

# Spezial

## Benefits für Mitarbeiter

**Sachzuwendungen  
als Instrument der  
Mitarbeiterbindung**

Steuerliche Grundsätze  
und Fallstricke

# Sehr geehrte Leserinnen und Leser!

Kaum ein Unternehmen kann es sich heutzutage leisten, auf Benefits für seine Mitarbeiter/innen zu verzichten. Ob Obstkörbe, kostenlose Getränke, Kantinenessen, Sommerfeste, Ausflüge, Weihnachtsfeiern, Firmenwagen, E-Bikes oder Geschenke – die Vorzüge, die Arbeitgeber ihren Mitarbeitern/innen anbieten, sind vielfältig.

Was früher eher die Ausnahme war, ist mittlerweile ein absolutes Muss, um in den Zeiten des akuten Fachkräftemangels motiviertes Personal zu finden und langfristig zu halten.

Aufgrund komplexer gesetzlicher Regelungen in den Bereichen Lohnsteuer und Umsatzsteuer gibt es bei der Zurverfügungstellung dieser Sachbezüge gewisse Rahmenbedingungen zu beachten. Nur so kann sichergestellt werden, dass die Benefits sowohl für den Arbeitgeber als auch für seine Mitarbeiter/innen steuerlich optimal ausgenutzt werden können.

Mit der vorliegenden Sonderausgabe umreißen die

Experten von PKF Deutschland die wesentlichen Eckpunkte dieser Thematik – aufgeteilt in Lohn- und Umsatzsteuerbesonderheiten.

So finden Sie im ersten Beitrag allgemeine Grundsätze zu Sachzuwendungen. Der zweite Beitrag befasst sich mit Betriebskantinen und Verpflegungszuschüssen. Daran anschließend werden Bewirtungen, die Wohnraumüberlassung an Arbeitnehmer, Betriebsveranstaltungen und die Besonderheiten bei Gutscheinen thematisiert. Der letzte Beitrag beschäftigt sich mit der E-Mobilität von Fahrrad und Kfz.

Wir wünschen Ihnen viel Freude mit dem Heft! Ihr PKF-Berater unterstützt Sie bei Fragen rund um die Lohn- und Umsatzsteuer der Mitarbeiterbenefits gerne.

Mit freundlichen Grüßen

Ihr Team von PKF



# TOP-Thema

## Sachzuwendungen als Instrument der Mitarbeiterbindung

# Inhalt

Sachzuwendungen als Instrument der Mitarbeiterbindung – Steuerliche Grundsätze und Fallstricke .....	4	Lohn- und Umsatzsteuer bei Betriebsveranstaltungen – Freibetrag nutzen und Freigrenze beachten .....	16
Beköstigung in Kantinen und Verpflegungszuschüsse – Betriebliche Vorteile nutzen und Besteuerungsdetails beachten .....	7	Zuwendung von Gutscheinen an Arbeitnehmer – Neue Anwendungsbestimmungen der Finanzverwaltung .....	18
Bewirtung aus betrieblichem Anlass – Abgrenzungsfragen und Kürzungsbeträge .....	11	E-Mobilität: Fahrrad und Kfz als Steuersparmodelle? – Die Bereitstellung von E-Mobilität an den Arbeitnehmer aus lohn- und umsatzsteuerlicher Perspektive .....	21
Wohnraumüberlassung an Arbeitnehmer – Wichtige Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der betrieblichen Veranlassung .....	14		

## TOP-THEMA

# Sachzuwendungen als Instrument der Mitarbeiterbindung

## Steuerliche Grundsätze und Fallstricke

**Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, die zusätzlich zum Gehalt in Form von Gutscheinen, Geschenken oder sonstigen geldwerten Vorteilen gewährt werden, werden immer wichtiger, um gute Mitarbeiter zu halten bzw. zu motivieren oder um neue Mitarbeiter zu finden. Viele dieser Zuwendungen sind zudem lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei. Allerdings gibt es einige Fallstricke in Bezug auf die steuerlichen Aspekte zu beachten.**

### 1. Lohnsteuerliche Behandlung

Prinzipiell gilt, dass jede durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Zuwendung als Arbeitslohn anzusetzen ist; dies gilt auch für Geschenke – davon ausgenommen sind Aufmerksamkeiten.

#### 1.1 60-€-Freigrenze für Aufmerksamkeiten

Der Arbeitgeber kann seinen Arbeitnehmern zu einem persönlichen Anlass Aufmerksamkeiten bis zu 60 € brutto zukommen lassen. Aufmerksamkeiten sind Sachzuwendungen des Arbeitgebers von geringem Wert (Blumen, Buch, CD/DVD), die dem Arbeitnehmer oder einem in seinem Haushalt lebenden Angehörigen i.S. des § 15 AO anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses im privaten Bereich (z.B. Geburtstag, Hochzeit oder Geburt eines Kindes) oder beruflichen Bereich (z.B. Jubiläum, bestandene Prüfung) gegeben werden. Aufmerksamkeiten sind steuer- und beitragsfrei, wenn der Wert der Sachzuwendung 60 € einschließlich Umsatzsteuer nicht übersteigt.

**Beispiel 1:** Der Arbeitgeber schenkt seiner Sekretärin zum Geburtstag im April 2023 einen Blumenstrauß im Wert von 30 €.

Es handelt sich um eine steuer- und beitragsfreie Aufmerksamkeit, da der Wert dieser Sachzuwendung 60 € nicht übersteigt.

Anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses

kann die Freigrenze von 60 € für Aufmerksamkeiten einmal genutzt werden, *nicht jedoch mehrfach* für den Arbeitnehmer und dessen Angehörige.

**Beispiel 2:** Anlässlich der Geburt eines Kindes kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer, dessen Ehegatten oder dem Kind eine Sachzuwendung bis 60 € zukommen lassen. Es ist nicht möglich, die Freigrenze für Aufmerksamkeiten i.H. von 60 € für Sachzuwendungen in diesem Fall dreimal in Anspruch zu nehmen.

Sollten allerdings beide Ehegatten bei diesem Arbeitgeber beschäftigt sein, kann die Freigrenze für Aufmerksamkeiten i.H. von 60 € für Sachzuwendungen für das jeweilige Ereignis zweimal in Anspruch genommen werden.

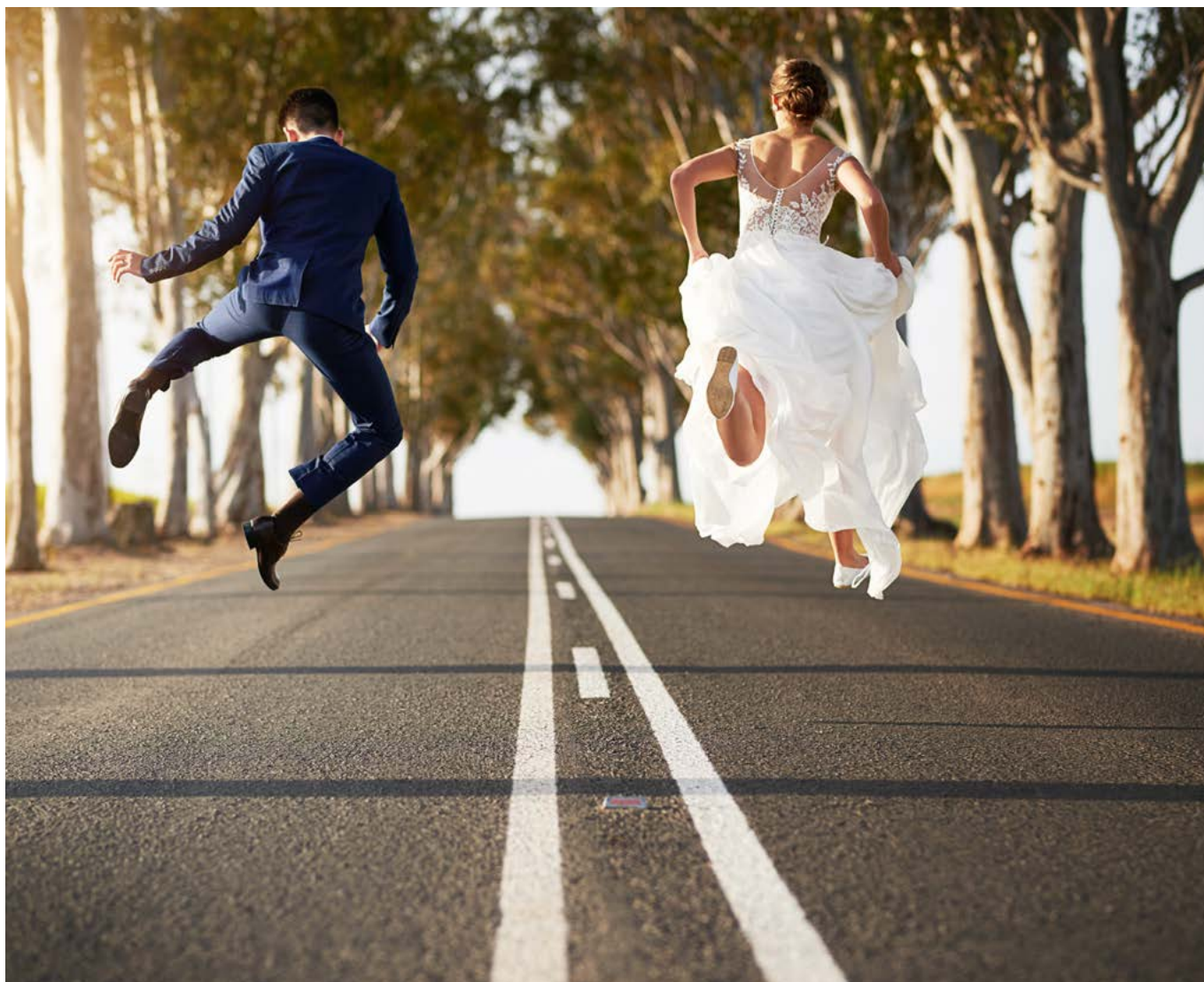
Übersteigt der Wert der Sachzuwendung die Freigrenze von 60 €, ist die Zuwendung *in vollem Umfang* steuer- und beitragspflichtig (also nicht nur der übersteigende Betrag).

**Beispiel 3:** Wie Beispiel 1. Die Sekretärin erhält von ihrem Arbeitgeber zum Geburtstag im April 2023 einen Bildband über die USA im Wert von 80 €.

Die Sachzuwendung ist in vollem Umfang steuer- und beitragspflichtig, da der Wert der Sachzuwendung die Freigrenze von 60 € übersteigt. Die Sachzuwendung führt i.H. von 76,80 € zu steuer- und sozialversicherungspflichtigem Arbeitslohn (96% von 80 € = 76,80 €). Der Arbeitgeber ist aus dem Kauf des Bildbandes nicht zum Vorsteuerabzug berechtigt. Gleichzeitig unterliegt die Sachzuwendung an den Arbeitnehmer nicht der Umsatzsteuer.

Bei der Freigrenze von 60 € handelt es sich nicht um einen Jahresbetrag, sondern um eine Regelung, die in Abhängigkeit von den Gegebenheiten u.U. mehrfach im Jahr





oder gar mehrfach in einem Monat ausgeschöpft werden kann (z.B. Sachgeschenke zum Namenstag, Geburtstag, zur Verlobung oder zur Einschulung des Kindes).

