

## Geschäftsführung

---

### RA Berthold Welling

BDI e.V.  
Breite Straße 29  
10178 Berlin  
Tel. (030) 2028 1507  
Fax (030) 2028 2507  
b.welling@bdi.eu

---

### RA Dr. Andreas Richter

P+P Pöllath + Partners  
Potsdamer Platz 5  
10785 Berlin  
Tel. (030) 253 53 653  
Fax (030) 253 53 800  
beliner.steuergespraech@pplaw.com

---

## 55. Berliner Steuergespräch

### „Arbeitnehmerbesteuerung“

- Tagungsbericht -

von *Dr. Andreas Richter LL.M.* und *Berthold Welling*<sup>1</sup>

Berlin, den 15. Juni 2015

Mit einem ausgewiesenen Aufkommen von weit über 150 Mrd. Euro ist die Lohnsteuer eine der ergiebigsten Steuern in Deutschland. Gleichwohl stand die Besteuerung von Arbeitnehmern in den steuerpolitischen Diskussionen oftmals im Schatten aktueller Fragen des Unternehmenssteuerrechts, der Erbschaftsteuer oder der Umsatzsteuer. Mit der Reisekostenrechtsreform zum 1. Januar 2014, den aktuellen Fragen der Lohnversteuerung von Sachzuwendungen und zuletzt den gesetzlichen Änderungen zu Betriebsveranstaltungen zum 1. Januar 2015 durch das Zollkodex-Anpassungsgesetz ist die Lohnsteuer jedoch zunehmend in den Fokus des steuerpolitischen Interesses gerückt.

Darüber hinaus bestehen neben den administrativen Herausforderungen und den Compliance-Vorgaben für Arbeitgeber aufgrund der wachsenden Mobilität von Arbeitskräften und des zunehmenden grenzüberschreitenden Einsatzes von Arbeitnehmern auch international-steuerrechtliche Fragen, die es zu erörtern gilt.

Das 55. Berliner Steuergespräch – moderiert von Herrn *Berthold Welling* – bot ein Forum zum Austausch zwischen Steuerwissenschaft, -praxis und -politik über die aktuellen Fragestellungen zur Besteuerung von Arbeitnehmern, an dem neben den Referenten Herrn *Prof. Dr. Gregor Kirchhof*<sup>2</sup> und Herrn *Dr. Stefan Breinersdorfer*<sup>3</sup> auch Herr *Prof. Dr. Ulrich Prinz*<sup>4</sup>, Herr *Martin Reinhold*<sup>5</sup> sowie Herr *Prof. Dr. Stefan Schneider*<sup>6</sup> mitwirkten.

## A. Referate

### I. Die verfassungs- und verfahrensrechtlichen Berührungspunkte der Arbeitnehmerbesteuerung

Nach *Prof. Kirchhof* habe sich das Lohnsteuerverfahren mit der Einkommensbesteuerung historisch durchgesetzt. 1799 sei die erste echte Einkommensteuer in Großbritannien

nien erhoben worden. Die hohen Kriegskosten haben den Fiskus schon bald über ein verbesserstes Besteuerungsverfahren zur Einnahmensteigerung nachdenken lassen. Ab 1803 seien dann zahlreiche Einkünfte an der Quelle besteuert worden. Dieses Verfahren sei in den Worten des damaligen Premierministers der menschlichen Unvollkommenheit, Steuern zu hinterziehen, begegnet. Behalte der Arbeitgeber die Lohnsteuer für den Arbeitnehmer ein, würden Steuerhinterziehungen verhindert. Gleichzeitig werde vermieden, dass ein Arbeitnehmer zu verschwenderisch mit seinem Bruttolohn umgehe und den Fiskus dabei vergesse. Die Einführung der Quellensteuer habe die Steuereinnahmen in England um das Dreifache gesteigert.

Der Gedanke, durch eine Verbesserung des Steuerverfahrens die Steuereinnahmen zu erhöhen, sei heute wieder hochaktuell. Das Bundesministerium der Finanzen habe einen Diskussionsentwurf zur Modernisierung des Besteuerungsverfahrens erarbeitet, der das Lohnsteuerverfahren ändere. Das berechtigte Ziel sei es, zahlreiche Steuerbescheide automatisch zu erlassen. An Stelle des Finanzbeamten arbeite dann ein Rechner. Dies gelänge aber nur, wenn Steuerpflichtige und Arbeitgeber die notwendigen Daten in besonderer Weise aufbereiten und prüfen. Die erhebliche Entlastung des Fiskus belaste folglich die Steuerpflichtigen und die Arbeitgeber. Dabei könne die öffentliche Hand auch alle entlasten, wenn sie das Steuerrecht vereinfachen würde.

Die Arbeitgeber sind von Verfassungen wegen nicht zu belasten, sondern zu entlasten. Der Vorschlag, die Steuergesetze automatisch zu vollziehen, verletze ohne eine Vereinfachung des materiellen Steuerrechts das Grundgesetz.

## 1. Die Überbelastung der Arbeitgeber

Der Lohnsteuerabzug belaste den Arbeitgeber über Gebühr. Ein Arbeitgeber müsse zuerst prüfen, ob er steuerabzugsverpflichtet sei. Sodann habe er nachzuforschen, welche Einnahmen beim Arbeitnehmer steuerpflichtig seien. Dabei oblägen ihm zahlreiche Aufzeichnungs-, Aufbewahrungs-, Mitwirkungs- und Duldungspflichten.

Einnahmen seien alle Güter, die dem Arbeitnehmer zufließen und durch das Arbeitsverhältnis veranlasst sein. Zu den Geldleistungen als dem eigentlichen Lohn träten die Sachbezüge und damit zahlreiche schwierige Rechtsfragen, die der Arbeitgeber beantworten müsse. Aus Sicht des BFH liege kein Arbeitslohn vor, wenn die Vorteile im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse gewährt würden. Die Unterscheidung, ob ein Vorteil die Arbeit entlohne oder lediglich eine betriebliche Begleiterscheinung sei, werde vom BFH in einer Gesamtabwägung durchgeführt. Maßgeblich seien Anlass, Art und Höhe des Vorteils, der Kreis der Begünstigten sowie die Verfügbarkeit und die Freiwilligkeit der Annahme. Diese Gesamtabwägung sei sachgerecht, aber der Begriff des überwiegend eigenbetrieblichen Interesses als Ausgangspunkt irreführend. Ohne Lohn würden die Arbeitnehmer nicht arbeiten. Es liege daher im viel stärkeren

---

<sup>1</sup> Dr. Andreas Richter, LL.M. ist Rechtsanwalt, Fachanwalt für Steuerrecht und Partner der Kanzlei P+P Pöllath + Partners, Berlin. Berthold Welling ist Rechtsanwalt und Leiter der Steuerabteilung des BDI e.V. Beide Autoren sind geschäftsführende Vorstandsmitglieder des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>2</sup> Prof. Dr. Gregor Kirchhof ist Inhaber des Lehrstuhls für Öffentliches Recht, Finanzrecht und Steuerrecht an der Universität Augsburg.

<sup>3</sup> Dr. Stefan Breinersdorfer ist Abteilungsleiter Steuern im Ministerium der Finanzen Rheinland-Pfalz, Mainz.

<sup>4</sup> Prof. Dr. Ulrich Prinz ist Of Counsel bei der WTS AG, Honorarprofessor sowie Direktor des Instituts für Unternehmenssteuerrecht an der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf.

<sup>5</sup> Martin Reinhold ist Leiter der Abteilung Operational Taxes in der zentralen Steuerabteilung der Siemens AG, München.

<sup>6</sup> Prof. Dr. Stefan Schneider ist Richter am Bundesfinanzhof, München.

eigenbetrieblichen Interesse, Lohn zu zahlen als eine Unternehmensparty zu organisieren. Die Abgrenzung zwischen Lohn und nicht lohnsteuerpflichtigen Vorteilen solle sich an der für das Einkommensteuerrecht konstitutiven Unterscheidung zwischen der Erwerbs- und der Privatsphäre orientieren. Die Gesamtabwägung könne dann in vier Schritten Struktur gewinnen.

Im ersten Schritt sei zu fragen, ob ein Arbeitnehmer über einen Vorteil Verfügungsmacht in der Privatsphäre erhalte. Werden Fahrzeuge für die private Fahrt zur Verfügung gestellt oder werde eine Wohnung überlassen, so sei dies lohnsteuerpflichtig. Gleiches gelte, wenn eine Edelmarke dem Arbeitnehmer Kleider für Werbezwecke zur Verfügung stelle, die dieser in seinen privaten Kleiderschrank hängen könne. Etwas anderes sei es aber, wenn bei einer großen Betriebsfeier jeder Arbeitnehmer zur besseren Erkennbarkeit besonders grelle Kleidung erhalte. Dabei handle es sich gleichsam um eine Uniform, die auch im privaten Kleiderschrank mit der Betriebssphäre verhaftet bliebe. Vorsorgeuntersuchungen seien aus Sicht des BFH kein steuerpflichtiger Lohn, da der Arbeitnehmer nicht objektiv bereichert sei. Dieses Kriterium laufe parallel zu der hier vorgeschlagenen Verfügungsmacht im Privatbereich, denn nur über einen erlangten Vorteil könne man privat verfügen.

