times 0,30$  Euro). Daher ist es zulässig, dass ihr Arbeitgeber pro Monat einen zu 15 Prozent pauschal besteuerten Zuschuss über 100 Euro zahlt. Diese 100 Euro kommen brutto wie netto bei L an. Sie reduzieren jedoch den Werbungskostenabzug bei L auf null Euro. Der Arbeitgeber wird neben den 100 Euro zusätzlich mit der pauschalen Lohnsteuer von 15 Euro ( $15\% \times 100$  Euro) sowie dem Solidaritätszuschlag über 0,82 Euro (5,5 % von 15 Euro) belastet.

**Wichtig** | Die Pauschalierung setzt voraus, dass der Arbeitgeber den Zuschuss zu den Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn leistet (§ 8 Abs. 4 EStG).

### Pauschale Ermittlung des pauschalierungsfähigen Betrags

Für die Pauschalierung des Fahrtkostenzuschusses müssen Arbeitgeber wissen, an wie vielen Tagen der Arbeitnehmer zur ersten Tätigkeitsstätte

gefahren ist. Denn die Pauschalierung ist wie dargestellt auf den Betrag begrenzt, den der Arbeitnehmer als Werbungskosten absetzen kann. Und dieser Betrag richtet sich nach der Anzahl der durchgeföhrten Fahrten (ohne Mittagsheimfahrten). Damit muss der Arbeitnehmer dem Arbeitgeber die Anzahl der Fahrten nachweisen.

Es geht aber auch einfacher: Gemäß dem BMF-Schreiben vom 18.11.2021 (Az. IV C 5 – S 2351/20/10001 :002, Rz. 36 und 37, Abruf-Nr. 225940) kann der Arbeitgeber aus Vereinfachungsgründen bei der ausschließlichen Nutzung eines eigenen Pkw oder eines anderen motorisierten Fahrzeugs für die Fahrten zur ersten Tätigkeitsstätte unterstellen, dass der Arbeitnehmer an 15 Tagen pro Monat (180 Tage im Jahr) entsprechende Fahrten unternimmt. Da diese Vereinfachungsregelung von einer Fünf-Tage-Woche ausgeht, mindern sich die Tage verhältnismäßig, wenn der Arbeitnehmer bei einer in die Zukunft gerichteten Prognose typischerweise an weniger als fünf Arbeitstagen pro Woche an der ersten Tätigkeitsstätte beruflich tätig werden soll (z. B. bei Teilzeitmodellen, Homeoffice, Telearbeit). So kann bei einer Drei-Tage-Woche davon ausgegangen werden, dass monatlich an neun Tagen (3/5 von 15 Tagen) entsprechende Fahrten anfallen.

### ■ Beispiel 8

Wie Beispiel 7. Der Arbeitgeber von L weiß nicht, an wie vielen Tagen L bei ihrer Fünf-Tage-Woche tatsächlich mit dem Pkw zur ersten Tätigkeitsstätte gefahren ist. Er möchte dennoch einen pauschalierten Fahrtkostenzuschuss in höchstmöglichen Umfang zahlen.

Lösung: Zur Vereinfachung kann der Arbeitgeber eine fiktive Entfernungspauschale basierend auf 180 Tagen berechnen. Die beträgt 1.080 Euro (180 Tage x 20 km x 0,30 Euro). Diesen Betrag kann der Arbeitgeber bezogen auf ein Kalenderjahr ohne weitere Nachweise pauschalieren. Monatlich kann er L damit einen Fahrtkostenzuschuss über 90 Euro zahlen (1/12 von 1.080 Euro). Dieser Zuschuss kommt bei L brutto wie netto an und kostet dem Arbeitgeber effektiv 104,24 Euro (90 Euro zzgl. 15 Prozent pauschale LSt und 5,5 Prozent Soli).

Fahrtkosten-Nachweis fordern oder ...

... Vereinfachungsregelung anwenden

So lässt sich pauschaler Fahrtkostenzuschuss zahlen

## Gestaltungsidee: Rückwirkender Fahrtkostenzuschuss

Arbeitgeber müssen für die Pauschalbesteuerung die Fahrtkostenzuschüsse nicht monatlich zahlen. Sie können sich auch dazu entscheiden, dem Arbeitnehmer nur einmal im Jahr einen Betrag als Zuschuss zuzuwenden. Das bietet sich insbesondere dann an, wenn die einfache Entfernung des Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte nur gering ist. So macht sich der Zuschuss erheblich deutlicher bemerkbar und der Verwaltungsaufwand reduziert sich.

**Wichtig** | Allerdings ist die rückwirkende Zahlung des Fahrtkostenzuschusses nur insoweit begünstigt, wie die Zahlung das laufende Kalenderjahr betrifft. Für bereits vergangene Kalenderjahre kann keine rückwirkende Zahlung vorgenommen werden.

Fahrtkosten-zuschuss jährlich möglich ...

... und für laufendes Kalender-jahr begünstigt

Lohnsteuerpauschalierung macht „Weihnachtsgeld“ im Dezember möglich

Arbeitgeberleistungen korrekt dokumentieren

Pauschalbesteuerung: keine Bindungswirkung für Einkommensbesteuerung

### ■ Beispiel 9

L ist mit einer Fünf-Tage-Woche bei ihrem Arbeitgeber beschäftigt. Die sieben km entfernt liegende erste Tätigkeitsstätte sucht sie daher typischerweise fünfmal pro Woche auf. Aufzeichnungen über die tatsächliche Anzahl an Fahrten hat sie nicht geführt. Ihr Arbeitgeber möchte ihr im Dezember als „Weihnachtsgeld“ einen pauschal besteuerten Fahrtkostenzuschuss in höchstem Umfang zahlen.

Lösung: Ohne weitere Nachweise kann der Arbeitgeber eine Entfernungspauschale von 378 Euro unterstellen (15 Fahrten x 12 Monate x 7 km x 0,30 Euro). Damit kann der Arbeitgeber L einen Betrag von 378 Euro brutto wie netto zuwenden. Der Arbeitgeber muss dann zusätzlich die pauschale Lohnsteuer von 56 Euro (15 % x 378 Euro) und den Solidaritätszuschlag von drei Euro (5,5 % x 56 Euro) entrichten. Die 378 Euro werden auf die Entfernungspauschale bei L angerechnet.

### Dokumentation im Lohnkonto erforderlich

Entscheidet sich der Arbeitgeber dazu, seinem Arbeitnehmer

- gemäß § 3 Nr. 15 S. 3 EStG auf die Entfernungspauschale anzurechnende steuerfreien Arbeitgeberleistungen oder
- gemäß § 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 12. HS EStG auf die Entfernungspauschale anzurechnende pauschal besteuerte Arbeitgeberleistungen

zu gewähren, dann sind die Zahlungen im Lohnkonto des Arbeitnehmers zu dokumentieren und in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen (§ 41b Abs. 1 Nr. 6 und 7 EStG, § 4 Abs. 2 Nr. 4 und 8 LStDV). Nur dadurch wird sichergestellt, dass sich die Entfernungspauschale des Arbeitnehmers auch um entsprechende Beträge reduziert und der Arbeitnehmer nicht doppelt begünstigt wird (Werbungskostenabzug zusätzlich zu den steuerfreien bzw. pauschal besteuerten Arbeitgeberleistungen).

**Wichtig** | Die Pauschalbesteuerung hat keine Bindungswirkung für die Einkommensbesteuerung des Arbeitnehmers. Stellt sich im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung heraus, dass ein höherer Betrag pauschalbesteuert wurde, als der Arbeitnehmer für die Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte absetzen kann, wird die Differenz nachversteuert.

### ÜBERSICHT / Zusammenfassung der fünf Varianten

Variante	Steuerliche Behandlung	Entfernungspauschale – ja/nein?
1. Bruttolohnerhöhung	Voll steuer- und sv-pflichtig	Entfernungspauschale weiter voll absetzbar.
2. Steuerfreier Zuschuss/ Sachbezug ÖPNV	Steuer- und sv-frei (§ 3 Nr. 15 EStG)	Entfernungspauschale wird um Zuschuss bzw. Sachbezug reduziert.
3. Pauschalversteuerung (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG)	25 % Pauschalsteuer, keine Sozialabgaben	Entfernungspauschale ist weiter voll absetzbar.
4. Pauschalversteuerung bei Dienstwagen (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1a EStG)	15 % Pauschalsteuer maximal bis zur Höhe der Entfernungspauschale, keine Sozialabgaben	Entfernungspauschale wird um pauschalierten Betrag gekürzt.
5. Pauschalversteuerung bei Privat-Pkw (§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1b EStG)	15 % Pauschalsteuer maximal bis zur Höhe der Entfernungspauschale, keine Sozialabgaben	Entfernungspauschale wird um pauschalierten Betrag gekürzt.