Ist Steuerpflicht gegeben, ist der Gesamtwert des Geschenks als „sonstiger Bezug“ der Besteuerung zu unterwerfen. Es ist der objektive Wert maßgebend und nicht etwa der Wert, den der Beschenkte dem Geschenk beimisst; deshalb ist dieser objektive Wert auch dann anzusetzen, wenn der subjektive Wert geringer scheint, z.B., weil der Beschenkte für das Geschenk keine Verwendungsmöglichkeit hat oder weil es seinem persönlichen Geschmack nicht entspricht.

## 1.2 Allgemeine 50-€-Freigrenze für Sachbezüge

Neben der Freigrenze von 60 € für Aufmerksamkeiten aus besonderem persönlichen Anlass ist die für Sachbezüge ganz allgemein geltende monatliche 50-€-Freigrenze zu beachten. Hiernach kann der Arbeitgeber ohne jeden Anlass einmal im Monat Sachbezüge im Wert von 50 € (einschließlich Umsatzsteuer) zuwenden, z.B.

einen Geschenkkorb oder einen Warengutschein. Die 60-€-Freigrenze für Aufmerksamkeiten aus besonderem Anlass und die 50-€-Freigrenze für Sachbezüge ohne besonderen Anlass können in einem Kalendermonat nebeneinander angewendet werden.

**Beispiel 4:** Die Arbeitnehmer der Firma A erhalten jeweils am ersten Werktag im Monat einen Benzingutschein, durch den die 50-€-Freigrenze für Sachbezüge nicht überschritten wird. Daneben erhält der Arbeitnehmer anlässlich seines runden Geburtstags im Juni 2023 zwei CDs im Wert von insgesamt 55 €.

Es handelt sich um eine steuer- und beitragsfreie Aufmerksamkeit, da der Wert der CDs 60 € nicht übersteigt. Unmaßgeblich ist, dass der Arbeitnehmer in diesem Monat auch einen Benzingutschein erhält, auf den die 50-Euro-Freigrenze für Sachbezüge angewendet wurde.

### 1.3 Besteuerung der Aufmerksamkeiten bei Überschreiten der Freigrenze

Manchmal wird es erforderlich sein, ein höherwertiges Geschenk zu überreichen. Dann allerdings entfällt die Lohnsteuerfreiheit und mit ihr auch die Freiheit in der Sozialversicherung. Wenn der Arbeitgeber nicht möchte, dass der Arbeitnehmer diese Belastungen übernimmt, hat er verschiedene Möglichkeiten:

**(1) Nettoübernahme durch den Arbeitgeber:** Hier wird der Geschenkbruttobetrag im Lohn hochgerechnet und der Arbeitgeber übernimmt die anfallende Lohnsteuer sowie die eventuellen Sozialversicherungsbeiträge.

**(2) Pauschal-Besteuerung nach § 37b EStG:** Hier übernimmt der Arbeitgeber die Lohnsteuer i.H. von 30% zusätzlich des Solidaritätszuschlags und ggf. der Kirchensteuer. Allerdings fällt hier trotzdem die Sozialversicherung beim Arbeitnehmer an – also insgesamt eine nicht günstige Variante für den Beschenkten. Die pauschale Lohnbesteuerung ist aber nur zulässig für Geschenke bis zu einer Höhe von 10.000 € je Kalenderjahr und Person.

**Hinweis:** Beachtet werden sollte noch, dass immer einheitlich verfahren werden muss. Es müssen also alle Geschenke für Arbeitnehmer oder alle Geschenke für Geschäftsfreunde jeweils einheitlich pauschal versteuert werden (s. dazu noch nachfolgend).

## 2. Umsatzsteuerliche Behandlung

### 2.1 Umsatzsteuerbare Sachzuwendungen

Sachzuwendungen an den Arbeitnehmer für dessen privaten Bedarf sind grundsätzlich auch dann umsatzsteuerbar, wenn sie unentgeltlich sind.

In diesen Fällen muss eine entsprechende Bemessungsgrundlage ermittelt und die Anwendung der Freigrenzen geprüft werden.

Bei einer verbilligten Abgabe von Speisen und Getränken an das Personal findet dagegen die Mindestbemessungsgrundlage Anwendung (vgl. Beitrag zu den Kantinen und Verpflegungszuschüssen), Gleiches gilt für den Personalrabatt und die verbilligte Überlassung von Parkplätzen. Dadurch soll sichergestellt werden, dass die Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe nicht durch die Vereinbarung von geringfügigen Entgelten umgangen werden kann bzw. für derartige Entgelte eine gleich hohe Besteuerung sichergestellt wird wie für die Entnahme.

Nicht unter die umsatzsteuerbaren Sachzuwendungen

fallen unentgeltliche Leistungen an den Arbeitnehmer für Zwecke des Unternehmens. Das sind Zuwendungen, deren unternehmerischer Zweck so im Vordergrund steht, dass die Deckung des privaten Bedarfs des Arbeitnehmers dahinter zurücktritt. Das gilt z. B. bei der Überlassung von Arbeitsschutzkleidung.

### 2.2 60-€-Freigrenze für Aufmerksamkeiten

Aufmerksamkeiten sind von der Besteuerung ausgenommen. Hierunter fallen gelegentliche Sachzuwendungen aufgrund eines besonderen persönlichen Ereignisses bis zum Wert von 60 € (vgl. oben). Für überlassene Speisen, Getränke und Genussmittel gilt dieselbe Grenze.

Die unentgeltliche Abgabe von Getränken zählt zu den nicht steuerbaren Aufmerksamkeiten, wenn der Unternehmer seinen Arbeitnehmern diese Waren zum Verzehr im Betrieb überlässt. Wendet der Unternehmer seinen Arbeitnehmern oder deren Angehörigen diesen Sachwert dagegen zur freien Verfügung außerhalb des Betriebs zum sog. häuslichen Verzehr zu, so ist diese Sachzuwendung umsatzsteuerbar.

**Hinweis:** Besonderheiten gelten für die unentgeltliche Abgabe von sog. Haustrunk z.B. durch Brauereien an ihre Arbeitnehmer.

### 2.3 Geschenke von geringem Wert

Von der Besteuerung ausgenommen sind ferner Geschenke von geringem Wert. Nach den Verwaltungsrichtlinien liegen „Geschenke von geringem Wert“ vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € (Nettobetrag ohne USt) nicht überschreiten.

## Hinweis zum Vorsteuerabzug

Stand beim Erwerb die unentgeltliche Weitergabe als Aufmerksamkeiten an den Arbeitnehmer bereits fest, ist der Vorsteuerabzug bereits zu diesem Zeitpunkt unzulässig. Ausnahmen gelten für die Geschenke von geringem Wert (Freigrenze 35 €). Hierfür ist der Vorsteuerabzug uneingeschränkt zulässig.





## Beköstigung in Kantinen und Verpflegungszuschüsse

### Betriebliche Vorteile nutzen und Besteuerungsdetails beachten

Die Betriebskantinen avancieren immer mehr zu Ruhezeiten oder Treffpunkten für die Mitarbeiter. Dies hat nicht nur für den Arbeitnehmer Vorteile; auch das Unternehmen profitiert davon. Informelle Treffen in einer entspannten Atmosphäre regen kreatives Denken an und verhelfen zu neuen Ideen. Kantinen binden den Mitarbeiter an seinen Arbeitsplatz. Er muss das Unternehmen nicht verlassen, um sich zu verpflegen. Auch Verpflegungszuschüsse werden von den Mitarbeitern dankbar als Benefit entgegengenommen.

#### 1. Lohnsteuerliche Behandlung

Wenn es um die lohnsteuerliche Erfassung von Mahlzeiten geht, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unentgeltlich oder verbilligt gewährt, kommen in erster Linie die arbeitstäglischen Mahlzeiten (sog. Kantinenessen) in Betracht.

**Hinweis:** Bei der Lohnabrechnung müssen jedoch nicht nur die Mahlzeiten im Betrieb (sog. Kantinenessen) lohn-

steuerlich beurteilt werden, sondern auch Mahlzeiten, die der Arbeitnehmer während einer Auswärtstätigkeit oder im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung auf Veranlassung des Arbeitgebers erhält. Auch im Rahmen von Übernachtungen unter Übernahme des Frühstücks durch den Arbeitgeber kann eine Verpflegung des Arbeitnehmers vorliegen, die lohnsteuerlich beurteilt werden muss. Probleme bereiten in der Praxis auch die sog. Arbeitssessen und die Teilnahme des Arbeitnehmers an der Bewirtung von Geschäftsfreunden.

#### 1.1 Arbeitstäglische Mahlzeiten im Betrieb

Der Vorteil, den ein Arbeitnehmer durch die Gewährung unentgeltlicher Mahlzeiten im Betrieb erhält, gehört i.H. des amtlichen Sachbezugswerts zum steuer- und beitragspflichtigen Arbeitslohn.

Wird die Mahlzeit an den Arbeitnehmer nicht unentgeltlich, sondern verbilligt abgegeben, gehört die Differenz zwischen dem amtlichen Sachbezugswert und dem

vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelt (zu dem auch die Umsatzsteuer gehört) zum steuerpflichtigen Arbeitslohn.

Da der Wert von arbeitstäglichen Mahlzeiten, die der Arbeitgeber unentgeltlich oder verbilligt an die Arbeitnehmer im Betrieb abgibt, stets mit den amtlichen Sachbezugswerten zu bewerten ist, lässt sich bei einer Zuzahlung durch den Arbeitnehmer folgender Grundsatz aufstellen: Ein lohnsteuerpflichtiger geldwerter Vorteil entsteht bei der verbilligten Abgabe einer Mahlzeit in keinem Fall, wenn der Arbeitnehmer einen Essenspreis mindestens i.H. des amtlichen Sachbezugswerts bezahlt.

In der Sachbezugsverordnung wird festgelegt, wie der geldwerte Vorteil eines kostenlosen Essens für die Lohnsteuer bewertet wird (im Jahre 2023):

- » Frühstück: 2,00 € je Kalendertag
- » Mittag- und Abendessen: 3,80 € je Kalendertag

Gewährt der Arbeitgeber also seinen Arbeitnehmern unentgeltlich oder verbilligt einzelne Mahlzeiten, deren Werte die oben genannten amtlichen Sachbezugswerte übersteigen, fließt der übersteigende Betrag den Arbeitnehmern steuerfrei zu.

**Beispiel:** Eine Firma hat für ihre Führungskräfte ein Vorstandskasino eingerichtet. Der Wert der unentgeltlich abgegebenen Mahlzeiten (einschließlich der Getränke) beträgt 30 € je Mahlzeit. Lohnsteuerlich ist jedoch der Sachbezugswert für Mahlzeiten maßgebend, dies sind 3,80 €; der restliche geldwerte Vorteil i.H. von 26,20 € fließt den Arbeitnehmern steuerfrei zu. Der Arbeitgeber kann außerdem die Lohnsteuer pauschal mit 25% aus den Sachbezugswerten errechnen.

## 1.2 Verpflegungszuschüsse

Da sich durch die Ausgabe von Essensgutscheinen eine genaue wertmäßige Begrenzung durchführen lässt, kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch eine entsprechende Gestaltung der Abrechnung von Kantinenessen einen genau festgelegten steuerfreien Vorteil arbeitstäglich zuwenden.