Das spiegelbildlich zweite Kriterium sei die Frage, ob in der Betriebssphäre ein Vorteil verbleibe. Sei dies der Fall, sei auch keine Lohnsteuer zu entrichten. Wenn beispielsweise ein Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen LKW-Führerschein bezahle, liege hierin kein steuerpflichtiger Lohn, da der LKW nur in der Betriebssphäre bewegt werde. Etwas anderes gelte, wenn der private Führerschein oder ein allgemeiner Computerkurs bezahlt werde. Der Parkplatz beim Unternehmen sei nach der Fahrt zur Arbeit der Betriebssphäre zuzuordnen. Die Garage, die in der Nähe der heimatischen Wohnung angemietet werde, sei hingegen der Privatsphäre zuzuordnen, so dass Lohn entstehe. Seien Sportangebote in den Betriebsablauf eingebunden, liege kein steuerpflichtiger Vorteil vor. Anders aber, wenn allgemeine Sportangebote durch den Arbeitgeber bereitgestellt oder Mitgliedschaften in Golfvereinen oder Tennisclubs übernommen würden. In diesen Fällen liege eine freie Verfügung des Arbeitnehmers vor und diese sei lohnsteuerpflichtig.

Mahlzeiten folgten dem existenziellen Bedürfnis, sich zu ernähren und seien daher steuerpflichtig, selbst wenn sie in der Betriebsmensa zu sich genommen werden. Etwas anderes gelte aber bei einem Snack, der im Rahmen einer Fortbildung gereicht werde. Dieser werde aber dann steuerpflichtig, wenn – und das sei das dritte Kriterium – sein Wert eine betriebsübliche Höhe überschreite. Wenn bei einer Fortbildung Champagner und Kaviar gereicht würden, sei dies nicht mehr angemessen im Bereich des Betriebes, so dass die Steuerpflicht entstehe. Gewähre ein Autohaus die üblichen Rabatte, die jedermann erhalte, auch seinen Arbeitnehmern, dann bewegten diese sich in der üblichen Höhe, so dass kein steuerpflichtiger Lohn entstehe. Etwas anderes gelte aber, wenn besondere Rabatte für Arbeitnehmer zur Verfügung stünden. Auch bei Aufmerksamkeiten und Betriebsveranstaltungen würden zu Recht Betragsgrenzen gelten, die sich in jüngerer Zeit dogmatisch etwas gewandelt hätten.

Schließlich habe der BFH in einer aktuellen Rechtsprechungsänderung zu Recht betont, dass sich die Arbeitgeber in der Betriebssphäre rechtskonform verhalten müssten. In dem Fall verstießen die angestellten LKW-Fahrer gegen die Lenk- und Ruhezeiten. Der Arbeitgeber übernahm die Verwargelder und meinte, dass darin keine Lohnzahlung zu sehen sei. Hier könne man erkennen, dass das eigenbetriebliche Interesse kein geeignetes Abgrenzungskriterium sei. Die Vergehen seien begangen worden, um die Liefer-

zeiten einzuhalten, was selbstverständlich im betrieblichen Interesse gelegen habe. Die Vorteile seien – und dies sei die vierte Stufe – steuerpflichtig, wenn sie staatliche Sanktionen für eine Verletzung persönlicher Rechtspflichten ausgleichen würden. Ordnungswidrigkeiten und Straftaten der Arbeitnehmer seien nicht dem Betrieb zuzurechnen.

Als Fazit lasse sich festhalten, dass der Zufluss von Gütern aus der Erwerbssphäre des Arbeitgebers in die Privatsphäre des Arbeitnehmers steuerpflichtig seien. Doch die Frage, wann im Einzelfall steuerpflichtiger Lohn vorliege, bleibe auch in dieser vierstufigen Prüfung anspruchsvoll. Der Arbeitgeber sei mit dieser und den weiteren noch zu diskutierenden Fragen überfordert.

## **2. Der Vorschlag des BMF zur Vereinfachung des Steuerverfahrens**

Das Bundesministerium der Finanzen wolle gleichwohl in einem aktuellen Diskussionsentwurf die Arbeitgeber nicht entlasten. Zu Recht werde eine vermehrte Nutzung der IT gefordert, damit die Steuergesetze in der Regel automatisch vollzogen werden können. Nur in besonderen Fällen, die entweder durch eine Risikoprüfung zu ermitteln oder zufällig auszuwählen sein, würden dann noch Finanzbeamte tätig. Diese Vereinfachung des Verfahrens dränge sich in der heutigen Zeit in der Tat auf. Allerdings verletze sie das Grundgesetz. Das geltende Steuerrecht sei in vielen Fällen zu kompliziert, um gleichheitsgerecht vollzogen werden zu können. Die Finanzverwaltung laufe Gefahr, ihre gesetzlich angeordneten Beratungs- und Hinweispflichten zu vernachlässigen. Der Rechtsschutz werde verkürzt, wenn der Steuerpflichtige der Finanzverwaltung nicht folge und die Diskussion auf das Einspruchsverfahren verschoben werde. Steuerrecht sei Eingriffsrecht, weshalb der Gesetzesvorbehalt eine besondere Bedeutung habe. Gesetz und Rechtsverordnung träfen die maßgeblichen Entscheidungen. An ihre Stelle dürften nicht Vereinbarungen zwischen der Finanzverwaltung und einem privatwirtschaftlichen Unternehmen wie der DATEV eG treten.

Das Bundesverfassungsgericht habe in der aktuellen Entscheidung zur Erbschaftsteuer<sup>7</sup> zu Recht betont, dass Gesetze von vornherein verfassungswidrig sein können, wenn sie gesetzeswidrige Steuergestaltungen zuließen. Diese bemerkenswerte Neuerung des Maßstabes gelte auch für den Vorschlag des BMF. Die Risikoprüfung und der maschinelle Vollzug seien so zu gestalten, dass der Gleichheitsmaßstab gewahrt bleibe.

Damit Steuerbescheide autonom ergehen könnten, müssten die Steuerpflichtigen und ihre Arbeitgeber besondere Datenübermittlungspflichten erfüllen. Die vom Arbeitgeber übermittelten Daten sollen nach dem Vorschlag dann nicht mehr von der Finanzverwaltung, sondern vom Arbeitnehmer geprüft werden. Fehler sollen im Dialog zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer korrigiert werden. Die Finanzverwaltung werde nicht tätig. Diese Datenkorrektur zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber werde als sachwidriger Umweg kritisiert.

Diese Kritik wäre berechtigt, wenn der Arbeitgeber für die Finanzverwaltung tätig wäre. Die gängige Deutung, dass der Arbeitgeber Beauftragter der Steuerverwaltung sei, sei aber zu korrigieren. Gemäß § 38 EStG werde die Lohnsteuer für Rechnung der Arbeitnehmer einbehalten. Steuerschulden seien laut BFH Bringschulden. Wenn also der Arbeitgeber die Steuer für den Arbeitnehmer abführe, werde er für diesen und nicht für die Steuerverwaltung tätig. Dies selbst dann, wenn die öffentliche Hand ihn hierzu verpflichtete und daran ein nachdrückliches Interesse habe. Insoweit sei es sachgerecht, wenn

---

<sup>7</sup> BVerfG, Urteil vom 17.12.2014, 1 BvL 21/12

Arbeitgeber und Arbeitnehmer die notwendigen Informationen abstimmen. Allerdings verletze die Überforderung der Arbeitgeber die Verfassung.

All diese verfassungsrechtlichen Einwände würden schwinden, wenn zuerst das materielle Steuerrecht und damit auch der Lohnsteuerabzug vereinfacht und sodann die automatischen Steuerbescheide geregelt würden. Der Lohnsteuerabzug belaste die Arbeitgeber erheblich. Der Staat schaffe sich im Arbeitgeber einen Entrichtungspflichtigen und Haftungsschuldner, den er verschuldensunabhängig und unter strengeren Maßstäben in die Pflicht nehme als die eigenen Bediensteten.

### **3. Notwendige Entlastung der Arbeitgeber**

Die öffentliche Hand greife erheblich in die Berufsausübungsfreiheit der Arbeitgeber ein. Dabei sei eine Entlastung der Arbeitgeber nicht schwierig. Würde eine typisierte, pauschalierte und definitive Erhebung der Lohnsteuer angeordnet, wären die Verpflichtungen der Arbeitgeber sachgerecht reduziert. Die digitalen Möglichkeiten drängen ohnehin, dem Vorbild der Schweiz zu folgen und eine Information von der Quelle zu regeln. Der Arbeitgeber würde dann, ganz im Sinne des BMF, sachgerecht Rechner für sich arbeiten lassen. Bis dahin aber stelle sich die Frage, ob die Belastung des Arbeitgebers verhältnismäßig sei. Das Grundgesetz zwingt nicht zu naheliegenden Entlastungen. Die Erforderlichkeitsprüfung bilde keine Rechtsgrundlage, um rechtspolitisch erwünschte Ziele durchzusetzen. Das Grundgesetz kenne kein Optimierungsgebot, na dem stets die schonendste Lösung zu regeln sei. Doch belasteten vermeidbare Komplizierungen die Arbeitgeber jenseits des Erforderlichen.