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

# Bei Betriebsveranstaltungen Lohnsteuer optimal pauschalieren und Steuervorteile geschickt nutzen

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Normalerweise erfolgt der Steuerabzug nach den ELStAM des Arbeitnehmers. Gemäß § 40 Abs. 2 EStG ist es aber auch möglich, in vielen Varianten die Steuer pauschal zu erheben. Der Vorteil: Die Besteuerung wird vereinfacht, Sozialabgaben entfallen, der Arbeitnehmer erhält einen realen Nettovorteil. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der Lohnsteuerpauschalierung für Betriebsveranstaltungen und berücksichtigt dabei auch die neueste Rechtsprechung. |

## Gesetzliche Regelung zu Betriebsveranstaltungen seit 2015

Der Gesetzgeber hat im Zollkodexanpassungsgesetz mit § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a S. 1 EStG eine Legaldefinition für Betriebsveranstaltungen in das EStG aufgenommen, die seit dem Jahr 2015 anzuwenden ist: Betriebsveranstaltungen sind demnach Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Diese Legaldefinition wendet der BFH zwischenzeitlich auch an. Er verlangt nicht mehr, dass die Veranstaltung allen Betriebsangehörigen offenstehen muss (BFH, Urteil vom 27.03.2024, Az. VI R 5/22, Abruf-Nr. 241427).

Relevant ist aber nach wie vor der Teilnehmerkreis. Eine Betriebsveranstaltung liegt nur vor, wenn sich der Teilnehmerkreis überwiegend, d. h. zu mindestens 50 Prozent, aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen, Leiharbeitnehmern und Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt. Nehmen in geringem Umfang Geschäftspartner und Kunden an der Veranstaltung teil, ist das für den Charakter einer Betriebsveranstaltung unschädlich.

## Betriebsveranstaltung und Arbeitslohn

Nimmt ein Arbeitnehmer an einer Betriebsveranstaltung teil, so führt der daraus resultierende Vorteil zu steuer- und beitragspflichtigem Arbeitslohn (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG). Das gilt nicht nur für aktiv in Voll- oder Teilzeit beschäftigte Arbeitnehmer, sondern auch für ehemalige Arbeitnehmer, Praktikanten und Referendare. Unerheblich ist dabei, ob die Veranstaltung direkt vom Arbeitgeber oder vom Betriebs- bzw. Personalrat organisiert wird.

### Freibetrag von 110 Euro

Übersteigt die Zuwendung beim Arbeitnehmer jedoch nicht den Freibetrag von 110 Euro, dann liegt gemäß § 19 Abs. 1 Nr. 1a S. 3 EStG doch kein Arbeitslohn vor. Diese Ausnahme gilt allerdings nur für

- maximal zwei Betriebsveranstaltungen jährlich,
- sofern die Teilnahme an der Veranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter ...

... und Teilnehmerkreis überwiegend aus Betriebsangehörigen bestehend

Es liegt Arbeitslohn vor ...

... es sei denn Freibetrag ist noch nutzbar

Für Freibetrag muss Teilnahme weiterhin allen offenstehen ...

... sonst ist der Sachbezug steuer- und beitragspflichtig

Individuelle Versteuerung verursacht Arbeits- und Bürokratieaufwand ...

... und belastet Arbeitnehmer auch finanziell

**Wichtig** | Auch wenn der Begriff der Betriebsveranstaltung seit 2015 auch Events für individuell ausgesuchte Arbeitnehmer umfasst, gilt für den Freibetrag nach wie vor, dass die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offenstehen muss.

### ■ Beispiel 1

Ein Arbeitgeber lädt die komplette Belegschaft zu einer Weihnachtsfeier ein. Er übernimmt die gesamten Kosten von durchschnittlich 80 Euro pro Person.

Lösung: Es handelt sich bei der Weihnachtsfeier um eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, also eine Betriebsveranstaltung. Da die Teilnahme allen Arbeitnehmern offensteht, lässt sich der Freibetrag von 110 Euro von dem Sachbezug von den 80 Euro abziehen. Steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn ergibt sich nicht.

### ■ Abwandlung

Nur ausgewählte Führungskräfte dürfen an der Weihnachtsfeier teilnehmen.

Lösung: Zwar liegt eine Betriebsveranstaltung vor. Aber der Freibetrag ist nicht abzuziehen. Denn die Teilnahme an der Weihnachtsfeier ist nicht allen Arbeitnehmern ermöglicht worden. Damit müssen je Teilnehmer 80 Euro als Arbeitslohn versteuert und verbeitragt werden.

Übersteigt die Zuwendung beim Arbeitnehmer den Freibetrag oder ist er ausgeschöpft oder nicht nutzbar, ist die Zuwendung mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen zu versteuern und zu verbeitragen. Alternativ kann der Arbeitgeber die Pauschalversteuerung wählen.

## Pauschalierung bei Betriebsveranstaltungen auch möglich

Der Arbeitgeber kann den sich insgesamt für alle Teilnehmer ergebenden Arbeitslohn gemäß § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG zu seinen Lasten mit einem Pauschalsteuersatz von 25 Prozent zzgl. Soli und ggf. Kirchensteuer versteuern. So kommt die Einladung zu der Veranstaltung beim Arbeitnehmer real an, der Arbeits- und Bürokratieaufwand wird verringert und parallel führt die Pauschalierung dazu, dass keine Sozialabgaben anfallen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

### ■ Beispiel 2

Ein Arbeitgeber hat für ausgewählte Mitarbeiter eine exklusive Feier auf einem Schiff mit Rahmenprogramm und Übernachtung ausgerichtet. Die Kosten je Teilnehmer belaufen sich auf 500 Euro. An der Feier hat auch Arbeitnehmer A teilgenommen [Steuerklasse I, keine Konfession, Bruttoarbeitslohn 5.000 Euro].

Lösung: Werden die 500 Euro im Jahr 2025 individuell versteuert und verbeitragt, muss der Arbeitgeber 104,75 Euro Sozialabgaben zahlen (Arbeitgeberanteil), während die Teilnahme den Arbeitnehmer A exakt 248,58 Euro kostet (140,83 Euro Lohnsteuer und 107,75 Euro Sozialabgaben). Gesamtbelaistung: 353,33 Euro.

## ■ Abwandlung

Der Arbeitgeber nimmt eine Lohnsteuerpauschalierung vor.

Lösung: Während der Arbeitnehmer nicht belastet wird und eine echte Einladung erhält, muss der Arbeitgeber nun eine pauschale Steuer von 131,87 Euro zahlen (500 Euro x 25 Prozent zzgl. 5,5 Prozent Soli). Das bedeutet für den Arbeitgeber zwar einen kleinen Nachteil über 24,12 Euro – für den Arbeitnehmer jedoch einen Vorteil über 248,58 Euro. Gesamtvorteil im Saldo: 224,46 Euro.

Arbeitgeber kann pauschalieren und so Arbeitnehmer entlasten

**Wichtig** | Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen an Arbeitnehmer anderer Unternehmen im Konzernverbund und an Leiharbeitnehmer kann nicht nur der Arbeitgeber, sondern auch der Zuwendende besteuern. Möchte der Zuwendende die Besteuerung übernehmen, so kann er die Pauschalierung nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG nutzen. Möchte der Zuwendende dabei jedoch den Freibetrag von 110 Euro abziehen, dann muss er sich vorab beim Arbeitgeber vergewissern, dass die Voraussetzungen dafür erfüllt sind.

Besonderheit im Konzernverbund

## So ermittelt sich der zu pauschalierende Betrag im Detail

Der zu pauschalierende Betrag ermittelt sich in drei Schritten.

### 1. Schritt: Aufwendungen für die Betriebsveranstaltung ermitteln

Im ersten Schritt sind die Aufwendungen für die Veranstaltung zu ermitteln. Hier müssen alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschl. Umsatzsteuer einzubezogen werden. Und zwar unabhängig davon, ob die Kosten einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Gesamtkosten handelt. Zu berücksichtigen sind daher:

- Speisen, Getränke, Tabakwaren und Süßigkeiten.
- Die Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten. Ausnahme: Es handelt sich insoweit um steuerfreie Reisekostenerstattungen. Die liegen vor, wenn die Reisekosten der Teilnahme an der Veranstaltung dienen und vom Arbeitnehmer selbst – nicht durch den Arbeitgeber – zu organisieren sind.
- Musik, künstlerische Darbietungen sowie Eintrittskarten für kulturelle und sportliche Veranstaltungen, wenn sich die Veranstaltung nicht im Besuch der kulturellen oder sportlichen Veranstaltung erschöpft.
- Geschenke, die anlässlich – nicht bei Gelegenheit – einer Betriebsveranstaltung übergeben werden. Davon ist pauschal auszugehen, wenn der Wert des Geschenks je Arbeitnehmer 60 Euro nicht übersteigt.

