

Wichtige Neuerungen für Arbeitgeber und Arbeitnehmer sowie Hinweise auf die aktuelle Rechtsprechung

1. Allgemeines

Auch im Jahr 2012 haben sich Arbeitgeber und Arbeitnehmer auf Änderungen im Steuerrecht einzustellen.

Im Folgenden wird eine Auswahl von gesetzlichen Neuerungen im Einkommensteuerrecht erörtert, die durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 vom 1. November 2011 in Kraft getreten sind. Zu diesen Änderungen gehört auch die Anhebung des jährlichen Arbeitnehmer-Pauschbetrags von EUR 920,00 auf EUR 1.000,00. Diese sei hiermit vorweggenommen, da sie bereits im Jahr 2011 in Kraft getreten ist.

Neben Änderungen durch den Gesetzgeber ist auch die aktuelle Rechtsprechung zu beachten. Im Anschluss an die gesetzlichen Neuerungen werden daher auch zwei Sachverhalte betrachtet, bei denen der Bundesfinanzhof in neuen Entscheidungen von seiner bisherigen Rechtsprechung bzw. der Betrachtung der Finanzverwaltung abgewichen ist.

2. Gesetzliche Neuerungen ab 2012

Das Jahr 2012 sollte das Jahr der endgültigen Abschaffung der Lohnsteuerkarte werden. Die Umstellung auf das papierlose elektronische Abrufverfahren „ELStAM“ (Elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale) war für den 1. Januar 2012 geplant. Wie auch aus der Presse zu erfahren war, wurde dieser Termin aufgrund technischer Probleme auf den 1. Januar 2013 verschoben. Die Lohnsteuerkarte 2010 bzw. eventuell inzwischen ausgestellte Ersatzbescheinigungen behalten somit auch für das Jahr 2012 ihre Gültigkeit.

Bei den Änderungen durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 sind besonders diejenigen bei den Kinderbetreuungskosten, dem Kindergeld bzw. den Freibeträgen für Kinder sowie bei der Entfernungspauschale hervorzuheben. Die letzteren beiden werden anschließend vorgestellt, die Änderung bei den Kinderbetreuungskosten wurde bereits in unseren [Mandanten-Informationen zum Jahresende 2011](#) erläutert.

2.1. Kindergeld / Kinderfreibeträge

Die Gewährung von Kindergeld bzw. der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG (der Kinderfreibetrag und der Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes), nachdem das Kind das 18. Lebensjahr vollendet hat, ist nur dann möglich, wenn das Kind

1. das 21. Lebensjahr noch nicht vollendet hat, nicht in einem Beschäftigungsverhältnis steht und als Arbeitsuchender gemeldet ist oder
2. das 25. Lebensjahr noch nicht vollendet hat und
 - a) für einen Beruf ausgebildet wird (hierunter fällt auch ein Studium) oder
 - b) sich in einer max. viermonatigen Übergangszeit zwischen zwei Ausbildungsabschnitten oder einem Ausbildungsabschnitt und einem Freiwilligendienst befindet oder

- c) eine Berufsausbildung mangels Ausbildungsplatzes nicht beginnen oder fortsetzen kann oder
 - d) einen Freiwilligendienst leistet oder
3. nach Vollendung des 25. Lebensjahres aufgrund einer zuvor eingetretenen Behinderung außer Stande ist, sich selbst zu unterhalten.

Bislang galt für die Nummern 1. und 2. eine Grenze für Einkünfte und Bezüge des Kindes von EUR 8.004,00, deren Überschreiten zur Nichtgewährung der o.g. Vergünstigungen führte. Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wurde diese Grenze aufgehoben.

Neu hinzugekommen ist, dass ein Kind nach Abschluss einer erstmaligen Berufsausbildung (oder eines Erststudiums) gemäß Nummer 2 berücksichtigt werden kann, wenn es keiner Erwerbstätigkeit nachgeht. Unschädlich sind eine Erwerbstätigkeit von regelmäßig max. 20 Stunden wöchentlicher Arbeitszeit, eine geringfügige Beschäftigung oder ein Ausbildungsdienstverhältnis.