Dieser Eingriff in die Berufsfreiheit dürfe nur aufrecht erhalten werden, wenn die Belastung durch eine Kostenerstattung gemäßigt werde. Zwar könne ein Entgelt einen grundrechtlichen Eingriff grundsätzlich nicht in das Maß der Verfassung führen, da der Betroffene sich die Freiheit nicht abkaufen lassen könne. Art. 14 GG regle hier zu Recht aber eine Ausnahme und diese sollte auf einen weiteren Fall, auf Eingriffe in die Berufsausübungsfreiheit, erweitert werden. Dies gelte insbesondere dann, wenn die Betroffenen wie der Arbeitgeber überfordert seien und die Indienstrafe sie alle verpflichte, Dritte gegen Entgelt einzustellen. Die Höhe der Vergütung könne sich an den Ausgleichszahlungen für die Erhebung der Kirchensteuer oder den faktischen Ersparungen der Finanzverwaltung orientieren.

Hinzu trete das weitere grundrechtliche Problem der kumulativen Belastung. Zu den Lohnsteuerpflichten des Arbeitgebers träten zahlreiche Obliegenheiten aus dem Sozialrecht. Die Arbeitgeber müssten jährlich 130 Millionen Meldungen und 120 Millionen Nachweise erbringen. Jeder Arbeitgeber trete im Jahr durchschnittlich 10 Mal für einen Arbeitnehmer in Kontakt mit der öffentlichen Hand. Die Pflichten folgten unterschiedlichen Konzepten und seien an verschiedenen Stellen geschuldet. Auch seien jeweils andere rechtliche Vorgaben zu erfüllen. Hier eine Vereinfachung zu leisten stehe aber gegenwärtig nicht auf der Agenda der Politik.

Eine einzelne Meldepflicht mag das Maß der Verfassung noch wahren. Die kumulative Belastung durch die zahlreichen Verpflichtungen verletze aber das Grundgesetz. Die Last bei Betrieben mit bis zu 20 Arbeitnehmern sei 10 Mal höher als bei größeren Betrieben ab 500 Arbeitnehmern, so dass auch hier ein Gleichheitsproblem vorliege. Weder der Gesetzgeber, noch die Verwaltung oder die Arbeitgeber könnten die Gesamtlast überschauen. Die öffentliche Hand verantworte die kumulative Belastung nicht. Gesetzesvorbehalt und Demokratieprinzip seien gefährdet.

Die Verfassung dränge den Gesetzgeber, das Einkommensteuerrecht und damit auch das Lohnsteuerverfahren zu vereinfachen. Dies gelte in besonderer Weise, wenn der Gesetzgeber das Vorhaben umsetzen wolle, die Steuergesetze in weiten Teilen digital zu vollziehen. Die Gesamtbelastung der Arbeitgeber durch das Steuer- und Sozialrecht sei von Verfassungs wegen zurückzunehmen. Insoweit fordere das Grundgesetz genauso wie das BMF, die technischen Chancen der Digitalisierung zu nutzen, jedoch um alle drei Punkte des lohnsteuerlichen Dreiecks zu entlasten; die Finanzverwaltung, die Arbeitnehmer und die Arbeitgeber.

## **II. Aktuelle Themen der Arbeitnehmerbesteuerung**

Aus der Sicht von *Dr. Breinersdorfer* werde das Lohnsteuerrecht zu Unrecht stiefmütterlich behandelt. Die systematischen Bezüge seien schwierig, wenngleich die Auswirkungen im Einzelfall gering sein mögen. Die Freigrenze für Sachbezüge bewege sich beispielsweise bei 44 Euro. Daraus ergäben sich im Einzelfall beim Steuerpflichtigen kaum Auswirkungen. Für das gesamte Bundesgebiet gelange man allerdings zu einem durchaus erheblichen Betrag von 400 Mio. Euro. Man müsse beim Lohnsteuerrecht die Details in den Blick nehmen und sich darüber im Klaren sein, dass die Breitenwirkung ganz erheblich sein könne.

### **1. Die betriebliche Altersvorsorge**

Die betriebliche Altersvorsorge nehme einen zentralen Bereich ein, da sie die zweite Säule der finanziellen Alterssicherung im deutschen System sei. Die erste Säule sei bekanntermaßen die gesetzliche Rentenversicherung. Diese sei ein Stück weit zurückgebaut worden, in der Tendenz hin zu einer Grundsicherung. Umso wichtiger würden die beiden anderen Säulen, nämlich die betriebliche Altersvorsorge und als dritte Säule die private Alterssicherung. Ausgehend von der klassischen Pensionszusage finde man heute eine Vielzahl von Durchführungswegen, die von der Grundsystematik ganz unterschiedlich wirkten. Es gebe aber zwei Grundprinzipien.

Es gebe zum einen Versorgungseinrichtungen, die dem Arbeitnehmer einen Anspruch gegenüber seinem Arbeitgeber gewähren. Dies sei das typische Leitbild der Pensionszusage, die interne betriebliche Altersvorsorge. Diese knüpfe an den Grundsatz an, dass ein bloßer Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber noch nicht zum Zufluss von Arbeitslohn führe. Arbeitslohn liege erst in der Phase der Auszahlung vor, dies führe systembedingt zu einer nachgelagerten Besteuerung. Es sei auch das übergeordnete Ziel des Gesetzgebers, sich auf eine nachgelagerte Besteuerung hinzubewegen.

Auf der anderen Seite gebe es Versorgungseinrichtungen, wie zum Beispiel Direktversicherungen. Hier erwerbe der Arbeitnehmer selbst einen Anspruch, den er durchsetzen könne. Den Versorgungsanspruch erwerbe der Arbeitnehmer ab der Zuführung zur Direktversicherung und könne ihn unabhängig vom Arbeitgeber geltend machen, so dass in diesem Zeitpunkt auch Arbeitslohn in Höhe der geleisteten Beiträge zufließe. Das übergeordnete Ziel der nachgelagerten Besteuerung passe daher nicht zur externen betrieblichen Altersvorsorge.

In letzter Zeit sei zu beobachten gewesen, dass der Gesetzgeber Maßnahmen ergriffen habe, um auch die externe betriebliche Altersvorsorge allmählich in die nachgelagerte Besteuerung zu überführen und erst in der Auszahlungsphase die Leistungen zu besteuern. Fraglich sei allerdings, ob dieser Weg richtig sei. Nachgelagerte Besteuerung

bedeute, dass die Bezüge im Alter besteuert werden. Die Last der Abgabe einer Steuererklärung in der Auszahlungsphase im Alter werde aber häufig als belastend empfunden. Eine vorgelagerte Besteuerung hätte auch für die Finanzverwaltung den Vorteil, dass die Abgabe einer Steuererklärung in der Auszahlungsphase im Alter nicht mehr nötig wäre und der Verwaltungsaufwand sich verringerte.

Eine zentrale Frage bei der betrieblichen Altersvorsorge sei, ob überhaupt Arbeitslohn vorliege. Der Begünstigte in der betrieblichen Altersvorsorge sei der Arbeitnehmer, aber die Finanzierung der Einrichtung sei Aufgabe des Arbeitgebers. Dieser müsse unter Umständen aus diesen Finanzierungsmechanismen heraus eine Zahlung leisten. Relevant sei dies bei den Sonderzahlungen des Arbeitgebers aus Anlass der Umstellung einer umlagefinanzierten in eine kapitalgedeckte Versorgungseinrichtung geworden. Ebenso relevant geworden sei dies bei den Gegenwertzahlungen, wenn ein Arbeitnehmer aus einer umlagegedeckten Einrichtung ausscheide. Hier stelle sich die Frage, ob der Arbeitgeber allein seinen Verpflichtungen nachkomme, die er im System übernommen habe. Dafür spreche, dass typischerweise durch diese Zahlungen die einzelnen Versorgungsanswartschaften gar nicht an Wert gewonnen haben. Andererseits dienten diese Sonderzahlungen typischerweise dazu, Finanzierungslücken bei der Versorgungseinrichtung zu schließen, damit der Arbeitnehmer auch das dem Versorgungsumfang entsprechende Geld erhalte.

Zwischen dem BFH und der Finanzverwaltung sei die Qualifizierung lange Zeit streitig gewesen. Letztlich habe der Gesetzgeber eine Regelung im Einzelnen getroffen. Nunmehr würden Sanierungsgelder und Gegenwertzahlungen jeweils einer eigenen Regelung zugeführt. Hier zeige sich die Tendenz des Gesetzgebers, einzelne regelungsbedürftige Punkte aufzugreifen. Dies sei vor allem immer dann der Fall, wenn er die Rechtsauffassung des BFH nicht teile. Diese Vorgehensweise sei jetzt in § 19 EStG bei den Sonderzahlungen zu beobachten. Im Ergebnis habe der aktuelle Text zu § 19 EStG nunmehr vier Seiten und sei kaum noch verständlich. Bei einem so komplexen Rechtsgebiet wie der betrieblichen Altersvorsorge solle eine eigene Kodifizierung geschaffen werden, welche eine Regelung im Detail und nicht fragmentarisch in einzelnen Punkten vorsehe.