**Beispiel:** Ein Arbeitgeber will seinen Arbeitnehmern arbeitstäglich ein um 2 € verbilligtes Mittagessen steuer- und beitragsfrei gewähren. Hierzu gibt der Arbeitgeber je Arbeitstag einen Essensgutschein im Wert von 5,80 € aus, für den der Arbeitnehmer aber nur 3,80 € (= amtlicher Sachbezugswert) bezahlen muss. Der Arbeitgeber zieht den Betrag von 3,80 € je Arbeitstag gleich bei der Lohnzahlung ab. Der Arbeitnehmer erhält in der Betriebskantine je Essensgutschein eine Mahlzeit im Wert von 5,80 €. Der

Arbeitgeber kann dem Arbeitnehmer somit einen Vorteil von arbeitstäglich 2 € steuer- und beitragsfrei zuwenden.

Anders verhält es sich, wenn der Arbeitgeber keine Kantine hat und stattdessen Zuschüsse für ein auswärtiges Essen gewähren möchte. Werden arbeitstägliche Mahlzeiten nicht vom Arbeitgeber selbst (z. B. in der Betriebskantine), sondern durch einen Dritten (z.B. durch eine Gaststätte in der Umgebung oder eine sonstige Einrichtung) abgegeben, gibt es für die steuer- und beitragsfreie Verbilligung eine betraglich festgelegte Obergrenze von 3,10 € arbeitstäglich.

Hier gilt ebenso die Sachbezugsverordnung mit einem Wert i.H. von 3,80 € im Jahr 2023. Der Arbeitgeber kann hier noch die 3,10 € (2023) steuerfrei hinzufügen und der Gutschein wäre dann 6,90 € wert. Zahlt der Arbeitnehmer hier keinen Eigenanteil bis zu 3,80 €, muss der Arbeitgeber (nur) diesen Anteil entweder in der Lohnabrechnung als voll beitragsfähigen Bruttolohn berücksichtigen oder die pauschale Versteuerung von 25% wählen.

**Beispiel:** Der Arbeitgeber hat mit der benachbarten Gaststätte eine Vereinbarung darüber geschlossen, dass seine Mitarbeiter mittags eine Mahlzeit für 6 € erhalten. Die Mitarbeiter müssen dafür nur 2,90 € bezahlen, die restlichen 3,10 € übernimmt der Arbeitgeber. Die Gaststätte rechnet dies am Monatsende entsprechend mit dem Arbeitgeber ab. Der Mitarbeiter isst an 20 Arbeitstagen im Monat in der Gaststätte zu Mittag. Der eigentliche Zuschuss des Arbeitgebers ist in diesem Fall nicht steuer- und beitragspflichtig, da er bei 3,10 € liegt – und damit genau dem steuerfreien Maximalbetrag entspricht. Somit gewährt der Arbeitgeber dem Mitarbeiter im Monat einen Essenszuschuss von insgesamt 62 €. Da die Zuzahlung des Mitarbeiters von 2,90 € unter dem Sachbezugswert von 3,80 € liegt, muss allerdings die Differenz (0,90 €) versteuert werden. Der Arbeitgeber übernimmt die pauschale Versteuerung mit 25%, wodurch keine Sozialabgaben anfallen. Im Monat werden so 4,50 € an Lohnsteuer fällig (25% von 0,90 € = 0,225 €; 0,225 € x 20 Mahlzeiten = 4,50 €). Hinzu kommen auf den Betrag noch die pauschale Kirchensteuer sowie der Solidaritätszuschlag. Das führt zu einer Steuerbelastung von insgesamt 4,86 €. Der monatliche Gesamtaufwand des Arbeitgebers liegt also bei 66,86 €.

Zahlt der Arbeitnehmende den vollen Sachbezugswert von 3,80 € und schießt man als Arbeitgeber den steuerfreien Maximalbetrag i.H. von 3,10 € pro Mahlzeit zu, bleibt die Lohnerhöhung durch den Essenszuschuss für beide Seiten komplett lohnsteuer- und sozialversicherungsfrei. Bei durchschnittlich 20 Arbeitstagen im Monat kommt das einer Gehaltserhöhung von netto 62 € im



Monat oder 744 € im Jahr gleich. Dabei steigen die Lohnnebenkosten für Arbeitgeber nicht.

Selbst wenn das Unternehmen den Maximalbetrag von 6,90 € zuschießt und den Sachbezugs-wert mit 25% pauschal versteuert, fallen deutlich weniger Lohnnebenkosten an als bei einer klassischen Lohnerhöhung – und die Arbeitnehmer profitieren von kostenlosem Essen. Das ist ein sehr starkes Bindungsinstrument und kann ein wirkungsvolles Mittel im Kampf um begehrte Fachkräfte sein.

Sog. Restaurantschecks oder Essensmarken müssen allerdings täglich eingelöst werden und können nicht gesammelt werden.

## 2. Umsatzsteuerliche Behandlung der Kantinenverpflegung

### 2.1 Allgemeines

Sachzuwendungen in Form einer Kantinenverpflegung für die Arbeitnehmer sind auch dann steuerbar, wenn sie unentgeltlich sind, sofern die Leistungen aus unternehmerischen (betrieblichen) Gründen für den privaten, außerhalb des Dienstverhältnisses liegenden Bedarf des Arbeitnehmers ausgeführt werden. Nicht steuerbare Leistungen, die überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasst sind, liegen hingegen vor, wenn betrieblich veranlasste Maßnahmen zwar auch die Befriedigung eines privaten Bedarfs der Arbeitnehmer zur Folge haben, diese Folge aber durch die mit den Maßnahmen angestrebten betrieblichen Zwecke überlagert wird. Dies gilt z.B. bei der Abgabe von Speisen anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes (Projektbearbeitung bis tief in die Nacht).

Eine zusammenfassende Übersicht der zu beachtenden Regelungen im UStAE enthält die Abb. 1.

### 2.2 Entgeltliche und unentgeltliche Kantinenverpflegung

Die umsatzsteuerliche Behandlung der Kantinenverpflegung richtet sich entsprechend im Kern danach, ob die Verpflegung an die Arbeitnehmer gegen Entgelt

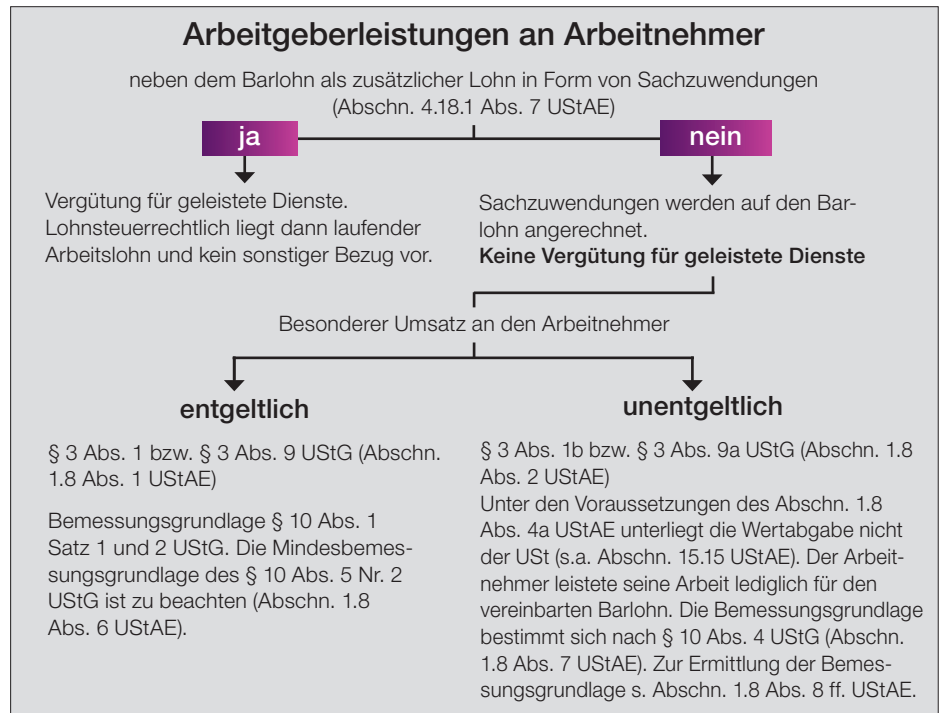


Abb. 1: Umsatzsteuerliche Regelungen zu Arbeitgeberleistungen an Arbeitnehmer im Überblick

oder unentgeltlich ausgegeben wird. Ist sie unentgeltlich, kommt es wiederum darauf an, ob sie im betrieblichen Interesse ausgegeben wird oder nicht:

**(1) Entgeltpflichtige Essensausgabe:** Sofern der Arbeitgeber in einer selbst betriebenen Kantine vom Arbeitnehmer ein Entgelt bzw. Teilentgelt nimmt, ist dieses umsatzsteuerpflichtig. Insoweit ist unter den weiteren Voraussetzungen auch ein Vorsteuerabzug zulässig. Es wäre damit eine Aufteilung der Vorsteuerbeträge erforderlich. Der Aufteilungsmaßstab müsste im Wege einer sachgerechten Schätzung ermittelt werden.

Häufig betreibt der Arbeitgeber die Kantine aber nicht selbst, sondern er verpachtet sie an einen Gastronomen. Leistet der Arbeitgeber Zuschüsse an eine solche fremdbewirtschaftete Kantine, sollen diese Zuschüsse nach der Auffassung der Rechtsprechung kein Entgelt Dritter für die vom Gastronomen an die Arbeitnehmer ausgegebene Verpflegung darstellen. Der die Zuschüsse leistende Arbeitgeber soll vielmehr direkt Leistungen in Form der Kantinenbewirtschaftung von dem Gastronomen beziehen. Ein Vorsteuerabzug beim Arbeitgeber soll dennoch ausgeschlossen sein, da die Leistungen im Zusammenhang mit unentgeltlichen Wertabgaben an die Arbeitnehmer stünden. Der Arbeitgeber habe, so die Rechtsprechung, kein überwiegendes betriebliches Interesse an der Kantinenbewirtschaftung. Eine zusammenfassende Übersicht der zu beachtenden Regelungen im UStAE enthält die Abb. 2 auf S. 10.



Abb. 2: Umsatzsteuerliche Regelungen zur Kantinenbewirtschaftung im Überblick

**(2) Verpflegung ohne Entgelt:** Sofern der Arbeitgeber in einer selbst betriebenen Kantine die Verpflegung ohne Entgelt an die Arbeitnehmer ausgibt, sind die Ausgangsumsätze nach Auffassung der Rechtsprechung i.d.R. als unentgeltlich zu bewerten. Entsprechend sind die Eingangsumsätze nicht vorsteuerabzugsberechtigt: Für die regelmäßige Abgabe von Mahlzeiten an die Arbeitnehmer durch Betriebskantinen bestehe – so die Rechtsprechung – kein überwiegend betriebliches Interesse. Der persönliche Vorteil, den die Arbeitnehmer aus der mit der Bewirtschaftung der Kantine verbundenen verbilligten Abgabe von Mahlzeiten ziehen, erscheine gegenüber den Bedürfnissen des Unternehmens nicht als untergeordnet. Daran könne auch nichts ändern, dass die Bewirtschaftung der Kantine anerkanntermaßen im unternehmerischen Interesse erfolgt und dem optimalen Ablauf des betrieblichen Leistungsprozesses dient. Denn es sei Sache des Arbeitnehmers, für seine Mahlzeiten zu sorgen. Die Abgabe von Mahlzeiten diene unter normalen Umständen dem privaten Bedarf der Arbeitnehmer.