Diese Kosten können zu Arbeitslohn führen

Speisen und Getränke

Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung

**Wichtig** | Der BFH hat im Rahmen einer Betriebsveranstaltung an alle Teilnehmer überreichte Goldmünzen (BFH, Urteil vom 07.11.2006, Az. VI R 58/04, Abruf-Nr. 063595) und Geldgeschenke, die kein zweckgebundenes Zehrgeld sind (BFH, Urteil vom 07.02.1997, Az. VI R 3/96, Abruf-Nr. 97227) als „bei Gelegenheit“ der Betriebsveranstaltung übergeben angesehen. Folge: Für diese Geschenke ließ sich die Pauschalierung nicht nutzen.

Besonderheiten gelten bei Geschenken

Außer Ansatz bleiben  
Selbstkosten des  
Arbeitgebers

So wird bei einer  
Weihnachtsfeier  
mit Geldpräsent  
gerechnet

Gesamtkosten sind  
auf die Anwesenden  
zu verteilen

Begleitperson wird  
jeweiligem Arbeit-  
nehmer zugerechnet

Die Nutzung des  
Freibetrags ist  
an Bedingungen  
geknüpft

- Zuwendungen an Begleitpersonen des Arbeitnehmers.
- Aufwendungen für den äußeren Rahmen, z. B. für Räume, Beleuchtung oder Eventmanager, Sanitäter, Stornokosten und Trinkgelder.

**Wichtig** | Die Selbstkosten des Arbeitgebers, bspw. für Energie- und Wasserverbrauch bei einer Feier in den eigenen Räumlichkeiten und die anteiligen Kosten der Lohnbuchhaltung sind dagegen nicht einzubeziehen.

### ■ Beispiel 3

Arbeitgeber A richtet für alle Arbeitnehmer eine Weihnachtsfeier aus. Für Speisen und Getränke fallen 9.000 Euro an, der DJ kostet 900 Euro und der Fotograf 600 Euro. Alle Arbeitnehmer erhalten ein Geldpräsent über 250 Euro.

Lösung: Für den Vorteil aus der Betriebsveranstaltung sind alle Aufwendungen zu addieren, sodass sich 10.500 Euro ergeben. Das Geldpräsent zählt hingegen nicht zur Betriebsveranstaltung, weil es nur „bei Gelegenheit“ der Veranstaltung übergeben wurde; die 250 Euro müssen bei jedem Mitarbeiter in der Lohnabrechnung erfasst und individuell versteuert und verbeitragt werden.

### 2. Schritt: Verteilung der Gesamtkosten auf die Teilnehmer

Im zweiten Schritt sind die ermittelten Gesamtkosten auf alle anwesenden – nicht auf alle eingeladenen oder angemeldeten – Teilnehmer pauschal nach Köpfen zu verteilen (BFH, Urteil vom 29.04.2021, Az. VI R 31/18, Abruf-Nr. 223501).

Bei Arbeitnehmern, die an der Veranstaltung alleine teilgenommen haben, ist dieser Betrag anzusetzen. Bei Arbeitnehmern, die mit einer Begleitperson an der Veranstaltung teilgenommen haben, ist hingegen der auf die Begleitperson entfallende Anteil dem Arbeitnehmer zuzurechnen. Es verdoppelt sich dadurch der anzusetzende Betrag.

### ■ Beispiel 4

An der Weihnachtsfeier von Arbeitgeber A aus Beispiel 3 (Bruttokosten von 10.500 Euro) haben 100 Personen teilgenommen (50 alleine erscheinende Arbeitnehmer sowie 25 Arbeitnehmer mit einer Begleitperson).

Lösung: Die Gesamtkosten von 10.500 Euro sind auf 100 Teilnehmer zu verteilen. Die Kosten pro Person belaufen sich auf 105 Euro. Damit sind bei den 50 alleine erscheinenden Arbeitnehmern je 105 Euro und bei den in Begleitung erscheinenden Arbeitnehmern 210 Euro anzusetzen.

### 3. Schritt: Prüfung des Freibetrags von 110 Euro

Im dritten Schritt muss geprüft werden, ob der in § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG für Betriebsveranstaltungen enthaltene Freibetrag von 110 Euro je Arbeitnehmer abzuziehen ist. Der Freibetrag gilt dabei für maximal zwei Betriebsveranstaltungen jährlich unter der Voraussetzung, dass die Teilnahme an der Veran-

staltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Alles was an Sachbezügen danach verbleibt stellt den steuer- und beitragspflichtigen Anteil dar. Dieser kann gemäß § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG mit 25 Prozent pauschaliert werden.

### ■ Beispiel 5

Wie Beispiel 4, d. h. Weihnachtsfeier für alle Arbeitnehmer, 10.500 Euro Gesamtkosten, 50 Arbeitnehmer mit 105 Euro Kostenanteil und 25 Arbeitnehmer mit 210 Euro Kostenanteil (wegen den Begleitpersonen).

Lösung: Die Veranstaltung berechtigt zum Abzug des Freibetrags von 110 Euro je Arbeitnehmer. Damit verbleiben für 50 Arbeitnehmer null Euro und für 25 Arbeitnehmer jeweils 100 Euro (210 Euro ./ 110 Euro). In der Summe unterliegen bei 25 betroffenen Arbeitnehmer 2.500 Euro der Besteuerung. Der Arbeitgeber steht nun vor der Wahl: Entweder er versteuert und verbeitragt bei den 25 Arbeitnehmern jeweils individuell 100 Euro oder er pauschaliert in der Summe 2.500 Euro zu seinen Lasten mit 25 Prozent.

**Freibetrag ist bei jedem Arbeitnehmer separat zu prüfen**

**Wichtig |** Der Freibetrag muss individuell je Arbeitnehmer geprüft und abgezogen werden.

## Rückwirkende Pauschalbesteuerung als lukrativer Ausweg

Nicht immer ist am Anfang des Jahres klar, wie viele Betriebsveranstaltungen es in diesem Jahr geben wird. Das kann zu einem Problem führen. Z. B. wenn zunächst günstige Betriebsveranstaltungen durchgeführt und der Vorteil über den Freibetrag von 110 Euro je Arbeitnehmer nicht versteuert wird, im späteren Verlauf des Jahres aber noch deutlich teurere Veranstaltungen erfolgen und sich für diese der Freibetrag wegen des Verbrauchs durch die günstige Veranstaltung nicht mehr nutzen lässt. Aus diesem Grund kann eine bereits durchgeführte Betriebsveranstaltung auch rückwirkend pauschal zu lasten des Arbeitgebers versteuert und so der Freibetrag bei einer späteren Veranstaltung genutzt werden.

**Freibetrag ist so optimiert nutzbar**

### ■ Beispiel 6

Ein Arbeitgeber lädt im Januar alle Arbeitnehmer auf eine Pizza ein. Die Kosten je Teilnehmer betragen 25 Euro. Im Juli findet für alle Arbeitnehmer ein Sommerfest statt (Kosten je Teilnehmer 90 Euro). Im Dezember folgt dann für alle Arbeitnehmer eine Weihnachtsfeier (Kosten je Teilnehmer 80 Euro).

**Mit rückwirkender Pauschalierung steuerfeien Rahmen ausschöpfen**

Lösung: Sämtliche Veranstaltungen berechtigen zur Lohnsteuerpauschalierung und auch zum Abzug des Freibetrags von 110 Euro je Arbeitnehmer. Den Freibetrag gibt es aber nur für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr. Werden die ersten beiden Veranstaltungen über den Freibetrag abgerechnet, dann ergibt sich zwar kein steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn. Dafür muss die dritte Veranstaltung mit Kosten von je Teilnehmer 80 Euro (pauschal) versteuert werden. Lukrativer ist es, rückwirkend die Kosten der ersten (günstigen) Veranstaltung von 25 Euro je Teilnehmer (pauschal) zu versteuern. Dann lässt sich für die teurere Weihnachtsfeier der Freibetrag abziehen und es entsteht insoweit kein Arbeitslohn.

**Bei den Sozialabgaben Besonderheit beachten!**

**Wichtig** | Die Sozialabgaben entfallen bei einer rückwirkenden Pauschalierung aber nur, wenn die Pauschalierung zeitnah vorgenommen wird (BSG, Urteil vom 23.04.2024, Az. B 12 BA 3/22, Abruf-Nr. 241172). Damit muss die Pauschalversteuerung vor dem 28.02. des Folgejahres und vor Erstellung der Lohnsteuerjahresbescheinigung erfolgen.