Die Beurteilung sei durch eine Entscheidung des BFH zur Gruppenunfallversicherung<sup>8</sup> noch komplizierter geworden. Grundsätzlich gebe es einen Unterschied zwischen externer und interner Versorgung. Die externe Versorgung bestehe darin, dass der Arbeitnehmer einen Anspruch gegen die Versorgungseinrichtung erhalte, während er bei der internen einen Anspruch gegen seinen Arbeitgeber erhalte. Bei der Gruppenunfallversicherung habe man dies ursprünglich auch so gesehen. Der BFH sei dann allerdings überraschend einen anderen Weg gegangen. Danach stellten nicht die Versicherungsleistungen aus der Gruppenunfallversicherung den Arbeitslohn dar, sondern die Beiträge, die bis zum Eintritt des Versicherungsfalls gezahlt worden seien, maximal aber in der Höhe der Versicherungsleistung. Hier seien die beiden Grundmuster miteinander verschränkt.

Bei der Unterstützungskasse könnten nun ähnliche Argumente angewendet werden, womit man aber tief in die Struktur der betrieblichen Altersvorsorge eingreifen würde. Es sei fraglich, ob dieses Vorgehen in einem so hochkomplexen Rechtsgebiet tatsächlich erforderlich gewesen sei. Wünschenswert sei es, dass der BFH sich dazu äußere, ob diese Betrachtungsweise nur für die Gruppenunfallversicherung gelte oder ob die

---

<sup>8</sup> BFH, Urteil vom 11.12.2008, Az: VI R 9/05.

Grundaussagen der betrieblichen Altersvorsorge neu diskutiert werden müssten.

## **2. Vermögensbildung durch Mitarbeiterbeteiligung**

Der Klassiker der Vermögensbildung durch Mitarbeiterbeteiligung sei die Belegschaftsaktie, in deren Zusammenhang es u.a. die steuerlichen Fragestellungen mit Blick auf die Aktienoptionen gebe. Hier sei lange streitig gewesen, ob sofort Arbeitslohn zufließe, wenn die Aktienoption eingeräumt werde. Die Begründung dafür sei, dass eine Aktienoption ein Wirtschaftsgut darstelle. Erhalte der Arbeitnehmer ein Wirtschaftsgut, so sei dies Arbeitslohn. Die gegenteilige Auffassung gehe davon aus, dass noch kein Arbeitslohn vorliege, solange nur ein Anspruch gegen den Arbeitgeber bestehe, und zwar unabhängig davon, ob der Anspruch werthaltig sei oder nicht. Diese Position habe sich mittlerweile durchgesetzt. Diskutiert werde noch die Frage, wie Verfügungsbeschränkungen und dergleichen sich auf den Lohnzufluss auswirkten. Grundsätzlich fließe aber der Arbeitslohn erst durch die Ausübung der Aktienoption und die Übertragung der Aktie zu.

Vergleiche man dies mit der betrieblichen Altersvorsorge, so falle auf, dass der Schwerpunkt ein anderer sei. Die betriebliche Altersvorsorge sei in der Vergangenheit en Detail normiert worden, und zwar immer mehr in Richtung einer nachgelagerten Besteuerung. Dabei sei die Mitarbeiterbeteiligung etwas in den Hintergrund geraten. Zwar sei § 19a EStG von § 3 Nr. 39 EStG abgelöst worden. Schauen man sich aber die steuerliche Entlastungswirkung dieser Norm an, sei fraglich, ob sich diese Normierung lohne. Die Unternehmen müssten in Zukunft überlegen, wie sie qualifizierte Arbeitnehmer ansprechen und an sich binden könnten. Dabei könne neben der betrieblichen Altersvorsorge eine Vermögensbildung für die Mitarbeiter durchaus ein Argument sein.

## **3. Gutschriften des Arbeitgebers**

Auch bei dem in der Praxis wichtigen Thema der Gutschriften des Arbeitgebers gehe es um die Frage, wann der Arbeitslohn zufließe. In Betracht käme der Moment, in dem die Gutschrift gebucht werde, aber auch ein späterer Zeitpunkt. Bei der Deferred Compensation sei es so, dass bestimmte Gelder nicht sofort ausgezahlt werden, sondern die Auszahlung auf einen späteren Zeitpunkt verschoben werde, in dem der Arbeitnehmer bereits im Ruhestand sei. Hier stelle sich die Frage, ob der Arbeitslohn bereits mit der Gutschrift oder erst mit der späteren Auszahlung zufließe. Wenn der Arbeitnehmer im Zeitpunkt der Gutschrift auch Bargeld oder Zahlung hätte verlangen können, dann fließe Arbeitslohn zu. Das Argument hierfür sei, dass der Arbeitnehmer das Geld auch als Arbeitslohn hätte erhalten können, den er dann aufgrund einer eignen Investitionsentscheidung beim Arbeitgeber angelegt hätte.

Eine Modifikation hiervon seien die Arbeitszeitkonten. Hier sei anerkannt, dass die Auszahlung erst erfolge, wenn die angesammelte Arbeitszeit entgolten werde. Man könne entweder die Arbeitszeit zum Zeitpunkt der Gutschrift bewerten. Dann seien Gehaltserhöhungen und dergleichen nicht enthalten. Alternativ könne man den Arbeitslohn im Konto belassen und zum Auszahlungszeitpunkt bewerten.

Eine Sonderstellung hätten die sozialversicherungsrechtlichen Wertguthaben. Dies seien im Sozialversicherungsrecht normierte Konten, bei denen der Arbeitgeber verpflichtet sei, das Kapital des Arbeitnehmers nach bestimmten Regeln anzulegen. Nach der oben genannten Grundregel müsste man hier davon ausgehen, dass eine Investitionsentscheidung des Arbeitnehmers vorliege und der Arbeitslohn daher zufließe. Die Finanz-



verwaltung habe aber im Zusammenspiel mit der Sozialverwaltung den Besteuerungszeitpunkt auf die Auszahlungsphase verlegt.

Nicht in diesen Zusammenhang gehörten die Gleitzeitkonten. Hier solle die Arbeitszeit so verteilt werden, dass bestimmte Produktionsspitzen abgedeckt werden, ohne Überstunden machen zu müssen. Es gehe daher um die Gegenleistung des Arbeitnehmers und nicht um zurückgehaltene Leistungs- oder Bezahlungselemente.

#### **4. Abgrenzung des Arbeitslohns**

Kern des Arbeitslohns sei die Bereicherung des Arbeitnehmers. Diese Bereicherung müsse veranlasst sein durch das Dienstverhältnis als Erwerbsgrundlage. Auf den ersten Blick wirke diese Definition einfach. Die Anwendung des Veranlassungsprinzips in der Praxis bereite aber oft Schwierigkeiten. Die Komplexität nehme zu, wenn mehrere Erwerbsgrundlagen oder verschiedene Rechtsgrundlagen vorliegen würden.

Auf den ersten Blick sei das überwiegend eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers eine andere Konstellation. Von der Struktur her seien die beiden Problemfelder aber gar nicht so unterschiedlich. Im Dienstverhältnis gebe es Arbeitnehmer und Arbeitgeber, jeweils mit eigenem Status. Bei den Aufwendungen, die unter den Begriff des ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers fielen, gebe es folgende Struktur: der Arbeitnehmer sei zwar bereichert, aber die Bereicherung werde nicht seinem Status zugeordnet, sondern verbleibe im Status des Arbeitgebers, da zu diesem der engere Bezug bestehe. Auch hier seien daher die Zuordnungsfragen ein Kernthema.

Um einen Personalrabatt handle es sich, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern einen Rabatt auf Produkte aus dem eigenen Portfolio gewähre. Hier liege eine Leistung vom Arbeitgeber an den Arbeitnehmer vor, die eine Vermutung dafür begründe, dass diese Bereicherung des Arbeitnehmers auch Arbeitslohn sei. Diese Vermutung könne allerdings auch widerlegt werden. Das prägnanteste Beispiel hierfür sei der sog. Jedermann-Rabatt. Diesen Rabatt gewähre der Arbeitgeber nicht nur seinen Arbeitnehmern, sondern allen Kunden. Hier spielt das Dienstverhältnis für den Arbeitgeber folglich keine Rolle. Es gebe daher Zahlungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die nicht zugleich Arbeitslohn seien.

Komplizierter werde es, wenn ein Rabatt von dritter Seite vorliege, also der Dritte dem Arbeitnehmer den Rabatt einräume. Diesen Rabatt gewähre der Dritte nicht aus Altruismus, sondern weil er wirtschaftliche Erwägungen anstelle. Hier stelle sich die Frage, ob der Rabatt dem Dienstverhältnis zum Arbeitgeber oder dem Leistungsverhältnis zum Dritten zugeordnet werden müsse.

Die Finanzverwaltung habe zunächst darauf abgestellt, ob der Arbeitgeber an der Verbilligung mitgewirkt habe, also ob er veranlasst habe, dass der Arbeitnehmer den Rabatt erhalte oder er diesen Rabatt sogar ganz oder teilweise finanziert habe. Der BFH sei dem in neueren Entscheidungen nicht gefolgt. Nach Ansicht des BFH müsse zwischen der Bereicherung des Arbeitnehmers und dem Dienstverhältnis ein finaler Zusammenhang bestehen. Dieser finale Zusammenhang entfalle dann, wenn der Dritte eigene wirtschaftliche Interessen verfolge. Dieser Ansatz sei deshalb problematisch, weil das Veranlassungsprinzip etwas anderes als Kausalität bedeute. Das Veranlassungsprinzip bestehe darin, dass eine Gesamtschau vorzunehmen und eine Abwägung dazu anzustellen sei, wie hoch der Kausalbeitrag gewesen sei. Anhand dieser Gesamtbetrachtung

müsse dann geprüft werden, was die sachnähere Rechtsgrundlage sei. Der Finalzusammenhang könne daher nicht der alleinige Aspekt sein. Auch die Frage, inwieweit der Arbeitgeber sich bei der Rabattgewährung engagiert habe, müsse mit einbezogen werden.