### 2.3 Umsatzsteuerliche Behandlung der Verpflegungszuschüsse

Gewährt der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Verpflegungszuschüsse in Form eines Restaurantschecks o.Ä., so ist dies ein nicht umsatzsteuerbarer Vorgang, da dies nicht im überwiegend betrieblichen Interesse erfolgt. Erst wenn der Arbeitnehmer den Scheck bei einem Gastronomen einlöst, liegt eine sonstige Leistung des Gastwirts an den Arbeitnehmer vor. Ein Umsatzgeschäft zwischen Arbeitgeber und Gastronom besteht nicht. Bemessungsgrundlage der sonstigen Leistung des Gastronomen an den Arbeitnehmer ist der von dem Arbeitnehmer an den Gastronomen gezahlte Essenspreis zuzüglich des ggf. gezahlten

Arbeitgeberzuschusses (Entgelt von dritter Seite).

Im Ausnahmefall kann aber die eigenbewirtschaftete Kantine überwiegend betrieblich veranlasst sein. Aus den Kantinenzuschüssen wäre dann ein voller Vorsteuerabzug möglich. Das grundsätzliche betriebliche Interesse an der Kantinenbewirtschaftung ist unbestritten. Ein solches Kantinenangebot stellt einen Wettbewerbsvorteil bei der Suche nach qualifizierten Beschäftigten auf dem Arbeitsmarkt dar. Hinzu kommt, dass die Unternehmen i.d.R. mit einem vorgegebenen attraktiven Angebot

an Speisen und nichtalkoholischen Getränken zu vorher fest vereinbarten, günstigen Preisen verhindern möchten, dass die Arbeitnehmer das Betriebsgelände verlassen und evtl. alkoholische Getränke zu sich nehmen. Ziel ist es auch, die Kommunikation im Unternehmen zu verbessern, indem die Arbeitnehmer bei der gemeinsamen Mittagsverpflegung zusammengebracht werden.

### 2.4 Beispiel zur Wertermittlung

Der Wert einer umsatzsteuerbaren Verpflegung in der selbst betriebenen Kantine bemisst sich wie folgt:

Preis der Mahlzeit:	3,50 €
Sachbezugswert:	3,80 €
Zahlung des Arbeitnehmers:	0,50 €
Steuerlicher Vorteil:	3,30 €

Die steuerliche Erfassung der Mahlzeit entfällt nur, wenn der Arbeitnehmer für jede Mahlzeit mindestens einen Preis i.H. des amtlichen Sachbezugswerts zahlt.

**Hinweis:** Erhalten Arbeitnehmer (insbesondere im Gaststättengewerbe) in der Kantine Mahlzeiten, die der Arbeitgeber hergestellt hat, ist der übliche, um 4% geminderte Endpreis der Mahlzeit am Abgabeort maßgebend.

**Fazit**

Ein Vorsteuerabzug kommt anteilig oder in voller Höhe nur bei Vorliegen gewisser Umstände des Einzelfalls in Frage, je nachdem wie weit die Kantinenbewirtschaftung betrieblich veranlasst ist.

# Bewirtung aus betrieblichem Anlass

## Abgrenzungsfragen und Kürzungsbeträge

Je nach Fallgestaltung kann die Bewirtung anderer Personen aus betrieblichem Anlass dazu führen, dass die Aufwendungen nicht oder nur partiell als Betriebsausgaben abgezogen werden können. Aus umsatzsteuerlicher Sicht können Bewirtungskosten zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen. Im Folgenden wird die steuerliche Behandlung von Bewirtungskosten aus Sicht des Steuerpflichtigen wie auch aus Sicht des bewirteten Arbeitnehmers dargestellt.

### 1. Begriffliche Grundlagen

Der Begriff Bewirtungskosten umfasst die Darreichung von Speisen, Getränken und sonstigen Genussmitteln sowohl an fremde Personen als auch an den bewirtenden Steuerpflichtigen selbst und dessen Arbeitnehmer. Zu den Bewirtungskosten zählen ebenfalls Aufwendungen, die üblicherweise in deren Gefolge vorkommen, wie z.B. Trinkgelder.

Nicht als Bewirtungskosten (somit voller Abzug als Betriebsausgabe) zählen Aufmerksamkeiten, z.B. Getränke und Gebäck im Rahmen einer betrieblichen Besprechung oder im Rahmen eines Produktverkaufs, wie z.B. Hingabe von Brot bei Verköstigung während des Verkaufs von Brotaufstrichen.

### 2. Bewirtungskosten bei Gewinneinkünften

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben hängt vom Anlass der Bewirtung und dem Bewirtungs-ort ab.

#### 2.1 Geschäftlicher Anlass

Eine geschäftliche Veranlassung ist dann anzuerkennen, wenn Personen (wie z.B. Kunden, Geschäftspartner, Stellenbewerber, Lieferanten sowie Vertreter und jeweils Begleitpersonen) bewirtet werden, zu denen geschäftliche Beziehungen bestehen oder aufgebaut werden sollen. Werden z.B. Besucher eines Betriebs im Rahmen einer Werksführung bewirtet, gilt dies als geschäftlich veranlasst.

#### 2.2 Betrieblicher Anlass

Werden ausschließlich Arbeitnehmer bewirtet (zur Betriebsveranstaltung s. Artikel ab S. 16), ist der Hintergrund der Bewirtung zwar betrieblich, jedoch nicht geschäftlich veranlasst. Folglich sind die diesbezüglich

anfallenden Aufwendungen mangels geschäftlicher Veranlassung in voller Höhe als Betriebsausgaben abzugsfähig, also ohne den 30%-Abzug.

### 2.3 Privater Anlass

Ist die Bewirtung seitens des Steuerpflichtigen privat veranlasst, d.h. begründet ein persönlicher Festtag (wie z.B. Geburtstag) die Bewirtung, so fallen diese Aufwendungen nicht unter den Begriff der Bewirtungsaufwendungen und zählen somit nicht zu den Betriebsausgaben. Hierbei handelt es sich um Kosten der privaten Lebensführung.

### 2.4 Bewirtungsort

Die Bewirtung in der betriebseigenen Kantine führt – auch bei vom regulären Kantinenangebot abweichendem speziell zubereiteten Essen – zur Beurteilung als Betriebsausgaben (s. dazu gesonderter Artikel ab S. 7 in diesem Spezial). Hingegen führen Bewirtungen aus geschäftlichem Anlass in der Privatwohnung des Steuerpflichtigen regelmäßig zu Kosten der privaten Lebensführung und nicht zur Einordnung als Betriebsausgabe.

### 3. Prüfschritte zum Abzug als Betriebsausgaben

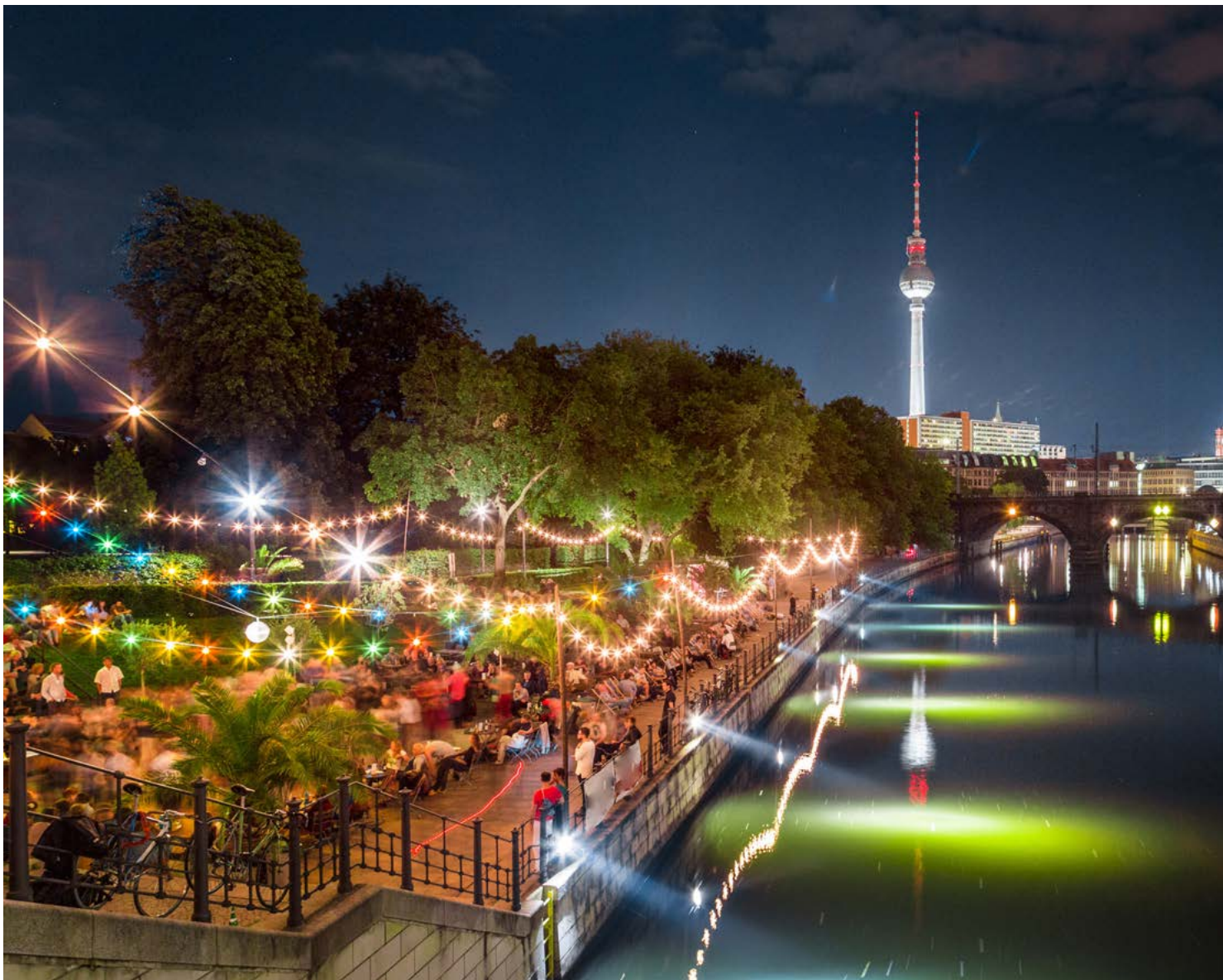
Für die Frage des Betriebsausgabenabzugs empfehlen wir folgende Prüfschritte:

#### 3.1 Prüfung der Angemessenheit

Zunächst ist zu prüfen, ob die Aufwendungen nach allgemeiner Verkehrsauffassung angemessen sind. Hier wurde gesetzlich keine betragsmäßige Obergrenze festgelegt – wobei 110 € p.P. in der Praxis nicht beanstandet werden. Weiter ist die Angemessenheit nach den jeweiligen Branchenverhältnissen zu beurteilen; als Indiz können hier der Gewinn, der Umsatz des Betriebs, die Bedeutung der Bewirtungsmaßnahme für den Geschäftserfolg oder der Wert des in Rede stehenden Auftrags herangezogen werden.