Außerdem gab es Neuerungen bei der Übertragung der Freibeträge nach § 32 Abs. 6 EStG:

Bislang konnte der Elternteil, der allein für den Unterhalt des Kindes aufkommt, nur dann eine Übertragung des dem anderen Elternteil zustehenden Kinderfreibetrags beantragen, wenn der andere Elternteil seiner Unterhaltsverpflichtung nicht nachkommt. Durch die Neuerung ist dies nun auch dann möglich, wenn eine Unterhaltsverpflichtung mangels Leistungsfähigkeit nicht besteht.

Der dem anderen Elternteil zustehende Freibetrag für den Betreuungs- und Erziehungs- oder Ausbildungsbedarf des Kindes kann auf Antrag des Elternteils, bei dem das Kind gemeldet ist, auf ihn übertragen werden. Dies ist nun nicht mehr möglich, wenn der andere Elternteil Kinderbetreuungskosten trägt oder das Kind regelmäßig in einem nicht unwesentlichen Umfang betreut.

Zudem kann dieser Freibetrag auf Stief- oder Großeltern des Kindes auch dann übertragen werden, wenn das Kind nicht in deren Haushalt aufgenommen ist. Somit kommt es alleine auf eine bestehende Unterhaltsverpflichtung der Stief- oder Großeltern gegenüber dem Kind an, z.B. mangels Leistungsfähigkeit eines oder beider Elternteile.

2.2. Änderungen bei der Entfernungspauschale

Sofern die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung öffentlicher Verkehrsmittel die Entfernungspauschale übersteigen, kommt die Begrenzung der Entfernungspauschale auf max. EUR 4.500,00 im Kalenderjahr nicht zur Anwendung. Nach der Rechtsprechung ist die Prüfung, inwieweit die tatsächlichen Aufwendungen die Entfernungspauschale übersteigen, taggenau vorzunehmen.

Durch das Steuervereinfachungsgesetz 2011 wird die taggenaue Vergleichsberechnung zugunsten einer kalenderjahrbezogenen Betrachtung aufgegeben.

3. Rechtsprechung

Im Jahr 2011 wurden u.a. wichtige Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) hinsichtlich des Begriffs der regelmäßigen Arbeitsstätte und der steuerlichen Behandlung von Warengutscheinen veröffentlicht.

3.1. Neudefinition der regelmäßigen Arbeitsstätte

Unter einer regelmäßigen Arbeitsstätte versteht man den ortsgebundenen Mittelpunkt der dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit des Arbeitnehmers, insbesondere eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers.

Die Finanzverwaltung ging von einer regelmäßigen Arbeitsstätte aus, wenn solch eine Einrichtung des Arbeitgebers vom Arbeitnehmer durchschnittlich im Kalenderjahr an einem Arbeitstag je Arbeitswoche aufgesucht wurde oder er diese vertragsbedingt aufzusuchen hatte. Bei dieser sog. „46-Tage-Regelung“ war die Dauer des Aufenthalts an dieser Einrichtung unerheblich, ebenso wenig die dort verrichtete Tätigkeit. Somit konnte es vorkommen, dass ein Arbeitnehmer über mehrere regelmäßige Arbeitsstätten bei ein und demselben Arbeitgeber verfügte.

Mit seinen Entscheidungen vom 9. Juni 2011 hat der VI. Senat des BFH festgestellt, dass ein Arbeitnehmer höchstens eine regelmäßige Arbeitsstätte haben kann. Bei Tätigkeiten an unterschiedlichen Einrichtungen des Arbeitgebers müsse eine regelmäßige Arbeitsstätte, die gegenüber den anderen Tätigkeitsorten von zentraler Bedeutung ist, bestimmt werden. Hier kommt es auf die organisatorische Zuordnung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber sowie die Art und das Gewicht der Tätigkeiten an (VI R 55/10).

Wenn jedoch kein Tätigkeitsort eine herausgehobene Bedeutung gegenüber den anderen hat, hält der BFH das Bestehen einer regelmäßigen Arbeitsstätte für nicht gegeben. Derart entschied der BFH zum einen im Fall einer Führungskraft, die 15 Filialen einer Supermarktkette betreute und in mehr oder weniger regelmäßigen zeitlichen Abständen besuchte (VI R 36/10). Zum anderen hatte auch ein Außendienstmitarbeiter, der den Betrieb des Arbeitgebers zu Kontrollzwecken arbeitstäglich aufsuchen musste, laut BFH keine regelmäßige Arbeitsstätte (VI R 58/09).