## **5. Betriebsveranstaltungen**

Eine Betriebsveranstaltung solle grundsätzlich den Zusammenhalt der Belegschaft fördern. Dies sei das zentrale Anliegen des Arbeitgebers. Aus diesem Grund dürfe der Arbeitgeber zwei übliche Betriebsveranstaltungen im Jahr durchführen, ohne dass Arbeitslohn zufließe. Um die Üblichkeit näher verifizieren zu können, hätten sich Rechtsprechung und Finanzverwaltung darauf geeinigt, dass Zuwendungen pro Arbeitnehmer eine Freigrenze von 110 Euro nicht überschreiten dürfen. Problematisch aber war die Frage, wie die 110 Euro-Grenze zu berechnen sei.

In neuerer Rechtsprechung habe der BFH eine restriktive Position bezogen und die Auffassung vertreten, es dürften nur Aufwendungen betrachtet werden, die direkt mit der Betriebsveranstaltung zusammenhängen. Werde ein externer Eventmanager beauftragt, so seien diese Aufwendungen aus Sicht des BFH nicht in die Berechnung der 110 Euro mit einzubeziehen. Diese Haltung sei auf Widerstand in der Finanzverwaltung gestoßen. Der Gesetzgeber habe sich daraufhin des Themas angenommen. Der Finanzausschuss des Bundestages habe den Grundsatz etabliert, dass alle Zuwendungen bei betrieblichen Veranstaltungen grundsätzlich Arbeitslohn seien und zwar unabhängig davon, ob sie der Arbeitnehmer oder anderen Teilnehmern erhielten. Um den gesellschaftlichen Teil abzubilden, sei anstelle der 110 Euro-Freigrenze ein 110 Euro-Freibetrag eingeführt worden. Es sei fraglich, ob es der richtige Weg sei, wenn auch bei Luxusveranstaltungen ein Freibetrag gewährt werde.

Dieses Problem ließe sich gut im Begriff der Betriebsveranstaltung verorten, denn eine solche diene dem gesellschaftlichen Zusammenleben und zwar in der Art und Weise, das daraus eine Produktivitätssteigerung entstehe. Luxusveranstaltungen, die Belohnungscharakter haben, fielen nicht mehr unter den Begriff der Betriebsveranstaltung. Ob sich diese Ansicht allerdings durchsetze, bleibe abzuwarten.

## **B. Podiumsdiskussion**

Im Anschluss an die einführenden Referate eröffnete Herr *Welling* die Podiumsdiskussion und gab den Podiumsgästen zunächst die Möglichkeit zur Stellungnahme.

### **I. Die Neuregelung zu Betriebsveranstaltungen aus der Sicht des BFH**

Nach *Prof. Schneider* bemühe sich der BFH in der Abfassung der Entscheidungen verallgemeinerungsfähige Grundsätze aufzustellen. Diese seien dann durchaus für die Masse geeignet und zwar unabhängig davon, zu welcher Rechtsauslegung man gelange. Dies gelte sowohl für den Leitsatz, welcher der Finanzverwaltung gefalle, wie auch für den, der bei ihr weniger auf Wohlwollen stoße.

In der Entscheidungsfindung werde berücksichtigt, dass es sich bei der Lohnsteuer um ein Massenverfahren handle. Dogmatische Grundsätze würden deshalb aber dennoch beibehalten. Gerade wenn man dogmatische Grundsätze beachte und fortschreibe, ergebe sich daraus auch ein für das Massenverfahren geeignetes Grundkonzept, welches verallgemeinerungsfähig sei. Wenn die Finanzverwaltung den einen oder anderen Na-

delstich setze, seien dies Einzelkorrekturen, die im Gesamtgefüge des in sich geschlossenen Systems erst einmal ein Störfeld entwickelten. Es sei nichts dagegen einzuwenden, wenn der Gesetzgeber partiell die Rechtsprechung korrigiere, indem er neues Recht setze. Das Problem sei aber, dass nicht die Dogmatik korrigiert werden solle wie beispielsweise mit dem Zollkodexanpassungsgesetz im Bereich der Betriebsveranstaltungen.

Es sei ein hergebrachter Grundsatz, dass ein Vorteil besteuert werde, der dem Arbeitnehmer zufließe. Davon werde jetzt abgewichen, indem zunächst geprüft würde, ob bei dem Arbeitgeber Kosten entstünden und danach beurteilt werde, ob dem Arbeitnehmer ein Vorteil zufließe. Diese dogmatische Grundlegung über die Kosten gebe es sonst im Einkommensteuerrecht nicht. Wenn der Gesetzgeber die Dogmatik mehr beachten würde, wäre er vielleicht weniger beeinflusst durch ad-hoc-Ideen der Finanzverwaltung. Im Ergebnis erhielte man ein wohlaufgestelltes System, das dann sowohl die Massenfälle wie auch besondere Fallkonstellationen zu lösen vermag.

Nach *Dr. Breinersdorfer* habe es bereits die Kostenorientierung als Nicht-Aufgriffsgrenze gegeben, die in der Praxis weit verbreitet gewesen sei. Die ganze Reform sei an dieser Stelle von dem Gedanken getragen, das Verfahren so einfach wie möglich zu gestalten. Dies sei in der Tat sicherlich kein dogmatisches Anliegen.

Aus der Sicht von *Prof. Schneider* verkompliziere sich das Gesetz, wenn der Aspekt Kosten aufgenommen werde, der mit einer fein ausjustierten Kostenrechnung in großen Unternehmen eigentlich in die Irre führe. Wenn ein großes Fußballstadion angemietet werde, dann entstünden natürlich Kosten. Die Frage sei aber, ob dort, wo Kosten aufträten, auch ein Vorteil für die Arbeitnehmer vorliege. Den Aspekt der Kosten könne man durchaus in die Lohnsteuerrichtlinien aufnehmen, um für das Massenfallrecht den typischen Fall zu treffen. Dann könne er aber in Sonderfällen, wo das Regelbeispiel nicht passe, auch unbeachtet bleiben.

## **II. Die Neuregelung zu Betriebsveranstaltungen aus der Sicht der Arbeitgeber**

Nach Herrn *Reinhold* könne man zwar alle Kosten genau erfassen, man müsse sich aber fragen, ob man auch wirklich alle Kosten im granularen Bereich sehen wolle, da dies letztendlich auch verfahrenstechnisch schwierig sei. Dem Gesetzgeber seien die internen Kosten unwichtig. Er sehe die externen Kosten, die dann den Arbeitnehmern zugerechnet werden könnten. Der eine Arbeitgeber habe ein Fußballstadion und daher keine Kosten, der andere müsse ein Stadion anmieten, wenn er dort eine Party veranstalten wolle. Unterm Strich habe der Gesetzgeber die dogmatische Schlussfolgerung des BFH nicht akzeptieren wollen. Das Ergebnis sei nicht überzeugend - dies beginne bereits mit dem Gesetzeswortlaut. Unklar sei beispielsweise, was mit der gesellschaftlichen Ebene gemeint sei.

Finde eine gesellschaftliche Veranstaltung statt, gebe der Gesetzgeber vor, die Kosten entsprechend zuzuordnen. Wenn aber beispielsweise ein Kollege sehr früh die Betriebsveranstaltung verlasse, während andere noch länger blieben, dann würden die länger bleibenden Kollegen im Zweifelsfall auch deutlich mehr Vorteile aus Veranstaltung ziehen können. Hier stelle sich die Frage, wie die Kosten hier zuzurechnen seien. Bei den Raumkosten habe der Gesetzgeber eine rechnerische Ebene eingeführt. Fraglich sei aber, ob die Kosten auf diejenigen umzulegen sei, welche hätten teilnehmen können oder diejenigen, welche tatsächlich anwesend waren. Die direkten Kosten seien anteilig zu verteilen, was eigentlich bedeute, der Arbeitgeber müsse zählen, was wel-

cher Arbeitnehmer konsumiert habe. Dies würde allerdings keine Vereinfachung darstellen.

### III. Die Arbeitnehmerbesteuerung aus der Sicht der Beraterschaft

*Prof. Prinz* wies darauf hin, dass die Neuregelung zu Betriebsveranstaltungen im Wesentlichen eine Steuerverschärfung sei. Man müsse auch beachten, dass diese eventuell noch weitere Änderungen nach sich ziehe. Auch bei der Pauschalierung des § 37b EStG habe der BFH ähnlich entschieden. Möglicherweise müsse man dort jetzt auch alles mit einbeziehen, was eigentlich gar kein Arbeitslohn sei. Es gebe hier nicht nur eine partielle Regelung, sondern gleich eine Veränderung des gesamten Systems und bisher seien noch viele Fragen offen.