## Prüf- und Rechenschema für Betriebsveranstaltungen

Mit folgendem Prüf- und Rechenschema haben Sie die lohnsteuerlichen Berechnungs- und Besteuerungsschritte bei Betriebsveranstaltungen im Griff:

PRÜF- UND RECHENSCHEMA / Betriebsveranstaltung – lohnsteuerliche Spielregeln		
<b>1. Ermittlung der Bruttoaufwendungen</b>		
Direkt zurechenbare Kosten (z. B. Speisen, Getränke)	X.XXX,XX Euro	
Kosten des äußeren Rahmens (z. B. Location, DJ)	X.XXX,XX Euro	
Ohne interne Selbstkosten (Lohnbuchhaltung/eig. Räume)	./. X.XXX,XX Euro	
Geschenke anlässlich der Veranstaltung (oder < 60 Euro)	X.XXX,XX Euro	
Summe	X.XXX,XX Euro	
<b>2. Kosten je Teilnehmer an der Veranstaltung</b>		
Tatsächliche Kosten (vgl. Schritt 1)	X.XXX,XX Euro	
Tatsächliche Teilnehmerzahl (nicht angemeldete Personen)	XXX Personen	
Kosten je Teilnehmer (Kosten/Teilnehmerzahl)	XXX,XX Euro	
<b>Zwischenergebnis</b>		
Als Arbeitslohn zu erfassender Sachbezug je Arbeitnehmer	XXX,XX Euro	
Bei Arbeitnehmer mit Begleitung (Betrag x 2 Personen)	XXX,XX Euro	
<b>3. Prüfung Freibetrag</b>		
■ Stand die Teilnahme allen Mitarbeitern offen?	<input type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
■ Wurde der Freibetrag p. a. noch nicht 2x gewährt?	<input type="checkbox"/> ja	<input type="checkbox"/> nein
Ergebnis a): Eine Frage mit „nein“ beantwortet?	→ Kein Freibetrag	
Ergebnis b): Beide Fragen mit „ja“ beantwortet?	→ Freibetrag von bis zu 110 Euro je teilnehmenden Arbeitnehmer abziehen	
<b>4. Durchführung der Besteuerung</b>		
Variante a) Sonstiger Bezug	→ Steuer- und beitragspflichtig mit den individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmalen (Steuern trägt der Arbeitnehmer; Sozialabgaben teilen sich Arbeitnehmer und Arbeitgeber)	
Variante b) Pauschale Besteuerung (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG)	→ Pauschale Besteuerung mit 25 % zzgl. Soli zu Lasten des Arbeitgebers. Vorteil: Die Sozialabgaben entfallen, die Steuererhebung wird vereinfacht und regelmäßig sinkt die Gesamtbela	

**DOWNLOAD**



Prüf- und Rechen-schema



### WEITERFÜHRENDER HINWEIS

- Das Prüf- und Rechenschema auf iww.de/lgp → Abruf-Nr. 50510199

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

### Gehaltsextra Erholungsbeihilfe: So lässt sich die Lohnsteuer pauschalieren

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Normalerweise erfolgt der Steuerabzug nach den ELStAM des Arbeitnehmers. In vielen Varianten ist es aber auch möglich, die Steuer pauschal zu erheben. Der folgende Beitrag beschäftigt sich mit der Möglichkeit, ein „pauschalversteuertes zusätzliches Urlaubsgeld“ zu zahlen – in Form der pauschal versteuerten Erholungsbeihilfe. Konkret geht es um die Voraussetzungen der Beihilfe, die Gestaltungsmöglichkeiten und Fallstricke. |

#### Normales Urlaubsgeld – viel Brutto, wenig Netto

Zahlt der Arbeitgeber Urlaubsgeld, fallen hohe Steuern und Sozialabgaben an. Oft kommt weniger als die Hälfte beim Arbeitnehmer an.

##### ■ Beispiel 1

Ein Arbeitnehmer ist verheiratet, konfessionslos und hat zwei Kinder. Sein regulärer Bruttoarbeitslohn beträgt pro Monat 4.000 Euro, und es gilt die Steuerklasse III. Soll dem Arbeitnehmer ein Urlaubsgeld von brutto 500 Euro gezahlt werden, kommen davon im Jahr 2025 lediglich 295 Euro netto an. Zusätzlich zu den 500 Euro hat der Arbeitgeber die Arbeitgeberanteile zu den Sozialversicherungen von rund 20 Prozent zu entrichten. Das sind 100 Euro.

Ergebnis: Effektiv ist der Arbeitgeber mit 600 Euro belastet, und der Arbeitnehmer erhält nur 295 Euro – weniger als 50 Prozent!

Pauschalierte  
Erholungsbeihilfe  
statt Urlaubsgeld

#### Pauschalierung des Gehaltsextras Erholungsbeihilfe

Eine attraktive Alternative zum Urlaubsgeld ist da die pauschal versteuerte Erholungsbeihilfe. Über § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern eine pauschal mit 25 Prozent zulasten des Arbeitgebers besteuerte Erholungsbeihilfe zahlen. Diese Pauschalversteuerung führt zur Sozialversicherungsfreiheit, weil diese Lohnbestandteile nicht als sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt angesetzt werden (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

Pauschalver-  
steuerung führt zur  
Sozialversicherungs-  
freiheit

##### Höchstbeträge für Pauschalbesteuerung

Folgende Höchstbeträge sind dabei zu beachten:

- 156 Euro für den Arbeitnehmer
- 104 Euro für dessen Ehegatten
- 52 Euro für jedes Kind (i. S. v. § 32 EStG)

Arbeitnehmer kann dabei auch derjenige sein, der geringfügig oder kurzfristig beschäftigt ist. Kinder sind diejenigen, die steuerlich als Kinder angesehen werden (§ 32 EStG). Das sind Kinder bis zum 18. Lebensjahr bzw. ab dem 18. Lebensjahr bis maximal zum 25. Lebensjahr in der Berufsausbildung.

Arbeitnehmer-  
begriff ist weit

Freigrenze ist personen- und jahresbezogen

Doppelte Erholungsbeihilfe bei mehreren Arbeitsverhältnissen

Höchstbeträge sind Freigrenzen

Mangels Definition ist der Begriff Erholungszwecke sehr weit gefasst

Nachweispflicht bei Erholungsbeihilfe

Die Höchstbeträge beziehen sich dabei auf das Kalenderjahr und Arbeitsverhältnis. Es steht dem Arbeitgeber frei, mehrere Erholungsbeihilfen jährlich zu gewähren, bspw. für den Sommer- und Winterurlaub.

**PRAXISTIPP |** Weil sich die Höchstbeträge auf das Arbeitsverhältnis beziehen, können Arbeitnehmer mit mehreren Arbeitsverhältnissen doppelt profitieren. So kann ein Arbeitnehmer mit parallel ausgeübtem Minijob sowohl eine Erholungsbeihilfe vom Hauptarbeitgeber als auch vom Minijob-Arbeitgeber erhalten. Und auch wenn Ehegatten beim identischen Arbeitgeber beschäftigt sind, gilt: Jeder Ehegatte kann eine Erholungsbeihilfe im Rahmen der Höchstbeträge erhalten.

Bei den Höchstbeträgen handelt sich um Freigrenzen. Die Summe der Erholungsbeihilfen darf im Kalenderjahr den Höchstbetrag nicht überschreiten, auch nicht um nur einen Cent. Denn dann handelt es sich um einen sonstigen Bezug, der regulär zu versteuern und zu verbeitragen ist (§ 39b Abs. 3 EStG).

### ■ Beispiel 2

Arbeitgeber A gewährt für den Erholungsurlaub eines Arbeitnehmers eine Erholungsbeihilfe von 260 Euro (156 Euro + 104 Euro) für das Ehepaar und je 52 Euro für drei Kinder ( $3 \times 52$  Euro = 156 Euro). A zahlt 416 Euro aus, weil er von drei Kindern ausgeht. Tatsächlich hat ein Kind schon seine Berufsausbildung beendet.

Lösung: Die Freigrenze ist überschritten. A kann die Erholungsbeihilfe in Höhe von 416 Euro nicht mehr pauschal versteuern. Der Gesamtbetrag ist für den Arbeitnehmer individuell als sonstiger Bezug zu versteuern.

### Erholungsmaßnahme ist Voraussetzung

Eine Erholungsbeihilfe setzt eine Erholungsmaßnahme voraus. Der Arbeitgeber hat sicherzustellen, dass die Beihilfe tatsächlich für Erholungszwecke verwendet wird. Der Begriff der „Erholungszwecke“ ist dabei allgemein gefasst und wird nicht näher definiert. Entsprechend handelt es sich bei Erholungszwecken nicht nur um eine längere Urlaubsreise, sondern Erholungszwecke sind auch (Tages-)Ausflüge, Wellnessbehandlungen, Freizeitpark- und Schwimmbadbesuche, Besuche von Touristeneinrichtungen, Ausflüge mit der Bahn und Ähnliches.