Würde die Prüfung der Angemessenheit zum Ergebnis führen, dass die Bewirtungskosten unangemessen hoch sind, sind diese in einen angemessenen und einen unangemessenen Teil zu separieren, wobei der unangemessene Teil in voller Höhe als nicht abzugsfähige Betriebsausgabe zu behandeln ist.





### 3.2 Ordnungsgemäßer Nachweis

Dann ist zu prüfen, ob die Höhe und betriebliche Veranlassung der Aufwendungen der Bewirtung ordnungsgemäß nachgewiesen werden kann; nachgewiesen werden müssen z.B. Angaben zu Ort, Tag, Teilnehmer, Anlass und Höhe der Aufwendungen.

Für den Fall der Gaststätten-Bewirtung genügen Angaben zu Anlass und Teilnehmer der Bewirtung sowie die Vorlage der vom Restaurant ausgestellten Rechnung. Diese muss zudem den Namen des bewirtenden Steuerpflichtigen enthalten, sofern der Gesamtbetrag der Rechnung (entspr. § 14 UStG) größer als 250 € ist. Auch muss das Nachweisdokument zur betrieblichen Veranlassung eigenhändig vom Steuerpflichtigen unterschrieben werden, so die Rechtsprechung. Hinsichtlich der Veranlassung der Bewirtung muss diese genau angegeben sein, nicht ausreichend wären Angaben wie z.B. Arbeitsgespräch oder Geschäftsessen.

### 3.3 Berechnung

Abzüglich der unangemessenen Aufwendungen sind die verbleibenden angemessenen und nachgewiesenen Aufwendungen zu 70% als Betriebsausgaben und zu 30% als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben (keine Einkommensminderung) zu berücksichtigen. Diese Abzugsbegrenzung ist u.U. auch anteilig für die Bewirtungsaufwendungen, die auf den Steuerpflichtigen oder dessen Arbeitnehmer entfallen, anzuwenden.

### 4. Umsatzsteuerliche Behandlung

Zur Bewirtung von Kunden bzw. Geschäftsfreunden bezieht der Unternehmer oftmals Leistungen anderer Unternehmer wie z.B. Getränkelieferanten. Unter den allgemeinen Voraussetzungen des Vorsteuerabzugs kann der leistungsempfangende Unternehmer Vorsteuerbeträge geltend machen, soweit diese auf Bewirtungskosten entfallen, die angemessen sind. Anders als im



Ertragsteuerrecht (nur 70% Betriebsausgaben) kommt es dabei nicht zu einer prozentualen Vorsteuerkürzung, vielmehr kann die Vorsteuer hier zu 100% abgezogen werden. Jedoch dürfen Vorsteuerbeträge für unangemessene Bewirtungskosten (mangels unternehmerischer Veranlassung) nicht berücksichtigt werden.

**Hinweis:** Ob fehlende ertragsteuerlich vorgeschriebene Nachweispflichten gleichzeitig zur Versagung des Vorsteuerabzugs führen, ist in der Rechtsprechung nicht abschließend/einheitlich geklärt. Es empfiehlt sich daher, vorsorglich den Vorsteuerabzug an die ertragsteuerlich vorausgesetzten Nachweispflichten zu knüpfen.

## 5. Bewirtung von Mitarbeitern

Nachfolgend wird isoliert die Bewirtung des Arbeitnehmers durch den Arbeitgeber betrachtet. Dies ist der Fall, wenn ausschließlich der Arbeitnehmer, jedoch keine weiteren Personen, z.B. Kunden, bewirtet wird. Unterschieden wird in Abschn. 5.1 – 5.4, aus welchen Gründen der Arbeitnehmer bewirtet wird.

### 5.1 Auswärtstätigkeit/doppelte Haushaltsführung

Bewirtungen von Arbeitnehmern bei Auswärtstätigkeiten oder doppelter Haushaltsführung sind übliche Beköstigung. Die Bewertung dieser „üblichen“ Mahlzeit erfolgt über den amtlichen Sachbezugswert: Im Jahr 2023 sind dies 2,00 € (2022: 1,87 €) für ein Frühstück und 3,80 € (2022: 3,57 €) für ein Mittag- oder Abendessen. Als „üblich“ wird eine Mahlzeit (inkl. Getränke) angesehen, wenn ihr Preis 60 € nicht übersteigt. Wird diese Grenze überschritten, ist der tatsächliche Preis als Arbeitslohn anzusetzen. Obiges gilt auch für Mahlzeiten, die auf Veranlassung des Arbeitgebers von einem Dritten an den Arbeitnehmer abgegeben werden.

Allerdings dürfen übliche Mahlzeiten nicht als Arbeitslohn erfasst werden, sofern der Arbeitnehmer für die Auswärtstätigkeit eine Verpflegungspauschale als Werbungskosten geltend machen kann, d.h. sofern er innerhalb der Dreimonatsfrist nachweislich mehr als acht Stunden von seiner Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte abwesend ist oder eine mehrtägige Auswärtstätigkeit mit Übernachtung vorliegt. Nach Ablauf der Dreimonatsfrist ist Bewirtung grundsätzlich als Arbeitslohn zu erfassen.

Der Arbeitnehmer kann für die ihm tatsächlich entstandenen Mehraufwendungen die Verpflegungspauschalen als Werbungskosten ansetzen bzw. in entsprechender Höhe einen steuerfreien Arbeitgeberersatz erhalten. Der Werbungskostenabzug wird jedoch tageweise gekürzt, wenn dem Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber oder auf dessen Veranlassung von einem Dritten eine Mahlzeit zur Verfügung gestellt wird (Kürzungsbeträge: 20% für ein Frühstück, 40% jeweils für Mittag- und Abendessen der für die 24-stündige Abwesenheit geltenden höchsten Verpflegungspauschale).

Im Inland würde dies für Auswärtstätigkeiten einer Kürzung der jeweiligen Verpflegungspauschale um 5,60 € pro Frühstück und 11,20 € jeweils pro Mittag- und Abendessen ausmachen.

### 5.2 Gesellschaftliche Veranstaltung

Bewirtungen bei z.B. einer Gebäudeeinweihung liegen im überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers, so dass kein geldwerter Vorteil für den Arbeitnehmer anzusetzen ist.

### 5.3 Außergewöhnliche Arbeitseinsätze

Der in diesem Fall erlangte geldwerte Vorteil führt nicht zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Voraussetzungen sind:

- » Die Bewirtung findet während oder unmittelbar nach Beendigung des Arbeitseinsatzes statt,
- » der Arbeitgeber hat ein überwiegend betriebliches Interesse an einer günstigen Gestaltung des Arbeitsablaufs und
- » der Wert der Speisen nebst Getränken liegt unter 60 €.

### 5.4 Beförderung, Geburtstag, etc.

Bei dieser Art Betriebsveranstaltungen liegt kein steuer- und sozialversicherungspflichtiger Arbeitslohn vor (Ausnahme: Aufwendung je teilnehmender Person übersteigt 110 € brutto; mehr dazu siehe im Beitrag zur Betriebsveranstaltung ab S. 16 in diesem Spezial).



# Wohnraumüberlassung an Arbeitnehmer

## Wichtige Abgrenzungsfragen im Zusammenhang mit der betrieblichen Veranlassung

Die unentgeltliche oder verbilligte Überlassung von Wohnraum durch den Arbeitgeber kann vor allem in den Ballungszentren ein Instrument sein, potenzielle Arbeitnehmer für sich zu gewinnen. Auch bei einer vorübergehenden Entsendung kann eine Wohnraumüberlassung einen wichtigen Teil des „Gesamtpakets“ für den Arbeitnehmer bilden. Generell unterliegt ein solcher Sachbezug als geldwerter Vorteil der Lohnsteuer und der Sozialversicherung.

### 1. Lohnsteuerliche Behandlung

#### 1.1 Abgrenzung zwischen Wohnung und Unterkunft

Für lohnsteuerliche Zwecke wird danach differenziert, ob der Arbeitgeber eine Wohnung oder eine Unterkunft überlässt:

- » Eine Wohnung ist dadurch charakterisiert, dass in ihr ein selbständiger Haushalt geführt werden kann. Es muss sich dabei um eine geschlossene Einheit von Räumen handeln, in der mindestens eine Wasserversorgung und -entsorgung, eine mit einer Küche vergleichbare Kochgelegenheit sowie eine Toilette vorhanden sind.
- » Sofern dagegen Räume wie Küchen, Toiletten, Bäder oder auch Schlafräume von anderen Personen mitbenutzt werden können, handelt es sich um eine Unterkunft. Dazu gehören z.B. auch Baracken, Wohncontainer oder Wohnwagen.

#### 1.2 Überlassung einer Wohnung

Nach der Sachbezugsentgeltverordnung (SvEV) ist als Wert des Sachbezugs bei unentgeltlicher Überlassung





einer Wohnung grundsätzlich der ortsübliche Mietpreis anzusetzen. Vom Arbeitnehmer gezahlte Beträge sind auf diesen Wert anzurechnen.

Der ortsübliche Mietpreis ergibt sich aus dem Mietspiegel, wobei hier der Wert am unteren Ende der Preisspanne verwendet werden kann. Nach der SvEV sind bei der Bestimmung des ortsüblichen Mietpreises auch die „sich aus der Lage der Wohnung zum Betrieb ergebenden Beeinträchtigungen“ zu berücksichtigen.

**Hinweis:** Mietspiegel beziehen sich i.d.R. nur auf unmöblierte Wohnungen. Bei teil- oder vollmöblierten Wohnungen wird man den ortsüblichen Mietpreis z.B. über entsprechende Anpassungsrechnungen ermitteln müssen.

Bei einer verbilligten Wohnungsüberlassung unterbleibt gem. § 8 Abs. 2 Satz 12 EStG der Ansatz eines Sachbezugs, „soweit das vom Arbeitnehmer gezahlte Entgelt mindestens zwei Drittel des ortsüblichen Mietwerts und dieser nicht mehr als 25 € je Quadratmeter ohne umlagefähige Kosten im Sinne der Verordnung über die Aufstellung von Betriebskosten beträgt“.

Sofern die Geschäftstätigkeit des Arbeitgebers in der Vermietung von Wohnungen besteht, kann der sog. Rabattfreibetrag gem. § 8 Abs. 3 EStG i.H. von 1.080 € jährlich in Anspruch genommen werden. Zur Ermittlung des geldwerten Vorteils ist die Miete, die ansonsten im allgemeinen Geschäftsverkehr verlangt würde, um 4% zu kürzen.

### 1.3 Überlassung einer Unterkunft

Als Wert des Sachbezugs bei unentgeltlicher Überlassung einer Unterkunft ist der jeweils geltende amtliche Sachbezugswert gemäß der SvEV anzusetzen. Dieser beträgt in 2023 grundsätzlich monatlich 265 €.

Bei einer Belegung der Unterkunft mit mehreren Personen, für Jugendliche und Auszubildende, bei Aufnahme des Beschäftigten in den Haushalt des Arbeitgebers sowie bei Gemeinschaftsunterkünften wird dieser Betrag um bestimmte Prozentanteile gekürzt.