Der Lohnsteuerabzug finde immer in einem Dreiecksverhältnis statt. Der Arbeitnehmer sei der Schuldner der Lohnsteuer, während der Arbeitgeber in verschiedenen Funktionen auftrete. Er müsse den Lohnsteuereinbehalt durchführen, sei zugleich Haftender, den man als Gesamtschuldner in Anspruch nehmen könne und darüber hinaus stelle er auch noch einen Pauschalierungsschuldner für bestimmte, nicht individualisierbare, Lohnsteuern dar. Dazu komme das Finanzamt, von dem der Arbeitgeber als Privater für eine steuergesetzliche Verpflichtung in Dienst genommen werde. Aus diesem Dreiecksverhältnis resultierten die Schwierigkeiten für den Arbeitgeber. Das Lohnsteuerrecht sei quasi Alltagsrecht, bei dem sogar festgelegt sei, dass eine Tüte Chips und vergleichbare Snacks im Flugzeug nicht auf die Verpflegungspauschale angerechnet werden dürfen.

Daneben gebe es im Lohnsteuerabzug aber auch vielschichtige und komplizierte Probleme. Umso mehr sei die Rechtssicherheit für den Arbeitgeber ein wesentliches Grundfordernis. Da er grundsätzlich nicht selber schulde, sondern nur abführe, müsse er sicher sein, das Richtige zu tun. Dabei gerate die Lohnsteuerauskunft immer etwas in Vergessenheit. Bei schwierigen Fragen sollten Arbeitgeber von dem Instrument auch Gebrauch machen, allein schon, um selbst haftungsfrei zu werden. Die Auskunft könne für lohnsteuerrelevante Dinge eingeholt werden und spiegle daher nicht zwingend auch die Ansicht der jeweiligen Wohnsitzfinanzämter wieder. Die weitere steuerliche Auseinandersetzung mit dem Wohnsitzfinanzamt obliege dann dem Arbeitnehmer.

Die Lohnsteuer sei ein wichtiges Compliance-Thema in Unternehmen. Es seien vielfältige Informationspflichten zu berücksichtigen und der Ablauf zwischen den verschiedenen Konzerneinheiten zu organisieren, damit die relevanten Informationen auch wirklich in der lohnsteuerabzugsbearbeitenden Stelle ankämen. Es bestünden vielfältige Mitteilungs- und Anzeigepflichten, denen zu folgen sei.

Neben dem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gebe es anscheinend noch ein davon zu unterscheidendes überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse eines Dritten. Eine Rechtsgrundlage hierfür sei allerdings nicht ersichtlich. In den Fachbeiträgen von Vertretern der Rechtsprechung könne man zu diesem Thema lesen, dass dies dazu diene, die Lohnbestandteile von den Nicht-Lohnbestandteilen zu unterscheiden.

Die Folgen dessen ließen sich gut in der bereits von *Prof. Kirchhof* vorgetragenen Knöllchen-Rechtsprechung des BFH erkennen. In einem Urteil aus 2004 habe der BFH entschieden, dass die Übernahme der Knöllchen der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber, der einen Paketzustelldienst betreibe, kein Arbeitslohn darstelle, wenn die Bußgelder durch das Ausliefern der Pakete veranlasst waren. Dies sei mit dem überwiegend eigenbe-

trieblichen Interesse des Arbeitgebers begründet worden. 2013 habe dann ohne Not eine Korrektur dieser Rechtsprechung stattgefunden. In dem Fall ging es um einen Spediteur, der die Bußgelder seiner Arbeitnehmer übernahm, wenn diese gegen die Lenk- und Ruhezeiten verstießen. Nach Ansicht des BFH stelle dies tatsächlich Arbeitslohn dar, da ein Verschulden des Arbeitnehmers vom Arbeitgeber ausgeglichen werde. In dem Urteil führe der BFH zwar aus, dass man dies möglicherweise bei nur gelegentlichen oder geringfügigen Verstößen anders sehen könne. Im Ergebnis habe man aber eine klare Ausweitung des Arbeitslohnbegriffs, durch den insbesondere in der Logistikbranche wieder neue Rechtsstreitigkeiten entstehen würden. Dies zeige, dass beim Begriff des überwiegend eigenbetrieblichen Interesses immer auch eine Auslegung stattzufinden habe.

#### IV. Schweiz als Vorbild?

Nach *Prof. Kirchhof* sei es naheliegend, die Arbeitgeber für den Lohnsteuerabzug einzusetzen. Einen anderen Ansatz wähle die Schweiz, die nicht auf den Lohnsteuerabzug umschwenken würde: Zum einen solle der Arbeitgeber nicht unnötig belastet werden und zum anderen würden sich die Arbeitnehmer bevormundet fühlen, wenn der Arbeitgeber ihre steuerlichen Dinge regeln würde. Stattdessen liefere der Arbeitgeber die Informationen von der Quelle an die Finanzverwaltung. Auch so würde die Steuerhinterziehung verhindert.

Bei der Regelung zu Betriebsveranstaltungen habe der Freibetrag auch etwas Gutes, denn so gebe es kein Alles-oder-Nichts-Prinzip. Hinter dem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse stecke eigentlich eine Zuordnung. Arbeitslohn fließe in die Privatsphäre und was in der Erwerbssphäre verbleibe, sei kein steuerpflichtiger Arbeitslohn. Diese Abgrenzung sei sachgerechter als eine solche zwischen eigenbetrieblich und eigenwirtschaftlich.

Zum Aspekt der „Hand- und Spanndienste“ sei grds. auf Art. 12 Abs. 2 GG verwiesen; dort sei normiert, dass niemand zu einer Dienstleistung verpflichtet werden könne. Jedoch seien ausgenommen die gängigen Dienstleistungspflichten, die vor Erlass des Grundgesetzes bereits bestanden. Dies seien vor allem die Hand- und Spanndienste der Kutsche des Königs sowie der Lohnsteuerabzug gewesen.

Nach *Dr. Breinersdorfer* müsse die Lohnsteueranrufungsauskunft bei den heute bestehenden komplexen Verhältnissen eine Zukunft haben. Das Gebot der Fairness gebiete es, dass, wenn der Arbeitgeber schon zu Hand- und Spanndiensten verpflichtet werde, ihm auch klar zu sagen sei, was er zu tun habe. Aus diesem Grund zahle er für die Anrufungsauskunft auch keine Gebühren wie dies bei verbindlichen Auskünften sonst der Fall sei.

In der Struktur bestehe zwischen dem eigenwirtschaftlichen und dem eigenbetrieblichen Interesse ein Unterschied, auch wenn es sich jeweils um eine Zuordnungsfrage handle. Während beim ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Vorteil zunächst einmal durch das Dienstverhältnis veranlasst sei, handle es sich bei dem eigenwirtschaftlichen Interesse um die Konstellation, dass ein Dritter einen Rabatt gewähre. Habe der Dritte dafür ein eigenwirtschaftliches Interesse, so zerstöre er damit den Veranlassungszusammenhang zum Dienstverhältnis. Strukturell seien beide Fälle daher zu unterscheiden.

*Prof. Schneider* bestätigte, dass die sog. Knöllchen-Rechtsprechung aus 2004 tatsäch-

lich mit dem Urteil aus 2013 zurückgenommen worden sei. Der BFH habe den Anwendungsbereich, was das ganz überwiegend eigenbetriebliche Interesse anbelangt, reduziert. Es sei nicht sicher, ob bei einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse in diesem Sinne überhaupt ein Vorteil anzunehmen sei. Ansonsten fehle eine Rechtsgrundlage dafür, zu sagen, dass es einen Vorteil gebe, der aber nicht besteuert werde. Beim ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse sei auch immer die betriebsfunktionale Zielsetzung betont worden. Der Senat habe sich deshalb gefragt, ob es denn sein könne, dass quasi das rechtswidrige Verhalten der Lenkzeitenüberschreitung oder des Parkens im Parkverbot der Betriebsfunktion diene. Damit sei diese Frage auch endgültig geklärt worden.

## V. Die Arbeitnehmerbesteuerung im grenzüberschreitenden Kontext

Herr *Reinhold* wies darauf hin, dass im internationalen Kontext die Finanzverwaltung den Arbeitgebern in der letzten Zeit sehr entgegengekommen sei und einen umfangreichen Erlass zur Behandlung des DBA-Arbeitslohns herausgegeben habe. Im internationalen Vergleich könne man lange suchen, um so ein umfangreiches Regelwerk zu finden, in dem auch den Arbeitnehmern und Arbeitgebern dabei geholfen werde, das DBA und die Versteuerung des DBA-Lohns handhabbar zu machen. Einige Probleme seien allerdings hinzugekommen und einige bestehende nicht gelöst worden.

Ein wichtiger Aspekt sei der nachträglich gezahlte Arbeitslohn für mehrere Jahre. Wenn beispielsweise Jubiläumzahlungen gewährt würden, würde gleich für mehrere Jahre gezahlt. Bei einem Arbeitnehmer, der in dieser Zeit im Ausland gewesen sei, sei der Lohn entsprechend nachträglich zuzuordnen. Da ein Arbeitgeber nur verpflichtet sei, die Lohnkonten für sechs Jahre aufzubewahren, könne es schwierig sein, im Nachhinein festzustellen, wann und wo der Arbeitnehmer überall steuerpflichtig gewesen sei. Im DBA-Luxemburg habe man vereinbart, dass die Zahlung nur auf die letzten zehn Jahre zu verteilen sei. Dies sei ein guter Schritt. Die OECD gehe sogar noch weiter und verteile rückwirkende Leistungen wie beispielsweise Abfindungen nur auf die letzten 12 Monate.