Unerheblich ist, ob die Erholungszwecke zu Hause erreicht oder dazu ein entfernter Ort aufgesucht wird. Die Zahlung der Erholungsbeihilfe muss lediglich in Zusammenhang mit der jeweiligen Maßnahme stehen.

### Lohnsteuerpauschalierung

Wird die Lohnsteuerpauschalierung angewandt, gehen damit zwei Vorteile einher: Einerseits wird die Erhebung der Lohnsteuer erheblich vereinfacht, und andererseits entfallen die Sozialabgaben (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV). Diese Vorteile haben aber einen Preis: Der Arbeitgeber hat nun die pauschale Lohnsteuer von 25 Prozent zzgl. Soli und gegebenenfalls Kirchensteuer zu tragen.

## ■ Abwandlung des Beispiels 1

Dem Arbeitnehmer wird anstelle des Urlaubsgeldes (500 Euro) im höchstmöglichen Umfang eine Erholungsbeihilfe gewährt. Das sind 364 Euro. 156 Euro für den Arbeitnehmer, 104 Euro für dessen Ehegatten und zweimal 52 Euro für die beiden Kinder.

Lösung: In dieser Variante kommen die kompletten 364 Euro beim Arbeitnehmer an. Das bedeutet einen finanziellen Vorteil im Vergleich zum Ausgangsfall (da waren es netto 295 Euro) von 69 Euro. Doch auch der Arbeitgeber profitiert. Bis-her wurde er mit Lohnkosten von 600 Euro konfrontiert. Bei der Erholungsbeihilfe zahlt er nur 364 Euro zzgl. 91 Euro pauschale Lohnsteuern (364 Euro x 25 Prozent) und fünf Euro Solidaritätszuschlag (91 Euro x 5,5 Prozent). Ein Vorteil von 140 Euro (600 Euro ./ 460 Euro).

Lohnsteuerpauschalierung bringt auch für Arbeitgeber finanziellen Vorteil

## Nachweis der Zweckverwendung ist erforderlich

Der Arbeitgeber muss die Zweckverwendung sicherstellen. Das muss er dokumentieren. Er hat also Nachweise über die Durchführung der Erholungsmaßnahme aufzubewahren und zum Lohnkonto zu nehmen, damit die Pauschalbesteuerung angewendet werden kann. Für die Nachweiserbringung existieren für die Praxis zwei durchaus einfache Varianten:

1. Auszahlung der Erholungsbeihilfe innerhalb von drei Monaten vor oder drei Monaten nach dem Erholungsurwahl (Mindesturlaubsdauer von einer Woche). In diesem Fall kann nach herrschender Meinung und den Ausführungen in R 40.2 Abs. 3 LStR ohne schriftliche Bestätigung des Arbeitnehmers von der zweckgebundenen Verwendung der Erholungsbeihilfe für Erholungszwecke ausgegangen werden.
2. Nachweise in Form von Rechnungen oder Quittungen des Arbeitnehmers, wie dieser die Erholungsbeihilfe verwendet hat. Die Summe der Rechnungen und Quittungen darf die gewährte Erholungsbeihilfe nicht unterschreiten. Dieses Modell ist in der Praxis sehr aufwendig. Praktikabler ist es, wenn der Arbeitgeber keine Erholungsbeihilfe in Geld, sondern in Sachwerten leistet. Denn dann liegen ihm die Nachweise sofort vor. Das kann z. B. ein Gutschein für eine Wellnessbehandlung oder eine gebuchte Hotelübernachtung nebst Freizeitaktivitäten sein.

Im Zeitraum von drei Monaten vor oder nach dem Erholungsurwahl ...

## ■ Beispiel 3

Ein Arbeitnehmer tritt im Juni seinen Sommerurlaub an (zwei Wochen). Bereits mit der Lohnabrechnung für April zahlt ihm der Arbeitgeber eine pauschal versteuerte Erholungsbeihilfe im höchstmöglichen Umfang aus.

... werden Nachweisvoraussetzungen pauschal erfüllt

Lösung: Weil die Erholungsbeihilfe innerhalb von drei Monaten vor dem Urlaub gezahlt wird, werden die Nachweisvoraussetzungen pauschal erfüllt.

Freizeitparkkarte als Erholungsbeihilfe zulässig

#### ■ Beispiel 4

Ein Arbeitgeber bucht für alle Arbeitnehmer eine Familienfreikarte für einen Freizeitpark (Wert: 100 Euro). Diese kann an einem beliebigen Tag im Jahr 2025 eingelöst werden.

Lösung: Grundsätzlich müsste der Sachbezug individuell versteuert und verbeitragt werden. Als Erholungsbeihilfe ist jedoch eine Pauschalierung der Lohnsteuer unter Wegfall der Sozialabgaben zulässig, die Nachweisvoraussetzungen sind erfüllt.

Urlaubsgeld für Minijobber ohne Minijobverlust

#### Auch Minijobber können profitieren

Bei Minijobbern hat Urlaubsgeld eine ganz besondere Relevanz. Denn wurde die Minijobgrenze bereits ausgeschöpft, dann würde ein zusätzlich gezahltes Urlaubsgeld dazu führen, dass die Minijobgrenze überschritten wird und die mit dem Minijob verbundenen Privilegien entfallen. Es würden also Steuern und Sozialabgaben anfallen, und das Urlaubsgeld stellt für alle Beteiligten eine Belastung dar.

Ganz anders sieht das bei der pauschal versteuerten Erholungsbeihilfe bei Minijobbern aus. Weil diese kein sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt darstellt, wird sie nicht auf die Minijobgrenze angerechnet. Durch die Erholungsbeihilfe haben damit alle Arbeitgeber die Möglichkeit, auch an der Höchstgrenze arbeitenden Minijobbern ein kleines Urlaubsgeld zuzuwenden.

#### Handlungsempfehlungen für die Praxis

Kombi aus Urlaubsgeld und Erholungsbeihilfe schafft ...

... Win-win-Situation für Arbeitnehmer und Arbeitgeber

**PRAXISTIPP |** Möchte der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern beispielsweise ein freiwilliges Urlaubsgeld zahlen, könnte er die Zahlung splitten. Zum einen zahlt er eine pauschal versteuerte Erholungsbeihilfe im höchstmöglichen Umfang, zum anderen ein der regulären Besteuerung und den Sozialabgaben unterliegendes Urlaubsgeld in Höhe des Restbetrags.

## LOHNSTEUERPAUSCHALIERUNG

## Bei der Übereignung von Fahrrädern lohnsteuerliche Vorteile nutzen bzw. Lohnsteuer pauschalieren

von Dipl.-Finanzwirt Marvin Gummels, Hage

| Die Übereignung von Fahrrädern und E-Bikes im Rahmen von Jobrad-Modellen bietet Arbeitgebern und Arbeitnehmern nicht nur praktische, sondern auch steuerliche Vorteile. Unter bestimmten Bedingungen können durch die Pauschalierung der Lohnsteuer erhebliche Einsparungen erzielt werden. Der folgende Beitrag nimmt daher die unentgeltliche bzw. verbilligte Übereignung von Fahrrädern und E-Bikes in den Fokus. |

### Der „Jobrad-Vorteil“

Jobrad-Modelle gibt es wie Sand am Meer – regional und international. Kein Wunder also, dass viele Arbeitgeber das Modell nutzen und ihren Arbeitnehmern ein Jobrad zur Verfügung stellen. Immerhin ist der aus dem Jobrad entstehende und als Sachbezug zu erfassende Vorteil unter den einfach zu erfüllenden Voraussetzungen des § 3 Nr. 37 EStG steuer- und beitragsfrei. Diese Steuerbefreiung ist zudem nicht nur auf ein Jobrad je Arbeitnehmer begrenzt, sondern lässt sich auch für mehrere Jobräder je Arbeitnehmer nutzen.

Jobrad ist  
nach § 3 Nr. 37 EStG  
steuer- und  
beitragsfrei

#### ■ Beispiel

Arbeitgeber A überlässt Arbeitnehmer B zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn ein E-Bike und ein normales Fahrrad. Das E-Bike nutzt Arbeitnehmer B, das normale Fahrrad nutzt sein Sohn.