### 1.4 Weitere Aspekte

Der geldwerte Vorteil aus der Wohnraumüberlassung kann nicht pauschal versteuert werden. Es ist jeweils eine individuelle Versteuerung nach den elektronischen Lohnsteuerabzugsmerkmalen vorzunehmen.

**Hinweis:** Sofern die vom Arbeitgeber überlassene Wohnung oder Unterkunft im Rahmen einer doppelten Haus-

haltsführung des Arbeitnehmers genutzt wird, besteht die Möglichkeit, den geldwerten Vorteil unter den Voraussetzungen von § 3 Nr. 13 bzw. Nr. 16 EStG als steuerfreien Werbungskostenersatz zu behandeln.

Generell gilt, dass für Zwecke der Sozialversicherung grundsätzlich die lohnsteuerlichen Werte maßgeblich sind.

## 2. Umsatzsteuerliche Behandlung

### 2.1 Allgemeines

Die Überlassung von Wohnraum an Arbeitnehmer stellt grundsätzlich einen steuerbaren Umsatz dar, weil sie sich im Rahmen eines Leistungsaustausches vollzieht (Wohnraum gegen Arbeitsleistung sowie ggf. eine Zuzahlung des Arbeitnehmers).

Für die Ermittlung der Bemessungsgrundlage dieses Umsatzes ist bei freier Wohnung oder Unterkunft grundsätzlich von den Werten der SvEV auszugehen (vgl. Abschn. 1.8 Abs. 9 des Umsatzsteuer-Anwendungserlasses, UStAE), d.h. entweder ist der ortsübliche Mietpreis oder der amtliche Sachbezugswert maßgeblich (s.u. Abschn. 1.2). Aus diesem Wert ist im Falle einer Steuerpflicht die Umsatzsteuer herauszurechnen, d.h. es handelt sich dann bei der Bemessungsgrundlage jeweils um Nettowerte.

#### Beispiel:

Sachbezugswert der Unterkunft	=	265,00 €
darin enthalten 7% USt	=	17,33 €
Bemessungsgrundlage	=	247,67 €

Leistet der Arbeitnehmer eine Zuzahlung, kommt es darauf an, ob diese höher ist als der Wert lt. SvEV oder niedriger. Maßgeblich ist dann der jeweils höhere Wert, aus dem dann im Falle einer Steuerpflicht die Steuer herauszurechnen ist.

### 2.2 Steuerbefreiung und Auswirkung auf den Vorsteuerabzug

Grundsätzlich ist die Vermietung von Wohnraum gem. § 4 Nr. 12 UStG steuerfrei, soweit die Räumlichkeiten nicht zur kurzfristigen Beherbergung von Fremden bereitgehalten werden.

Die nicht kurzfristige, sondern dauerhafte Überlassung von Wohnraum an Arbeitnehmer ist steuerfrei, wobei die zeitliche Grenze nach Auffassung der Finanzverwaltung bei sechs Monaten liegt. Eine Überlassung

für einen kürzeren Zeitraum ist daher als steuerpflichtig zu behandeln. Für die Anwendung der Grenze von sechs Monaten kommt es grundsätzlich nicht auf die tatsächliche Dauer der Überlassung an, sondern auf die Absichten des Vermieters. Der Vermieter sollte seine diesbezüglichen Absichten daher nachvollziehbar dokumentieren.

Eine Option zur Steuerpflicht ist bei der steuerfreien Vermietung von Wohnraum nicht möglich.

## Hinweis

Im Falle der Steuerbefreiung können die Vorsteuern für Eingangsleistungen, die in unmittelbarem Zusammenhang mit der steuerfreien Vermietung stehen, nicht abgezogen werden. Das betrifft u.U. auch die Gebäudeherstellungskosten, also vergleichsweise hohe Beträge.

# Lohn- und Umsatzsteuer bei Betriebsveranstaltungen

## Freibetrag nutzen und Freigrenze beachten

**Bei Betriebsveranstaltungen handelt es sich um Veranstaltungen, die zwar in einem betrieblichen Rahmen stattfinden, jedoch gesellschaftlichen Charakter haben. Typische Betriebsveranstaltungen sind etwa Weihnachtsfeiern, Jubiläumsfeiern und Betriebsausflüge. Hierzu sind lohn- und umsatzsteuerliche Details klärungsbedürftig.**

### 1. Lohnsteuerliche Behandlung

#### 1.1 Voraussetzungen der steuerlichen Anerkennung als Betriebsveranstaltung

Um in den Genuss der lohnsteuerlichen Vorteile für Betriebsveranstaltungen zu kommen, ist es erforderlich, dass an der Veranstaltung zu mehr als der Hälfte Betriebsangehörige und deren Begleitpersonen teilnehmen. Bei der Berechnung der Quote werden auch Arbeitnehmer anderer Konzernunternehmen sowie ggf. Leiharbeiter berücksichtigt.

Zudem muss die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offenstehen. Bezieht sich die Veranstaltung nur auf eine bestimmte Organisationseinheit, muss die Teilnahme allen Mitarbeitern dieser Organisationseinheit ermöglicht werden. Dabei ist es unerheblich, ob die Veranstaltung durch den Arbeitgeber oder den Betriebsrat organisiert wird.

**Hinweis:** Sie können auch im digitalen Rahmen stattfinden (z.B. per Online-Meeting, in dessen Rahmen zuvor an die Arbeitnehmer geschickte Lebensmittel verzehrt werden).

Veranstaltungen mit dem Ziel, bestimmte Arbeitnehmer für besondere Leistungen zu belohnen, wie z.B. eine

Abendveranstaltung für die 10 umsatzstärksten Mitarbeiter, zählen hingegen nicht zu den Betriebsveranstaltungen. Zuwendungen an Arbeitnehmer auf Veranstaltungen, welche die Kriterien einer Betriebsveranstaltung nicht erfüllen, sind nach den allgemeinen lohnsteuerlichen Grundsätzen zu behandeln.

#### 1.2 Lohnsteuerlicher Freibetrag sowie Pauschalversteuerung

Betriebsveranstaltungen können bis zu zwei Mal im Jahr vollständig steuerfrei durchgeführt werden, wenn die Kosten den Freibetrag von 110 € pro Person und Veranstaltung inkl. Umsatzsteuer nicht überschreiten.

Bei der Ermittlung der Gesamtkosten sind sämtliche Kosten, die unmittelbar die Veranstaltung betreffen, zu berücksichtigen. Dazu gehören insbesondere:

- » Speisen, Getränke, Süßigkeiten und Tabakwaren
- » Übernahme von Übernachtungs- und Fahrtkosten
- » musikalische Unterhaltung und künstlerische Darbietungen
- » Eintrittskarten für Museen, Sportstätten, Sehenswürdigkeiten etc., die als Programmbestandteil der Betriebsveranstaltung besucht werden
- » Aufwendungen für den äußeren Rahmen: Raumkosten, Beleuchtung und Eventmanagement

Die Gesamtkosten müssen durch die Anzahl der teilnehmenden Personen geteilt werden, um die Einhaltung des Freibetrags von 110 € feststellen zu können. Der auf die Begleitperson entfallende Anteil der Zuwendung ist dem jeweiligen Arbeitnehmer zuzurechnen, d.h. für Begleitpersonen kann kein zusätzlicher Freibetrag von 110 € in Anspruch genommen werden.



Zudem ist es unerheblich, wie viele Personen für die Betriebsveranstaltung angemeldet waren. Für die Berechnung der Kosten pro Person ist allein die tatsächliche Teilnehmerzahl entscheidend. Kosten, die durch die kurzfristige Nichtteilnahme angemeldeter Personen entstehen (sog. „No-Show-Kosten“), sind Bestandteil der Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung, die auf die teilnehmenden Arbeitnehmer verteilt werden.

Wird der Freibetrag überschritten, kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer auf den übersteigenden Betrag pauschal i.H. von 25% (zzgl. 5,5% SolZ sowie ggf. pauschaler Kirchensteuer) ermitteln. Die pauschalversteuerten Gehaltsbestandteile sind in der Sozialversicherung beitragsfrei.

Der Freibetrag von 110 € gilt für jede Betriebsveranstaltung gesondert, d.h. er kann nicht verdoppelt werden, wenn der Arbeitgeber nur eine einzige Betriebsveranstaltung im Jahr durchführt. Werden mehr als zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr durchgeführt, kann der Arbeitgeber entscheiden, auf welche zwei Veranstaltungen er die zur Verfügung stehenden Freibeträge anwendet.

## 2. Umsatzsteuerliche Freigrenze

Ob eine Betriebsveranstaltung vorliegt und wie die Kosten, die auf den einzelnen Arbeitnehmer entfallen, zu berechnen sind, richtet sich für Zwecke der Umsatzsteuer nach den zuvor genannten lohnsteuerrechtlichen Grundsätzen.

Die Wirkungsweise des Betrags von 110 € ist umsatzsteuerlich jedoch anders als bei der Lohnsteuer. Bei der Umsatzsteuer hat der Betrag den Charakter einer „Freigrenze“: Sofern der Betrag je Arbeitnehmer und Betriebsveranstaltung 110 € einschließlich Umsatzsteuer nicht überschreitet, wird ein überwiegend betriebliches Interesse des Arbeitgebers an der Zuwendung unterstellt. Die Zuwendung unterliegt daher nicht der Umsatzsteuer. Der Vorsteuerabzug der Aufwendungen für die Betriebsveranstaltung richtet sich nach der Gesamttätigkeit des Unternehmers.

## Empfehlung

Lohnsteuerlich ist auf formale Kriterien insbesondere hinsichtlich der teilnehmenden Personen zu achten. In umsatzsteuerlicher Perspektive gilt es zu beachten, dass bei einer Überschreitung des Betrags von 110 € für den gesamten Betrag eine Mitveranlassung durch die Privatsphäre des Arbeitnehmers unterstellt wird. Das hat zur Folge, dass aus den Eingangsleistungen für die Betriebsveranstaltung kein Vorsteuerabzug möglich ist. Als Konsequenz hieraus unterbleibt eine Umsatzsteuererhebung der Zuwendung.



# Zuwendung von Gutscheinen an Arbeitnehmer

## Neue Anwendungsbestimmungen der Finanzverwaltung

Eine besondere Form der Sachzuwendungen stellen Gutscheine und Geldkarten dar, für die seit dem 1.1.2020 neugefasste gesetzliche Regelungen gelten. Die Finanzverwaltung hat mit BMF-Schreiben vom 13.4.2021 und 15.3.2022 sehr ausführlich zu den Voraussetzungen, nach denen Gutscheine und Geldkarten als Sachbezüge gelten, Stellung bezogen.

### 1. Lohnsteuerliche Aspekte

#### 1.1 Allgemeines

Als Sachbezug einzuordnende Gutscheine und Geldkarten bleiben nur dann außer Ansatz, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Der steuerliche Vorteil soll insbesondere im Rahmen von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen sein.

**Hinweis:** Die Sachbezugsgrenze von 50 € stellt eine Freigrenze dar. Das bedeutet, dass auch bei einer nur geringfügigen Überschreitung des Betrags sowohl die Steuerfreiheit als auch die Sozialversicherungsfreiheit für den gesamten Bezug verlorengeht.