Im ersten Schritt ganz gut gelungen habe die Aufteilung des Arbeitslohnes auf die Tätigkeitstage im Besteuerungszeitraum. Dazu sei jetzt im neuen BMF-Schreiben die Formulierung aufgenommen, dass nicht mehr die vertraglich vereinbarten, sondern die tatsächlichen Arbeitstage heranzuziehen sein. Darüber sei wahrscheinlich jeder Berater glücklich, denn am Ende des Jahres wisse er, wo der Arbeitnehmer tätig war und könne den Arbeitslohn aufteilen. Leider spiegele dies aber nicht die Praxis des Lohnsteuerabzugs wider. Wenn sich im Laufe des Jahres die tatsächlichen Arbeitstage gegenüber den vereinbarten verändern, dann könne eventuell das Problem auftreten, dass im Ausland bereits auf einer höheren oder niedrigeren Basis versteuert worden sei. Hier werde es einen entsprechenden Anspruch an die Finanzverwaltung geben müssen, Korrekturen vorzunehmen. Ansonsten ergebe sich die Situation, dass der Arbeitgeber im Zweifel divergierende Bemessungsgrundlagen hinsichtlich des In- und Auslands habe, was eigentlich aber nicht der Fall sein dürfe.

Nach *Prof. Prinz* sei die internationale Arbeitnehmerbesteuerung natürlich ein komplexes Spezialthema. Hier spiele auch der wirtschaftliche Arbeitgeberbegriff eine zunehmende Rolle. Im Steuerrecht könne man leider nicht immer klar sagen, wer der Arbeitgeber sei. Ein wirtschaftlicher Arbeitgeber könne auch derjenige sein, der letztlich den Lohn trage. Die Arbeitnehmerbesteuerung könne daher nie isoliert betrachtet werden. Diese sei unmittelbar verknüpft mit der Unternehmensbesteuerung. Das Verrechnungs-

preissystem müsse gewährleisten, dass der Lohn, der tatsächlich im Ausland anfallt, auch dort getragen werde. Der Arbeitgeber müsse darauf achten, dass ihm nicht unverhofft eine ungewollte Betriebsstätte im Ausland durch dort tätige Arbeitnehmer entstehe, die dann wieder unternehmensteuerliche Folgen hätte.

Auch beim Authorized OECD Approach (AOA) in § 1 Abs. 4 bis 6 AStG spiele dies im Rahmen der neuen Personalfunktion eine große Rolle. Die Betriebsstätte sei dort sozusagen wie eine Tochtergesellschaft verselbständigt. Im Rahmen des wirtschaftlichen Arbeitgeberbegriffs sei dies nicht der Fall. Dort sei die Betriebsstätte, was sie zivilrechtlich sei, nämlich Bestandteil des Stammhauses und kein eigenständiger Arbeitgeber. Bei den Änderungen in § 1 AStG habe der Gesetzgeber womöglich die Folgen für das Lohnsteuerrecht gar nicht im Blick gehabt.

Zu guter Letzt könnten auch die Treaty Override-Regeln in § 50d Abs. 8 und 9 EStG eine unheilvolle Rolle spielen. Hier habe der Gesetzgeber sozusagen eine Besteuerungssicherstellung im Inland aufgestellt.

Herr *Reinhold* wies darauf hin, dass der AOA eine Fiktion sei. Hier gehe es um die Gewinnabgrenzung für die Frage, wo allokiere ich Gewinne mit Blick auf eine Betriebsstätte und wo nicht. Der wirtschaftliche Arbeitgeber im Sinne des DBA müsse bestehen bleiben, genauso wie die Regelung zu der Frage, wo ein Arbeitnehmer steuerpflichtig sei, wenn seine Tätigkeit einer Betriebsstätte zugeordnet werde. Die Betriebsstätte werde nur fiktiv für Zwecke der Gewinnabgrenzung als selbständig angesehen, sie begründe dadurch aber eben keinen wirtschaftlichen Arbeitgeber. Die Frage, ob eine Betriebsstätte überhaupt Arbeitgeberereigenschaften habe, sei dann noch einmal isoliert davon zu beantworten.

### **C. Diskussionsbeiträge aus dem Auditorium**

Nach Ansicht von Herrn *Rauhöft*<sup>9</sup> seien die angesprochenen Probleme im Rahmen der Abgrenzung des Arbeitslohns in der Tat dringend anzugehen. Den Ausführungen von *Prof. Kirchhof* sei zu entnehmen, dass es hier keine automatisierte Veranlagung geben dürfe. Dies hieße im Umkehrschluss, dass die Veranlagung eines Arbeitnehmers zwingend ein Finanzbeamter prüfen müsse. Bei vielen dieser Sachverhalte würden die Probleme in der Veranlagung aber gar nicht aufgegriffen, weil die Informationen fehlten. Das Ergebnis sei folglich dasselbe wie bei einer automatisierten Veranlagung.

Der Bereich der betrieblichen Altersvorsorge sei komplex; hier bestehe jedoch Handlungsbedarf nicht nur auf der Ebene der Abgrenzung von Lohn zu Nicht-Lohn, sondern auch auf der Ebene der nachgelagerten Besteuerung. Hier gebe es für ein und dieselbe Rente die Ertragsanteilsbesteuerung, die nachgelagerte Besteuerung, die Kohortenbesteuerung und gemischte Systeme, weil in der Einzahlungsphase unterschiedlich besteuert worden sei. Dies führe dazu, dass in der Veranlagung die Zahlen weder vom Steuerpflichtigen noch vom Finanzbeamten überprüft werden könnten. Man müsse glauben, dass die Maschine, die vorher die Leistungsmittelung erstellt habe, auch richtig gerechnet habe. Dies stelle ebenfalls einen Verstoß gegen den Gleichheitsgrundsatz dar.

*Prof. Kirchhof* stimmte dahingehend zu, dass in vielen Fällen ein Gleichheitsproblem bestehe. Daneben gebe es aber auch die Überforderung des Arbeitgebers. Manche

---

<sup>9</sup> *Uwe Rauhöft* ist Beratungsstellenleiter beim Lohnsteuerhilfeverein Vereinigte Lohnsteuerhilfe e.V., Beelitz.

Regelungen seien zu kompliziert für einen automatischen Vollzug, während es bei anderen einwandfrei funktioniere. Dazwischen befänden sich die Normen, bei denen es Schwierigkeiten gebe, für die eine unterstützende Finanzverwaltung benötigt würde. Wenn man sich aber die Passagen im Papier des Bundesfinanzministeriums zum Lohnsteuerrecht ansehe, dann verschwinde diese Erkenntnis etwas. Die Verwaltung solle sich danach zunächst auf die komplizierten Fälle konzentrieren. Es gebe auch Vorschläge aus der Finanzverwaltung Rheinland-Pfalz, zuerst zu vereinfachen und dann automatisch zu vollziehen. Nur in dieser Reihenfolge funktioniere es.

Nach *Dr. Breinersdorfer* handle es sich dabei um eine Initiative zum Stichwort Selbstveranlagung, die das Finanzministerium Rheinland-Pfalz vor zwei Jahren ergriffen habe. Der Bund prüfe derzeit die Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer und der Gewerbesteuer. Dabei komme es zu dem Problem, dass, wenn eine Selbstveranlagung bei der Körperschaftsteuer eingeführt werde, dieses zwingend auch bei der Gewerbesteuer erfolgen müsse. Der Entwurf sah vor, korrespondierend zur Selbstveranlagung eine Steuervereinfachung einzufordern, damit die Komplexität sinke. Bei der Entfernungspauschale sei es beispielsweise möglich, dass der Arbeitgeber die Arbeitstage zusteuert und die Finanzverwaltung dann einen zertifizierten Entfernungstrechner nutzt, der in etwa den Routenplanern im Internet entspreche. Wenn es mit den externen Daten und den technischen Mitteln gelänge, Fehler zu vermeiden, gäbe es kein Gleichheitsproblem mehr. Eine Selbstveranlagung könne es nicht ohne Steuerrechtsvereinfachung geben.

Aus der Sicht von *Prof. Hey*<sup>10</sup> müsse man bei der Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens zuerst überlegen, was es so kompliziert mache. Zum einen gehe es um die Frage, was eigentlich Arbeitslohn sei. Dies sei ein veranlassungstheoretisches, in jedem Einzelfall auftretendes Problem, das nicht besser werde, wenn man Fiktionen einführe. Hier sei also die Frage, ob eine Pauschalierung überhaupt möglich sei. Daneben gebe es noch die Frage des Zeitpunktes. Es gebe ein Nebeneinander von verschiedenen Zeitpunkten. Hier könne man eher Vereinfachungen bei der Frage vornehmen, wann der Zufluss vorliege. Es sei besser, dogmatisch sauber zu arbeiten, als überall Ausnahmen einzuführen. Wenn Einzelfälle wie die Betriebsveranstaltung nun relativ unsystematisch gelöst würden, wäre der Vereinfachungseffekt nicht groß. Bei der Automatisierung stelle sich die Frage der Vernetzung von Informationen, die aber eigentlich nichts mit den zuvor auf dem Podium diskutierten Rechtsfragen zu tun habe.