Steuerbefreiung ist  
nicht auf ein Jobrad  
pro Arbeitnehmer  
begrenzt

Lösung: Grundsätzlich entsteht durch die Jobrad-Überlassung bei Arbeitnehmer B ein als Arbeitslohn zu erfassender Sachbezug. Dieser ist aber steuer- und beitragsfrei (§ 3 Nr. 37 EStG). Das gilt auch für das durch den Sohn genutzte Fahrrad.

### Die spätere Übereignung des Jobrads

Ziel der meisten Jobrad-Modelle ist nicht, dass das Jobrad auf ewig im Eigentum des Arbeitgebers oder Leasinggebers bleibt. Nach einer gewissen Zeitspanne – meistens sind das drei Jahre – soll das Eigentum auf den Arbeitnehmer übergehen. Was der Arbeitnehmer von da an mit dem Jobrad macht, ist seine Sache. Er kann es z. B. weiter nutzen, verschenken oder verkaufen.

Eigentum geht nach  
gewisser Zeit auf  
Arbeitnehmer über

Aus steuer- und beitragsrechtlicher Sicht ist der Übergang des Eigentums an dem Jobrad auf den Arbeitnehmer von Interesse. Hierfür gibt es drei Szenarien:

Drei Szenarien  
zum Übergang  
des Eigentums

1. Das Jobrad wird dem Arbeitnehmer zum verkehrsüblichen Preis verkauft.
2. Das Jobrad wird dem Arbeitnehmer geschenkt.
3. Das Jobrad wird dem Arbeitnehmer verbilligt verkauft.

Verkauf ist  
kein Arbeitslohn

Bewertung des Rads  
mit dem regionalen  
Preis oder ...

... mit vereinfachter  
Bewertung möglich

50-Euro-Freigrenze  
greift meist nicht

Individuelle  
Versteuerung oder ...

... Pauschalierung  
sind die Alternative

### 1. Jobrad wird Arbeitnehmer zum verkehrsüblichen Preis verkauft

Wird das Jobrad dem Arbeitnehmer zum verkehrsüblichen Preis verkauft, ergibt sich kein Arbeitslohn. Denn der Kaufpreis wurde fremdüblich bestimmt.

### 2. Jobrad wird Arbeitnehmer geschenkt

Mit der Schenkung des Jobrads wird dem Arbeitnehmer ein Sachbezug und damit steuer- und beitragspflichtiger Arbeitslohn zugewandt. Maßgebend für die Besteuerung ist gemäß § 8 Abs. 2 S. 1 EStG der zugewendete Vorteil, also der Wert des gebrauchten Jobrads. Dieser kann z. B. beim regionalen Fahrradhändler erfragt werden, wobei von diesem Wert nur 96 Prozent anzusetzen sind (R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR).

Es gibt aber auch eine einfachere Lösung. Das BMF gestattet, dass bei Jobrad-Leasingverträgen nach drei Jahren Laufzeit zur Vereinfachung unterstellt werden kann, dass sich der aktuelle Wert des gebrauchten Jobrads auf 40 Prozent der auf volle 100 Euro abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers einschl. Umsatzsteuer im Zeitpunkt der Inbetriebnahme beläuft (BMF, Schreiben vom 17.11.2017, Az. IV C 5 – S 2334/12/10002-04, Rz. 3, Abruf-Nr. 197765). Analog kann also davon ausgegangen werden, dass das Finanzamt einen Wertverzehr von 20 Prozent pro Jahr akzeptiert. Dieser pauschalierte Wertverlust lässt sich auch auf vom Arbeitgeber erworbene und dem Arbeitnehmer übereignete Jobräder übertragen.

#### ■ Beispiel

Arbeitgeber A hat Arbeitnehmer B für drei Jahre ein Jobrad überlassen. Die unverbindliche Preisempfehlung des Herstellers belief sich auf 2.999 Euro. Nach drei Jahren schenkt der Arbeitgeber das Jobrad dem Arbeitnehmer. Laut Auskunft des Fahrradhändlers hat das Jobrad nun einen Wert von 1.300 Euro.

Lösung: Durch die Übereignung des Jobrads entsteht beim Arbeitnehmer B ein als Arbeitslohn anzusetzender Sachbezug. Dieser Sachbezug kann

- mit 96 Prozent von 1.300 Euro angesetzt werden; das sind 1.248 Euro;
- alternativ mittels Vereinfachung des BMF ermittelt werden mit 2.999 Euro abgerundet auf 2.900 Euro und davon 40 Prozent; das sind 1.160 Euro

**Wichtig** | Zwar gilt für den Sachbezug die 50-Euro-Freigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG. In der Praxis ist diese jedoch meist nicht anwendbar, weil der Sachbezug die recht niedrige Grenze regelmäßig deutlich übersteigt. Bezuglich der konkreten Besteuerung des Sachbezugs gibt es zwei Alternativen:

- Der Arbeitgeber versteuert den sich ergebenden Sachbezug entsprechend der individuellen Lohnsteuerabzugsmerkmale des Arbeitnehmers. Dann fallen neben den individuellen Steuern auch Sozialabgaben an.
- Der Arbeitgeber nimmt eine Pauschalierung der Lohnsteuer mit 25 Prozent zzgl. Soli und ggf. Kirchensteuer zu seinen Lasten vor (§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG). Das vereinfacht nicht nur die Besteuerung, sondern bewirkt parallel, dass keine Sozialabgaben anfallen (§ 1 Abs. 1 Nr. 3 SvEV).

## ■ Beispiel

Für Arbeitnehmer B gilt die Steuerklasse I. Sein Bruttoarbeitslohn beträgt regulär 3.000 Euro und der Sachbezug durch die Jobrad-Übereignung 1.160 Euro.

Lösung: Bei der individuellen Besteuerung entfällt auf den Jobrad-Sachbezug von 1.160 Euro eine Steuerbelastung von 274 Euro. Hinzu kommen 250 Euro Sozialabgaben, welche parallel auch den Arbeitgeber treffen. Findet hingegen eine Pauschalierung statt, dann reduzieren sich die Sozialabgaben auf null Euro (Arbeitgeber- + Arbeitnehmeranteil). Dafür muss der Arbeitgeber die pauschale Steuer von 290 Euro ( $1.160 \times 25\%$ ) ggf. zzgl. Solidaritätszuschlag entrichten.

Die Lohnsteuerpauschalierung kann aber nicht immer und nicht ohne Weiteres angewandt werden. Es sind zwei Voraussetzungen zu erfüllen:

1. Das Jobrad muss dem Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignet werden (§ 8 Abs. 4 EStG). Eine Gehaltsumwandlung oder ein Gehaltsverzicht zugunsten des Jobrads sind zwar zulässig, berechtigen jedoch nicht zur Pauschalierung.
2. Bei dem übereigneten Jobrad muss es sich um ein Fahrrad handeln, das nicht als Kraftfahrzeug im Sinne des § 6 Abs. 1 Nr. 4 S. 2 einzustufen ist. Damit scheidet die Pauschalierung immer dann aus, wenn für das Jobrad eine Kennzeichen- und Versicherungspflicht besteht. Das ist z. B. der Fall, wenn es sich um ein S-Pedelec handelt, also einem E-Bike mit einer Motorunterstützung über 25 km/h hinaus. Damit berechtigen normale Fahrräder aber auch E-Bikes zur Anwendung der Pauschalierung.

Pauschalierung setzt zweierlei voraus

Zusätzlichkeitskriterium ist zu erfüllen

Jobrad darf kein Kfz sein

## Gretchenfrage: Berechtigt Zubehör zur Pauschalierung?

Viele Jobräder umfassen nicht nur das Fahrrad als solches, sondern auch Zubehör, wie z. B. ein Schloss, eine Klingel oder einen angebrachten Rückspiegel. Hier stellt sich die Frage, ob auch dieses dem Arbeitnehmer übereignete Zubehör zur Inanspruchnahme der Pauschalierung berechtigt. Während § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG lediglich die Formulierung „betriebliches Fahrrad“ verwendet und auch die Richtlinien und Hinweise keine weiteren Erläuterungen darüber geben, was unter „betriebliches Fahrrad“ zu subsumieren ist, sieht das bei der in § 3 Nr. 37 EStG verorteten Steuerbefreiung anders aus. Hier stellt das Gesetz zwar ebenfalls auf ein „betriebliches Fahrrad“ ab. Allerdings erläutert H 3.37 LStH näher, welches Zubehör von § 3 Nr. 37 EStG begünstigt ist.