#### 1.2 Anforderungen an Gutscheine und Geldkarten, um als Sachbezug zu gelten

Gutscheine und Geldkarten nehmen eine Sonderstellung ein. Wenn sie auf einen Geldbetrag lauten, gehören diese zu den Geldleistungen. Sie werden jedoch gem. § 8 Abs. 1 Satz 3 EStG wie Sachbezüge behandelt, wenn sie ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen berechtigen und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 (Buchst. a, b oder c) des Zahlungsdiensteaufsichtsgesetzes (ZAG) erfüllen (sog. Rückfallklausel).

Unter Bezugnahme auf das ZAG grenzt die Finanzverwaltung mit den o.g. BMF-Schreiben die Einsatzbarkeit von Gutscheinen und Geldkarten für die Gewährung von Sachbezügen ein. Gutscheine und Geldkarten müssen einer der nachfolgend aufgeführten vier Fallgruppen zuzuordnen sein, um als Sachbezug anerkannt werden zu können.

**(1) Eigene Produktpalette:** Hierunter fallen Gutscheine oder Geldkarten, die dazu berechtigen, ausschließlich Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller des Gutscheins aus seiner eigenen Produktpalette zu beziehen. Sitz und Produktpalette des Ausstellers sind nicht auf das Inland beschränkt.

**Beispiel:** Im Tankstellen-Shop einlösbare Geschenkkarten eines bestimmten Tankstellenbetreibers.

Sofern die Karten online verwendbar sind, ist zu beachten, dass die Karten nicht für Produkte von Fremdanbietern („Marketplace“) einsetzbar sein dürfen, da in diesem Fall mangels Waren oder Dienstleistungen des Gutscheinausstellers keine Sachbezüge vorliegen.

**(2) Begrenztes Netz:** Diese Fallgruppe umfasst Gutscheine oder Geldkarten, die dazu berechtigen, aufgrund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller und Akzeptanzstellen bei einem begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen in Deutschland ausschließlich Waren oder Dienstleistungen zu beziehen.

Ein begrenzter Kreis von Akzeptanzstellen gilt für steuerliche Zwecke als erfüllt bei

- » städtischen Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden in Deutschland oder im Internetshop der jeweiligen Akzeptanzstelle,
- » Einkaufs- und Dienstleistungsverbänden, die sich auf eine bestimmte inländische Region erstrecken (z.B. mehrere benachbarte Städte und Gemeinden im ländlichen Raum) oder im Internetshop der jeweiligen Akzeptanzstelle oder
- » aus Vereinfachungsgründen bei von einer bestimmten Ladenkette oder einem bestimmten Aussteller ausgegebenen Gutscheinen oder Guthabekarten zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen in den einzelnen Geschäften in Deutschland oder den Internetshop dieser Ladenkette mit einheitlichem Marktauftritt (z.B. ein Symbol, eine Marke, ein Logo).

**Beispiele:** Im Einzelhandel einlösbare Geschenkkarten oder Gutscheine einer bestimmten Ladenkette.

**(3) Begrenztes Waren- und Dienstleistungsspektrum:** Diese Fallgruppe betrifft Gutscheine oder Geldkarten, die nur dazu berechtigen, Waren oder Dienstleistungen ausschließlich aus einer sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette zu beziehen. Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen und den Bezug in Deutschland kommt es bei dieser Alternative aber nicht an. Hierfür ist erforderlich, dass die Eingrenzung des Waren- oder Dienstleistungsbezugs auf eine bestimmte Ladenkette mittels der im elektronischen Zahlungssystem zur Verwendung kommenden Händleridentifikationskriterien (z.B. Ver-



tragshändlernummer, Vertragsunternehmernummer) vertraglich und technisch vorgenommen wird.

**Beispiele:** Gutscheine oder Geldkarten, die zum Bezug von Kraftstoff, Büchern etc. berechtigen.

**(4) Zweckkarten:** Darunter sind Gutscheine oder Geldkarten zu verstehen, die nur dazu berechtigen, aufgrund von Akzeptanzverträgen zwischen Aussteller und Akzeptanzstellen Waren oder Dienstleistungen ausschließlich für bestimmte soziale oder steuerliche Zwecke in Deutschland zu beziehen (also zweckgebundene Karten). Auf die Anzahl der Akzeptanzstellen kommt es nicht an.

**Beispiele:** Essensgutscheine, Karten für Gesundheitsmaßnahmen.

### 1.3 Negativabgrenzungen: nicht begünstigte Gutscheine und Geldkarten

Mit BMF-Schreiben vom 15.3.2022 hat die Finanzverwaltung die Kriterien insbesondere für die Anerkennung von Geldkarten als Sachbezug weiter verschärft. Danach liegt stets Barlohn vor, wenn diese:

- » über eine Barauszahlungsfunktion verfügen (die Auszahlung und Übertragung von Restguthaben bis zu 1 € ist unschädlich);
- » über eine eigene IBAN verfügen;
- » für Überweisungen (insbesondere Hinterlegung im Internet) verwendet werden können;
- » den Erwerb von Devisen und Kryptowährungen (z.B. Bitcoin) erlauben;
- » als generelles Zahlungsmittel hinterlegt werden können; oder
- » ausschließlich zum Erwerb anderer Gutscheine dienen, die nicht insgesamt die Anforderungen des ZAG erfüllen (z.B. auf Gutscheinportalen).

### 1.4 Zufluss des Arbeitslohns

Für die Anwendung der monatlichen 50-€-Grenze stellt sich die Frage, wann die Gutscheine tatsächlich als Arbeitslohn „zugeflossen“ sind. Dabei ist zwischen den Gutscheinarten zu unterscheiden. Für Gutscheine und Geldkarten, die beim Arbeitgeber einzulösen sind, erfolgt der Lohnzufluss im Zeitpunkt der Einlösung. Sind Gutscheine bzw. Geldkarten dagegen bei einem Dritten einzulösen, fließt der Lohn bereits bei Hingabe des Gut-

scheins bzw. bei Aufladung des Guthabens zu. Werden in verschiedenen Monaten ausgestellte Gutscheine angesammelt und auf einmal eingelöst, gilt in diesem Fall für die Beurteilung der Einhaltung der 50-€-Grenze trotzdem der Ausgabezeitpunkt.

## 2. Umsatzsteuerliche Aspekte

### 2.1 Gutscheine für Waren des eigenen Unternehmens

Gibt der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer Warengutscheine aus, die für eigene Produkte des Arbeitgebers gelten (z.B. Gutscheine an Mitarbeiter von Warenhäusern), liegen regelmäßig umsatzsteuerpflichtige Sachzuwendungen vor. Der lohnsteuerliche Rabattpflichtbetrag i.H. von 1.080 € jährlich ist für die Umsatzbesteuerung nicht anwendbar. Bemessungsgrundlage für die Umsatzsteuer sind die Selbstkosten (Einkaufspreise) des Arbeitgebers für die durch Einlösung des Gutscheins zugewendeten Produkte.

### 2.2 Gutscheine für Waren fremder Unternehmen

Bei der umsatzsteuerlichen Behandlung von Gutscheinen für Waren fremder Unternehmen ist eine Differenzierung nach der Art des Gutscheins vorzunehmen.

#### 2.2.1 Einzweck-Gutschein

Beim Einzweck-Gutschein liegen bereits bei dessen Ausstellung alle relevanten Informationen vor (z.B. Ort der Lieferung, geschuldete Umsatzsteuer). Daher kann eine eventuelle Umsatzbesteuerung bereits im Zeitpunkt der Ausgabe bzw. Übertragung des Gutscheins erfolgen. Steht bei Erwerb des Gutscheins bereits fest, dass diese an die Arbeitnehmer für deren private Verwendung weitergegeben werden sollen, hat der Arbeitgeber grundsätzlich keine Vorsteuerabzugsberechtigung aus dem Ankauf der Gutscheine. Andererseits erfolgt aufgrund der fehlenden Vorsteuerabzugsberechtigung auch keine Besteuerung unentgeltlicher Wertabgaben. Der Erwerb und die Weitergabe der Gutscheine sind in diesem Fall umsatzsteuerlich irrelevant.

Stand dagegen die Verwendung des Gutscheins für den privaten Bedarf des Arbeitnehmers zum Zeitpunkt des Erwerbs noch nicht fest und hat der Arbeitgeber den Vorsteuerabzug geltend gemacht, sind die Rechtsfolgen einer unentgeltlichen Wertabgabe zu prüfen, da unentgeltliche Sachzuwendungen an Arbeitnehmer für dessen privaten Bedarf als unternehmensfremde Tätigkeiten gelten. Das ergibt sich aus der Besonderheit, dass die Ausgabe eines Einzweckgutscheins als Lieferung oder

sonstige Leistung der mit dem Gutschein einzulösenden Leistung gilt. Daher kann auch die unentgeltliche Übertragung eines Einzweckgutscheins an Arbeitnehmer für dessen privaten Bedarf zu einem steuerbaren Umsatz führen. Im Ergebnis wird die unentgeltliche Wertabgabe einer Lieferung oder sonstigen Leistung gegen Entgelt umsatzsteuerlich gleichgestellt.

**Hinweis:** Die Bemessungsgrundlage bestimmt sich nach § 10 Abs. 4 Satz 1 UStG mit dem im Zeitpunkt der Übertragung maßgebenden Einkaufspreis, subsidiär dem Selbstkostenpreis.

#### 2.2.2 Mehrzweck-Gutschein

Liegen hingegen im Ausstellungszeitpunkt des Gutscheins nicht alle Informationen für die zuverlässige Bestimmung der Umsatzsteuer vor, handelt es sich um einen Mehrzweck-Gutschein. Die Umsatzbesteuerung erfolgt dann erst bei Einlösung des Gutscheins im Zeitpunkt der tatsächlichen Leistungserbringung, nicht schon bei dessen Ausgabe. Die Ausgabe eines Mehrzweck-Gutscheins an einen Arbeitnehmer ist daher mangels Vorsteuerabzug des Arbeitgebers grundsätzlich umsatzsteuerneutral.

## 3. Fazit

Die lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtlichen Anforderungen für die Ausgabe von Gutscheinen und Geldkarten als Sachzuwendungen an Arbeitnehmer haben sich spätestens mit dem Auslaufen der von der Finanzverwaltung zugestandenen Übergangsfristen ab 2022 deutlich verschärft. Insbesondere die Bezugnahme auf das ZAG führt nicht zu einer Vereinfachung der Handhabung. Voraussetzung für eine zutreffende umsatzsteuerliche Behandlung ist vorrangig die sachgerechte Unterscheidung von Einzweck- und Mehrzweck-Gutscheinen.

## Empfehlung

Unter Bezugnahme auf das Zahlungsdienstenaufsichtsgesetz (ZAG) hat die Finanzverwaltung mit den o.g. BMF-Schreiben die Einsetzbarkeit von Gutscheinen und Geldkarten für die Gewährung von Sachbezügen eingegrenzt. Bestehende Verträge sind in jedem Fall daraufhin zu überprüfen, ob die o.g. Voraussetzungen für Sachbezüge noch erfüllt werden.