Das Bundesministerium für Finanzen hat in seinem Schreiben vom 15. Dezember 2011 bestimmt, dass die Grundsätze der o.g. BFH-Urteile in allen offenen Fällen anzuwenden seien. Weiterhin führt es aus, dass bis zu einer gesetzlichen Neuregelung eine regelmäßige Arbeitsstätte in der Regel dann anzunehmen sei, wenn der Arbeitnehmer aufgrund der arbeitsvertraglichen / dienstrechtlichen Bestimmungen

- a) einer betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers dauerhaft zugeordnet ist oder
- b) - arbeitstäglich oder
 - je Arbeitswoche einen vollen Arbeitstag oder
 - mindestens 20 % seiner vereinbarten Arbeitszeitin einer Einrichtung des Arbeitgebers tätig werden soll (Prognoseentscheidung).

Wird im Einzelfall abweichend hiervon entsprechend den Grundsätzen der o.g. BFH-Urteile eine andere betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers als regelmäßige Arbeitsstätte oder das

Nicht-Vorliegen einer solchen geltend gemacht, ist dies anhand des inhaltlichen (qualitativen) Schwerpunktes der beruflichen Tätigkeit nachzuweisen oder glaubhaft zu machen.

Die Neudefinition der regelmäßigen Arbeitsstätte kann erhebliche Auswirkungen auf die Besteuerung der Pkw-Überlassung durch den Arbeitgeber haben; daher sollten in ähnlich gelagerten Fällen die Lohn-/Gehaltsabrechnungen überprüft und ggf. geändert werden. Auch weitere Bereiche des Reisekostenrechts, z.B. die Verpflegungspauschalen, sind betroffen.

3.2. Steuerliche Behandlung von Warengutscheinen

Sachbezüge bleiben außer Ansatz, wenn der verbleibende Vorteil nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte EUR 44,00 monatlich nicht überschreitet, § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG.

Mit seinen Urteilen vom 11. November 2010 (BStBl II 2011, S. 383, 386, 389) hat der BFH den Begriff des Sachlohns erheblich ausgedehnt. Demnach kommt es für die Abgrenzung zwischen Sachbezug und Barlohn entscheidend darauf an, welche Leistung der Arbeitnehmer beanspruchen kann. In unseren [Mandanten-Informationen 03/2011](#) haben wir diese Thematik ausführlich behandelt.

Offen war zu diesem Zeitpunkt noch die Reaktion der Finanzverwaltung auf diese Urteile.

Gemäß Verfügung der OFD Münster vom 17. Mai 2011 ist die BFH-Rechtsprechung in allen offenen Fällen allgemein anzuwenden. Somit ist die Frage, ob Barlohn oder Sachbezüge vorliegen, allein danach zu beurteilen, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann, wobei die arbeitsvertraglichen Vereinbarungen entscheidend sind. Es kommt nicht auf die Art und Weise an, wie der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und dem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft. Es ist unerheblich, ob der Arbeitgeber zur Erfüllung dieses Anspruchs selbst tätig wird oder dem Arbeitnehmer gestattet, auf seine Kosten die Sachen bei einem Dritten zu erwerben. Daher kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer auch eine Zahlung mit der Auflage zukommen lassen, dass der Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden sei.

Ist eine Bewertung des geldwerten Vorteils bei einem Sachbezug nicht erforderlich (z. B. bei nachträglicher Kostenerstattung, betragsmäßig begrenzten Gutscheinen, zweckgebundenen Geldzuwendungen), ist die Regelung in R 8.1 Abs. 2 Satz 9 LStR, diesen geldwerten Vorteil mit 96 % des Endpreises anzusetzen, nicht anzuwenden.

Hat der Arbeitnehmer Anspruch darauf, dass sein Arbeitgeber ihm anstelle der Sache den Barlohn in Höhe des Werts des Sachbezugs ausbezahlt, liegt auch dann kein Sachbezug, sondern Barlohn vor, wenn der Arbeitgeber den Sachbezug zuwendet.

Kiel, 31. Januar 2012

Karin Siewert