„Betriebliches Fahrrad“: Zu § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG fehlt Konkretisierung

Begünstigtes Zubehör	Nicht begünstigtes Zubehör
Fahrradtypisches Zubehör, also alle unselbstständigen fest am Fahrradrahmen oder anderen Fahrradteilen verbaute Zubehörteile. Dazu gehören z. B. Fahrradständer, Gepäckträger, Schutzbleche, Klingel, Rückspiegel, Schlosser, Navigationsgeräte, andere angebaute Träger oder modellspezifische Halterungen.	Fahrerausrüstung (Helm, Handschuhe, Kleidung etc.), in modellspezifische Halterungen einsetzbare Geräte (z. B. Smartphone, mobiles Navigationsgerät) oder Gegenstände (z. B. Fahrradanhänger, Lenker-, Rahmen- oder Satteltaschen, Fahrradkörbe).

Das sieht H 3.37 LStH als begünstigt an

Bei verbilligtem Kauf des Rads ist neben individueller Versteuerung ...

... auch Pauschalierung möglich

Preisvorteil ist Arbeitslohn von dritter Seite

So berechnet sich der Arbeitslohn konkret

**Wichtig** | Aus Sicht von LGP spricht nichts dagegen, den zu § 3 Nr. 37 EStG definierten Begriff des begünstigten Zubehörs analog für die in § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG verankerte Pauschalierung anzuwenden. Denn beide Gesetze haben insoweit den identischen Wortlaut („betriebliches Fahrrad“). Es ist nicht ersichtlich, weshalb der Umfang des begünstigten Zubehörs bei § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG anders als bei § 3 Nr. 37 EStG zu definieren sein sollte.

### 3. Das Jobrad wird dem Arbeitnehmer verbilligt verkauft

Liegt der vom Arbeitnehmer für das Jobrad gezahlte Kaufpreis unterhalb des Werts des gebrauchten Jobrads, entsteht in der Differenz Arbeitslohn. Bezuglich der Ermittlung des Sachbezugs und auch der Besteuerungsmöglichkeiten gelten obige Ausführungen entsprechend. Dabei ist nur zu beachten, dass der vom Arbeitnehmer gezahlte Bruttokaufpreis abzuziehen ist.

#### ■ Beispiel

Arbeitgeber A verkauft an Arbeitnehmer B ein drei Jahre altes Jobrad. Der Wert des gebrauchten Rads beträgt 1.000 Euro. B leistet an A 300 Euro.

Lösung: Durch den verbilligten Verkauf entsteht bei B ein Sachbezug von 700 Euro (1.000 Euro ./ 300 Euro). Der Sachbezug kann individuell versteuert und verbeiragt oder nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG mit 25 Prozent pauschaliert werden.

### Sonderfall: Erwerb des Jobrads vom Leasinggeber

Hat der Arbeitgeber einen Leasingvertrag abgeschlossen und das geleaste Jobrad dem Arbeitnehmer überlassen, sehen die vertraglichen Regelungen bei Beendigung des Leasingvertrags regelmäßig eine vergünstigte Kaufoption für den Arbeitnehmer vor. Weil dieser Kaufpreis regelmäßig geringer als der ortsübliche Endpreis ausfällt, ist der Preisvorteil als Arbeitslohn von dritter Seite einzuordnen. Denn der Preisvorteil steht im Zusammenhang mit dem Arbeitsverhältnis (BMF, Schreiben vom 20.01.2015, Az. IV C 5 – S 2360/12/10002, Abruf-Nr. 143700). Der Sachbezug lässt sich dabei ermitteln entweder durch Ansatz von 96 Prozent des ortsüblichen Endpreises am Abgabeort oder basierend auf einer Schätzung, abgeleitet aus dem unverbindlichen Verkaufspreis (Abzug pro Jahr von 20 Prozent). Der vom Arbeitnehmer gezahlte Kaufpreis ist davon abzuziehen (BMF, Schreiben vom 17.11.2017, Rz. 3).

#### ■ Beispiel

Arbeitgeber A hat ein E-Bike mit einer unverbindlichen Preisempfehlung von 3.500 Euro geleast und es Arbeitnehmer B überlassen. Nach Ablauf von 36 Monaten endet der Leasingvertrag. B kann das E-Bike von der Leasinggesellschaft für 350 Euro (10 Prozent) erwerben. Das macht er auch.

Lösung: Der bei Arbeitnehmer B anzusetzende Arbeitslohn beträgt 1.050 Euro. Denn der Wert des gebrauchten E-Bikes ist mit 1.400 Euro zu schätzen (Laufzeit 3 Jahre = 3.500 Euro x 40 Prozent) und der Kaufpreis von 350 Euro ist abzuziehen.

Der Sachbezug unterliegt der individuellen Besteuerung und den Sozialabgaben. Alternativ kann die Leasinggesellschaft diesen auch nach § 37b Abs. 1 EStG mit 30 Prozent des Sachbezugs zzgl. Soli. pauschalieren, weil sie nicht Arbeitgeber des Arbeitnehmers ist. Vorteil: Die Erhebung der Lohnsteuer wird vereinfacht und die Sozialabgaben entfallen. Zudem muss der Leasinggeber den Arbeitnehmer über die Steuerübernahme unterrichten, damit keine doppelte Versteuerung erfolgt (§ 37b Abs. 3 S. 3 EStG).

## Exkurs: Umsatzsteuer bei Übereignung des Jobrads

Nach Maßgabe des § 15 UStG sind alle Arbeitgeber zum Vorsteuerabzug aus Eingangsrechnungen berechtigt. Dieser Vorsteuerabzug gilt auch das Jobrad betreffende Eingangsrechnungen – z. B. für den Erwerb des Jobrads, Leasingraten und Reparaturen. Weil das Jobrad dadurch zum umsatzsteuerlichen Unternehmensvermögen zählt, unterliegt korrespondierend die Veräußerung des Jobrads als sog. Hilfsumsatz der Umsatzsteuer zum Regelsteuersatz von 19 Prozent (§ 3 Abs. 1, § 12 Abs. 1 UStG). Damit muss der Arbeitgeber von dem vom Arbeitnehmer gezahlten Kaufpreis Umsatzsteuer abführen.

Jobrad-Übereignung  
unterliegt  
als Hilfsumsatz  
der Umsatzsteuer

### ■ Beispiel

Arbeitgeber A hat ein Jobrad erworben und den Vorsteuerabzug beansprucht. Er überlässt das Jobrad zunächst für drei Jahre dem Arbeitnehmer B. Im Anschluss verkauft A das Jobrad an B für brutto 595 Euro.

Lösung: Die 595 Euro unterliegen bei Arbeitgeber A der Umsatzsteuer. Die umsatzsteuerliche Bemessungsgrundlage beträgt 500 Euro und die von A abzuführende Umsatzsteuer 95 Euro (19 % x 500 Euro).

Beträgt der vereinbarte Kaufpreis nur einen obligatorischen Euro, kommt es zu einem umsatzsteuerlichen Problem. Denn ohne eine Sonderregelung würde der verbilligte Kaufpreis dazu führen, dass die Umsatzsteuer in zu geringer Höhe anfällt. Aus diesem Grund hat der Gesetzgeber mit § 10 Abs. 5 Nr. 2 i. V. m. Abs. 4 Nr. 1 UStG die Mindestbemessungsgrundlage eingeführt. Der Umsatzsteuer unterliegt mindestens der Einkaufspreis zzgl. der Nebenkosten für das gebrauchte Jobrad zum Zeitpunkt des Umsatzes, aber ohne Umsatzsteuer (= Wiederbeschaffungskosten des Arbeitgebers). Maßgebend ist bei einer unentgeltlichen oder verbilligten Übereignung also nicht der vereinbarte Kaufpreis, sondern der Verkehrswert des gebrauchten Jobrads.

Mindestbemes-  
sungsgrundlage  
greift ...

### ■ Beispiel

Arbeitgeber A veräußert das Jobrad an Arbeitnehmer B für einen verbilligten Kaufpreis von 238 Euro. Ein regionaler Fahrradhändler bietet vergleichbare gebrauchte Jobräder derzeit für brutto 899 Euro an.

... bei verbilligtem  
Kaufpreis

Lösung: Grundsätzlich müsste Arbeitgeber A 38 Euro Umsatzsteuer an das Finanzamt abführen (238 Euro : 119 x 19). Infolge des verbilligten Kaufpreises greift jedoch die Mindestbemessungsgrundlage. Damit beträgt die Umsatzsteuer 143,53 Euro (899 Euro : 119 x 19).



# IHR ABO KANN MEHR!

Ohne zusätzliche Kosten.  
Jetzt weitere Nutzer freischalten!

1 Abo =  
3 Nutzer

## Holen Sie jetzt alles aus Ihrem Abo raus!

*LGP Löhne und Gehälter professionell* unterstützt Sie optimal im beruflichen Alltag. Aber nutzen Sie in Ihrer Kanzlei auch das ganze Potenzial?