Nach *Prof. Schneider* sei die Frage, was eigentlich Arbeitslohn sei, die Kernfrage. Die Besonderheit aller Entscheidungen des BFH sei, dass diese Frage für einen einzelnen Fall entschieden werden müsse. Der BFH versuche aber auch aufgrund dieses einen Falles die dogmatische Grundlage nicht zu verlassen, um dann zu sagen, Arbeitslohn liege nur vor, wenn auch ein Vorteil zufließe. Es führe zu mehr Komplexität, wenn der Gesetzgeber aus vermeintlichen Vereinfachungsgründen nun andere Aspekte einführe. Entsprechend schwelle das Gesetz an, was nicht der richtige Weg sein könne. Dies sei letztlich auch der Hintergrund für die Vereinfachung im digitalen Bereich. Wenn man das materielle Steuerrecht nicht vereinfachen könne, vereinfache man zumindest das Verfahren.

*Prof. Kirchhof* stimmte *Prof. Hey* dahingehend zu, dass Typisierungen und Pauschalierungen kein Allheilmittel seien. Man dürfe beim Lohnsteuerrecht aber nicht vergessen, dass es sich um ein Massenrecht handle. Der Gleichheitssatz fordere die Gleichheit im Belastungserfolg. Es sei schwer, sachgerechte Verallgemeinerungen zu finden, aber in

---

<sup>10</sup> *Prof. Dr. Johanna Hey* ist Direktorin des Instituts für Steuerrecht an der Universität zu Köln.



diese Richtung müsse man gehen. Es sei bemerkenswert, dass man sich in einem so ausgewiesenen Rechtsstaat wie dem unseren so wenig Gedanken über gelungene Verallgemeinerungen und gelungene Gesetze mache.

Nach *Prof. Seer*<sup>11</sup> werde durch den Lohnsteuerabzug überhaupt erst ein strukturell gleichheitsmäßiger Vollzug der Arbeitnehmerbesteuerung gewährleistet. Eine Abschaffung des Lohnsteuerabzugs wäre der falsche Weg. Vermutlich sei das Vollzugsdefizit im Bereich der Lohnsteuer das Geringste aller Steuerarten. Probleme gebe es aber in der Verhältnismäßigkeit. Eine Lohnsteueranrufungsauskunft mit einer klaren Fristenregelung sei notwendig. Die Rechtsprechung schaffe es, dies wieder in einen verfassungsmäßigen Rahmen zu bringen, indem sie sage, wenn der Arbeitgeber eine Auskunft erhalten habe, könne keine verschuldensunabhängige Haftung eintreten. Man müsse noch einen Schritt weitergehen und sagen, wer nicht rechtzeitig eine Auskunft erhalte, dürfe tun, was vertretbar sei. Es wäre insofern interessant, die Praxis hinsichtlich der Lohnsteuerauskunft eingehender zu analysieren.

Ob ein automatisiertes Veranlagungsverfahren gleichheitskonform sei oder nicht, hänge davon ab, wie gut das Risikomanagement sei und wie viel noch als Zufallskontrolle bleibe.

*Prof. Kirchhof* stimmte *Prof. Seer* dahingehend zu, dass das Lohnsteuerverfahren nicht abzuschaffen sei. Es sei aber verfassungswidrig und müsse auf das von der Verfassung vorgegebene Maß zurückgeführt werden durch eine Entlastung der Arbeitgeber und durch Information von der Quelle. Bei der Perspektive der digitalen Steuerverfahren sei das materielle Steuerrecht zu sehr in den Hintergrund geraten.

Nach Herrn *Reinhold* sei die Finanzverwaltung bei der Beantwortung von Lohnsteueranrufungsauskünften im Rückstand. Wenn eine Frage gestellt werde, dann sei sie grds. auch berechtigt. Das Problem der zeitlichen Frist beim Arbeitgeber dürfe von der Finanzverwaltung nicht abgetan werden. Der Arbeitgeber befinde sich hier aber im Spannungsfeld mit dem Arbeitsrecht. Er dürfe nur das abziehen, was auch gesetzlich vorgeschrieben sei. Das Beispiel von *Dr. Breinersdorfer* mit der Entfernungspauschale führe auch zu keiner wirklichen Vereinfachung des Steuerrechts, sondern berge das Risiko eines Vertrages zu Lasten Dritter.

Oftmals dauere nach *Prof. Lüdicke*<sup>12</sup> die Lohnsteuerauskunft tatsächlich zu lange, da man die Lohnsteuer typischerweise bereits habe entrichten müssen, bevor man die Auskunft erhalte. Es gebe aber auch ein gleichheitsrechtliches Problem. Teilweise habe man die gleiche Anrufungsauskunft bei verschiedenen Betriebsstätten desselben Arbeitgebers gestellt und unterschiedliche Auskünfte erhalten. Dies ließe sich nur dadurch beseitigen, dass sämtliche Lohnsteueranrufungsauskünfte automatisch veröffentlicht würden. Innerhalb einer kurzen Frist müsse der Arbeitgeber eine bundeseinheitlich abgestimmte, einheitlich geltende und veröffentlichte Auskunft bekommen. Bis dahin müsse er auch von der Zahlpflicht der Lohnsteuer befreit sein. Nur so ließe sich die Gleichheit im Steuerbelastungserfolg tatsächlich herstellen, denn es gehe hier um Massenfallrecht.

---

<sup>11</sup> *Prof. Dr. Roman Seer* ist Inhaber des Lehrstuhls für Steuerrecht an der Ruhr-Universität Bochum und Vorstandsvorsitzender des Berliner Steuergespräche e.V.

<sup>12</sup> *Prof. Dr. Jochen Lüdicke* ist Partner bei Freshfields Bruckhaus Deringer, Düsseldorf sowie Präsident des Bundesverbandes der Steuerberater.

*Dr. Breinersdorfer* äußerte diesbezüglich Bedenken. Anrufungsauskünfte könnten unter Umständen auch falsch sein. Wären sie dann veröffentlicht und widersprächen den Richtlinien, würde die Lage nicht besser.

Nach *Dr. Wünnemann*<sup>13</sup> gebe es auch aus der Wirtschaft Vorschläge zur Verbesserung der Anrufungsauskunft. Eine Möglichkeit wäre die Ausgestaltung als Grundlagenbescheid. Es gebe Beispiele aus der Vergangenheit, wo die Steuervereinfachung erfolgreich umgesetzt worden sei. Aus Hessen gebe es den Vorschlag, einen neuen § 3 Nr. 46 EStG zur Steuerfreistellung von Ladestrom für Elektroautos einzuführen. Hier sei die Rechtslage ähnlich wie bei § 3 Nr. 45 EStG.

Aus Sicht von *Dr. Breinersdorfer* wäre es hilfreich, die einzelnen Baustellen isoliert zu betrachten. Der betrieblichen Altersvorsorge müsste man sich in einem Projekt annehmen und die Regelungen zusammenfassen und geschlossen kodifizieren. Zuzustimmen sei dem Hinweis auf die Rechtssetzungskultur. Wenn es nicht gelinge, gute Gesetze zu machen, komme man auch mit der Vereinfachung nicht voran. Dann komme es zu Wertungswidersprüchen, wie sie der BFH moniere.

*Prof. Kirchhof* wies im Zusammenhang mit der Digitalisierung im Steuerverfahren auch auf das Problem des Datenschutzes hin. Das Lohnsteuerabzugsverfahren sei damals in England auch aus dem Grund eingeführt worden, weil die Steuerpflichtigen nicht wollten, dass der Staat in ihre finanziellen Privatsphäre schaue.

Nach *Prof. Schneider* sei bei der Diskussion ein wenig in den Hintergrund getreten, dass es letztlich um das Steuerrecht der Arbeitnehmer, also um das materielle Steuerrecht gehe. Der ganze Lohnsteuerabzug sei erst einmal vorläufig. Das Endergebnis finde sich erst im Steuerbescheid des Arbeitnehmers wieder. Hier müssten sich auch die Widersprüchlichkeiten auflösen, die eventuell bei einer Lohnsteueranrufungsauskunft entstünden. Die Frage sei allerdings, ob der Arbeitnehmer anhand seiner Lohnsteuerbescheinigung überhaupt erkennen könne, ob in der Zahl möglicherweise ein Tatbestandsteil enthalten sei, dessen einkommensteuerliche Beurteilung strittig sei.

*Prof. Prinz* griff abschließend nochmals das Thema der Anrufungsauskünfte auf und betonte, dass er gute Erfahrungen mit der Anrufungsauskunft gemacht habe. Auch seien die Auskünfte in relativ überschaubarer Zeit erfolgt. Häufig seien die Lohnsteuerprüfer auch im Haus, so dass sich gewisse Vorprüfungen durchführen ließen. Bei den Inlandsfällen habe dann immer noch der Arbeitnehmer die Möglichkeit der definitiven Klärung. Beim Arbeitgeber sei die Rechtssicherheit für die Einbehaltungspflicht essentiell.

## **D. 56. Berliner Steuergespräch**

Herr *Welling* dankte allen Diskussionsteilnehmern und schloss die Diskussion mit Hinweis auf das 56. Berliner Steuergespräch zum Thema "Die Reform der Abgabenordnung", das am 21. September 2015 um 17.30 Uhr im Haus der Deutschen Wirtschaft in Berlin stattfinden wird ([www.berlinersteuergespraech.de](http://www.berlinersteuergespraech.de)).

---

<sup>13</sup> *Dr. Monika Wünnemann* ist Leiterin der Abteilung Steuern und Zölle beim Verband der Automobilindustrie e.V., Berlin.