Unser Tipp: Nutzen Sie den Informationsdienst an möglichst vielen Arbeitsplätzen und schalten Sie die digitalen Inhalte für zwei weitere Kollegen frei! Das kostet Sie nichts, denn in Ihrem digitalen Abonnement sind **automatisch drei Nutzer-Lizenzen enthalten**.

Der Vorteil: Ihre Kollegen können selbst nach Informationen und Arbeitshilfen suchen – **und Sie verlieren keine Zeit** mit der Abstimmung und Weitergabe im Team.

**Und so einfach geht's:** Auf [iww.de](http://iww.de) anmelden, weitere Nutzer eintragen, fertig!

In Ihrem Abonnement enthalten:  
Drei Nutzer-Lizenzen für die  
digitalen Inhalte

Hier erfahren Sie, wie es geht.

Schritt 1 Anmeldung

Melden Sie sich mit Ihren Zugangsdaten an unter:  
 [iww.de/anmelden](#)  
 Sie haben noch kein IWW Konto?  
 Dann registrieren Sie sich zunächst unter  
 [iww.de/registrierung](#)

Anmeldung Ich bin schon beim IWW Institut registriert.  
 max.mustermann@kanzlei.de  
 .....  
 Angemeldet bleiben  Anmelden  Abbrechen

Sobald Sie angemeldet sind, finden Sie Ihre derzeit aktiven Abonnements unter:  
 Mein Konto/Letzte Aktivitäten  
 oder geben Sie den Link [www.iww.de/kundencenter](#) ein.

Mein Konto Letzte Aktivitäten

**Kurzanleitung  
herunterladen unter:  
[www.iww.de/s7219](http://www.iww.de/s7219)**

**REDAKTION** | Sie haben Fragen oder Anregungen zur Berichterstattung? Schreiben Sie an  
 IWW Institut, Redaktion „LGP“  
 Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg  
 Fax: 0931 418-3080, E-Mail: [lgp@iww.de](mailto:lgp@iww.de)  
 Redaktions-Hotline: 0931 418-3075  
 Als Fachverlag ist uns individuelle Rechtsberatung nicht gestattet.

**ABONNENTENBETREUUNG** | Fragen zum Abonnement beantwortet Ihnen der  
 IWW Institut Kundenservice, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg  
 Telefon: 0931 4170-472, Fax: 0931 4170-463, E-Mail: [kontakt@iww.de](mailto:kontakt@iww.de)  
 Bankverbindung: DataM-Services GmbH, Postbank Nürnberg  
 IBAN: DE80 7601 0085 0007 1398 57, BIC: PBNKDEFFXXX

#### IHR PLUS IM NETZ | Online – Mobile – Social Media

Online: Unter [lgp.iww.de](http://lgp.iww.de) finden Sie

- Downloads (Musterformulierungen, Checklisten u.v.m.)
- Archiv (alle Beiträge seit 2003)
- Rechtsquellen (Urteile, Gesetze, Verwaltungsanweisungen u.v.m.)

Vergrößern Sie Ihren Wissensvorsprung: Registrieren Sie sich auf [iww.de/registrieren](http://iww.de/registrieren), schalten Sie Ihr Abonnement frei und lesen Sie aktuelle Fachbeiträge früher.  
 Rufen Sie an, wenn Sie Fragen haben: 0931 4170-472

Mobile: Lesen Sie „LGP“ in der myIWW-App für Smartphone/Tablet-PC.

- Appstore (iOS)      ■ Google play (Android) → Suche: myIWW oder scannen Sie den QR-Code



Social Media: Folgen Sie „LGP“ auch auf [facebook.com/lgp.iww](http://facebook.com/lgp.iww)

**NEWSLETTER** | Abonnieren Sie auch die kostenlosen IWW-Newsletter für Unternehmer und Selbstständige auf [iww.de/newsletter](http://iww.de/newsletter):

- |                                 |                               |
|---------------------------------|-------------------------------|
| ■ LGP-Newsletter                | ■ BFH Anhängige Verfahren     |
| ■ IWW kompakt für Steuerberater | ■ BFH-Leitsatz-Entscheidungen |

**SEMINARE** | Nutzen Sie das IWW-Seminarangebot für Ihre Fortbildung: [seminare.iww.de](http://seminare.iww.de)

#### LÖHNE UND GEHÄLTER PROFESSIONELL (ISSN 1612-6092)

Herausgeber und Verlag | IWW Institut für Wissen in der Wirtschaft GmbH, Max-Planck-Str. 7/9, 97082 Würzburg, Geschäftsführer: Bernhard Münster, Günter Schürger, Telefon: 0931 418-3070, Fax: 0931 418-3080, E-Mail: [iww-wuerzburg@iww.de](mailto:iww-wuerzburg@iww.de), Internet: [iww.de](http://iww.de)

Redaktion | RA Eva Köstler (Chefredakteurin, verantwortlich); Dipl.-Volksw. Günter Göbel (Chefredakteur)

Bezugsbedingungen | Der Informationsdienst erscheint monatlich. Er kostet pro Monat 19,80 EUR einschließlich Versand und Umsatzsteuer. Das Abonnement ist jederzeit zum Monatsende kündbar.

Hinweise | Alle Rechte am Inhalt liegen beim IWW Institut. Nachdruck und jede Form der Wiedergabe auch in anderen Medien sind selbst auszugsweise nur nach schriftlicher Zustimmung des IWW Instituts erlaubt. Der Inhalt des Informationsdienstes ist nach bestem Wissen und Kenntnisstand erstellt worden. Die Komplexität und der ständige Wandel der Rechtsmaterie machen es notwendig, Haftung und Gewähr auszuschließen. Aus Gründen der besseren Lesbarkeit verzichten wir auf die gleichzeitige Verwendung der Sprachformen männlich, weiblich und divers (m/w/d). Dies beinhaltet keine Wertung.

Bildquellen | Titelbild: AI-generiert

Druck | H. Rademann GmbH Print + Business Partner, 59348 Lüdinghausen

**GOGREEN**

Wir versenden klimafreundlich  
mit der Deutschen Post

**Alles Wichtige zur Lohnsteuer und Sozialversicherung:**

**LGP bringt zusammen,  
was zusammengehört**

Eva Köstler  
Chefredakteurin

Praktiker in der Lohn- und Gehaltsabrechnung müssen sich in lohnsteuerlichen Fragen genauso auskennen wie in der Sozialversicherung und im entgeltbezogenen Arbeitsrecht. *LGP Löhne und Gehälter professionell* spart Ihnen hier wertvolle Zeit: Statt aufwendig in verschiedenen Quellen zu suchen, erhalten Sie alle Informationen aus einer Hand – kompakt, praxisnah und auf den Punkt gebracht.

Kostenloser Test unter  
**lgp.iww.de**

**IWW**  
INSTITUT

**LGP Löhne und Gehälter  
professionell**

Aktuelle Informationen und Praxisempfehlungen  
zu Lohnsteuer und Sozialversicherung

Der Praktiker-Netz-Tag bringt die  
Digital | Mobile | Social Media

**Kurz informiert:**  
Berechnung leicht einer Anwarts-Bericht-Nahme  
Wiederum einer Lohnsteuerabrechnung erreicht  
Stichwortgeburth: Stückzettelung durch neuen DV  
Meisterzeugnis in der Praxis muss nur zwecks  
Meisterprüfung vom Berater unterschrieben werden  
Stimmentauschung von Praktiker Bericht – Ge  
Meisterzeugnis und Sondererstattung gemeinsam mit  
Anspruch eines Arbeitsmarktevents auf eine fachquali  
Meisterzeugnispraxis und Prüfbericht für  
Nächste Seminar-, Lohn- und Gehälter progra

**Belegschaftsarbeiten:**  
Rahmen für Drucken. Für die Lohnsteuerbericht  
auf die Abrechnung des Arbeitnehmers

**Geldwerte Vorteile:**  
Das müssen Arbeitgeber bei der Übernahme  
der Kosten für Versorgungsunterstützung beachten

**Geringfügige Beschäftigung:**  
Offizielle Zulassung für kleinere Betriebe

**Mindelzettel:**  
Arbeitszettel können unter Nutzung des Mindelz

**Competitor tracking:**  
Sie erhalten die neue Funktionsfunktion auf

**IWW**  
INSTITUT

**digital.**

**LGP Löhne und Gehälter  
professionell**

Steuerplanung - Steueroptimierung - Gestaltungsumodelle

**LGP Löhne und Gehälter  
professionell**

**Kombi-Abo: Print, Online, Mobile**

monatlich 19,80 €

inklusive Versand und Umsatzsteuer

**Digital-Abo: Online, Mobile**

monatlich 15,70 €

inklusive Umsatzsteuer

**Kündigungsfrist**

jederzeit zum Monatsende