# E-Mobilität: Fahrrad und Kfz als Steuersparmodelle?

## Die Bereitstellung von E-Mobilität an den Arbeitnehmer aus lohn- und umsatzsteuerlicher Perspektive

Die Möglichkeit, Fahrzeuge des Unternehmens auch privat nutzen zu können, ist für Arbeitnehmer nach wie vor sehr attraktiv. In den letzten Jahren hat insbesondere die Überlassung von Elektrofahrzeugen (Pkw und Fahrrad) stark zugenommen. Dadurch drückt der Arbeitgeber seine Wertschätzung gegenüber den Beschäftigten aus und stärkt die Bindung an das Unternehmen. Die hierbei eingeräumten lohnsteuerlichen Vergünstigungen finden in der Umsatzsteuer jedoch keine Anwendung, weshalb die steuerliche Gesamtbeurteilung erschwert wird. In den folgenden Abschnitten werden sowohl die lohnsteuerliche als auch die umsatzsteuerliche Behandlung der privaten Fahrzeugnutzung dargestellt.

### 1. Lohnsteuerliche Behandlung

Im Vergleich mit der Handhabung bei der Umsatzsteuer (s.u. Abschn. 2) ist die lohnsteuerliche Behandlung von weiteren Kriterien abhängig.

Entscheidend ist,

- » um welche Art von Elektrofahrzeug es sich handelt,
- » ob das Elektrofahrzeug zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn überlassen wird oder
- » ob der Arbeitnehmer im Rahmen einer Gehaltsumwandlung wirtschaftlich an den Leasingraten beteiligt wird.

Zudem bestehen lohnsteuerliche Vergünstigungen für klassische E-Bikes (sog. Pedelecs).

#### 1.1 Kraftfahrzeuge (Kfz)

Bei der Überlassung eines Kraftfahrzeugs an den Arbeitnehmer wird grundsätzlich 1% des Bruttolistenpreises pauschal als geldwerter Vorteil nach § 8 Abs. 2 Satz 2 und 3 EStG angesetzt. Dem kann steuerbegünstigend nur entgegengewirkt werden, indem der private Nutzungsanteil durch ein ordnungsgemäßes Fahrtenbuch i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 4 EStG nachgewiesen wird.



Für Hybrid-Fahrzeuge besteht der lohnsteuerliche Vorteil, dass nur die Hälfte des Bruttolistenpreises anzusetzen ist. Wenn das Elektrofahrzeug keinerlei Kohlendioxidemissionen aufweist (reines Elektrofahrzeug) und der Bruttolistenpreis nicht mehr als 60.000 € beträgt, ist sogar nur ein Viertel des Bruttolistenpreises anzusetzen. Die Reduzierung der Bemessungsgrundlage findet auch bei der Berechnung der 0,03%-Werte für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte Anwendung.

## 1.2 Elektrofahrräder (S-Pedelecs)

Gleiches gilt für Elektrofahrräder, wenn sie verkehrsrechtlich als Kfz oder Kleinkraftrad einzuordnen sind (S-Pedelecs über 25 km/h). Auch hier kann bei einer erstmaligen Überlassung nach dem 31.12.2019 ein Viertel des Bruttolistenpreises der 1%-Regelung zugrunde gelegt werden. Diese Vergünstigung endet nach derzeitiger Gesetzeslage am 31.12.2030.

## 1.3 E-Bikes (Pedelecs)

Wird dem Arbeitnehmer ein E-Bike (sog. Pedelec) zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn als Dienstrad überlassen, werden keine Lohnsteuer (§ 3 Nr. 37 EStG) und keine Sozialversicherungsbeiträge erhoben. Zudem spart der Arbeitgeber hierbei rund 20% der Sozialversicherungsbeiträge beim Arbeitgeberanteil.

Erfolgt die Zurverfügungstellung im Rahmen einer Barlohnumwandlung, so gelten die gleichen Regeln wie für Elektrofahrräder (S-Pedelecs). Ein Zuschlag für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte findet hier jedoch nicht statt.

**Hinweis:** Der Arbeitnehmer erhält kein Eigentum an dem Fahrrad, der Arbeitgeber überlässt es ihm lediglich zur Nutzung. Andernfalls würde es sich um steuer- und sozialversicherungspflichtigen Arbeitslohn handeln. Zur Klarstellung empfiehlt es sich, eine schriftliche Vereinbarung mit gleichem Inhalt zu treffen.

## 1.4 Stromladekosten

Das kostenlose oder verbilligte elektrische Aufladen eines Elektro- oder Hybridelektrofahrzeugs ist nach § 3 Nr. 46 EStG steuerfrei, wenn der Arbeitgeber die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

**Zwischenfazit:** Für die Besteuerung beim Arbeitnehmer bleiben Elektrofahrzeuge aller Art aufgrund der lohnsteuerlichen Begünstigungen weiterhin sehr attraktiv.

## 2. Umsatzsteuerliche Behandlung

### 2.1 BMF-Anwendungsschreiben zur Privatnutzung

Die Finanzverwaltung hat mit ihrem BMF-Schreiben vom 7.2.2022 (Az.: C 2 – S 7300/19/10004:001) zu der privaten Nutzung von Elektrofahrzeugen und der Überlassung an den Arbeitnehmer Stellung genommen.

Stellt der Unternehmer seinem Arbeitnehmer ein Elektrofahrzeug oder -fahrrad zur privaten Nutzung zur Verfügung, ist das Fahrzeug umsatzsteuerlich dem Unternehmen zuzuordnen. Die Vorsteuer aus den Anschaffungskosten, Leasingraten und den laufenden Kosten des Fahrzeugs ist abzugsfähig.

Die Finanzverwaltung nimmt bei der Überlassung des Fahrzeugs vom Unternehmer an den Arbeitnehmer eine Leistung und Gegenleistung an. Die Gegenleistung des Arbeitnehmers wird in seiner anteiligen Arbeitsleistung gesehen. Die private Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer unterliegt als eine unentgeltliche Wertabgabe nach § 3 Abs. 9a Nr. 1 UStG der Umsatzsteuer.

Als Bemessungsgrundlage für die Ermittlung der Umsatzsteuer kann entweder die 1%-Regelung (1% des Bruttolistenpreises) oder die Fahrtenbuchmethode angewendet werden.

Für Fahrräder gelten laut BMF folgende umsatzsteuerliche Sonderregelungen:

- » Die Privatnutzung kann mangels Tachometer nicht durch ein Fahrtenbuch nachgewiesen werden.
- » Für die 1%-Regelung kann der auf volle 100 € abgerundete Betrag der UVP des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers zugrunde gelegt werden. Aus diesem Bruttowert ist die Umsatzsteuer herauszurechnen.
- » Liegt der anzusetzende Wert des Fahrrads unter 500 €, entfällt die Umsatzbesteuerung.

**Zwischenfazit:** Die private Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer unterliegt immer der Umsatzbesteuerung. Das gilt auch für alle Elektrofahrzeuge (Ausnahme: Fahrräder bis 500 €).

### 2.2 Ausblick

Der EuGH teilt nicht die Ansicht der Finanzverwaltung bezüglich des Vorliegens einer Leistungsbeziehung (Urteil vom 20.1.2021 – Rs. C - 288/19, „QM“). Laut EuGH liegt nur dann eine entgeltliche Leistung vor, wenn der Arbeitnehmer tatsächlich eine Gegenleistung aufwendet, auf andere Vorteile verzichtet oder eine eindeutige Ver-





einbarung zur Gehaltsumwandlung getroffen wurde. Die Rechtsauffassung des EuGH hat Auswirkungen auf die Art des Umsatzes und die Ermittlung der Bemessungsgrundlage.

Innerhalb der deutschen Finanzverwaltung wird diese Fragestellung derzeit erörtert. Ein BMF-Schreiben dazu wird erwartet. Aktuell gilt nach Auffassung der Finanzverwaltung nach wie vor:

- » Die Fahrzeugüberlassung ist als entgeltlich zu würdigen, wenn sie im Arbeitsvertrag festgehalten ist oder mündlich vereinbart wurde. Von einer entgeltlichen Überlassung ist immer dann auszugehen, wenn dem Arbeitnehmer das Fahrzeug auf Dauer überlassen wird und der Arbeitnehmer das Fahrzeug ohne Einschränkung privat nutzen kann.
- » Aus dem Erwerb und den laufenden Betriebskosten des Fahrzeugs steht dem Unternehmer unter den Voraussetzungen des § 15 Abs. 1 UStG der

Vorsteuerabzug zu, sofern keine Ausschlussgründe vorliegen.

## Empfehlung

Lohnsteuerlich gesehen bleiben Elektrofahrzeuge aller Art beim Arbeitnehmer aufgrund der bestehenden Begünstigungen weiterhin sehr attraktiv. Zu beachten ist allerdings, dass die private Fahrzeugnutzung durch den Arbeitnehmer immer der Umsatzbesteuerung unterliegt; dies gilt auch für alle Elektrofahrzeuge (ausgenommen sind Fahrräder bis 500 €). Abzuwarten bleibt, wie sich die Finanzverwaltung zukünftig hinsichtlich der neuen EuGH-Auffassung zur Abgrenzung entgeltlicher Leistungen positionieren wird. Ihr PKF-Partner wird die Entwicklung im Auge behalten.



## Ihre Umsatzsteuerexperten von PKF

Felix Dalibor | Braunschweig  
 Thorsten Haake | Duisburg  
 Marco Herrmann | Köln  
 Elisabeth Hülsmann-Marstall | Osnabrück  
 Katinka Kammerer | München  
 Enrico Kiehne | Braunschweig  
 Martin Krebs | Stuttgart  
 Ralf Lüdeke | Hamburg  
 Thomas Niemann | Balingen  
 Ulrich Püschel | Berlin  
 Saskia Weber | Osnabrück

## Impressum

### PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft

EUREF-Campus 10/11 | 10829 Berlin | Tel. +49 30 306 907 -0 | [www.pkf.de](http://www.pkf.de)

Die Inhalte dieser PKF\* Publikation können weder eine umfassende Darstellung der jeweiligen Problemstellungen sein noch den auf die Besonderheiten von Einzelfällen abgestimmten steuerlichen oder sonstigen fachlichen Rat ersetzen. Wir sind außerdem bestrebt sicherzustellen, dass die Inhalte der PKF Publikation dem aktuellen Rechtsstand entsprechen, weisen aber darauf hin, dass Änderungen der Gesetzgebung, der Rechtsprechung oder der Verwaltungsauffassung immer wieder auch kurzfristig eintreten können. Deshalb sollten Sie sich unbedingt individuell beraten lassen, bevor Sie konkrete Maßnahmen treffen oder unterlassen.

Die PKF Deutschland GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft ist sowohl Mitglied im deutschen Netzwerk gemäß § 319 b HGB als auch Mitglied von PKF Global, dem Netzwerk von Mitgliedsunternehmen von PKF International Limited. Jedes Mitgliedsunternehmen ist ein eigenständiges und rechtlich unabhängiges Unternehmen und übernimmt keine Verantwortung oder Haftung für die Handlungen oder Unterlassungen der einzelnen nationalen oder internationalen Mitglieder oder Korrespondenzunternehmen von PKF Global. Die Angaben nach der Dienstleistungsinformationspflichten-Verordnung sind unter [www.pkf.de](http://www.pkf.de) einsehbar.

„PKF“ und das PKF-Logo sind eingetragene Marken, die von PKF International Limited und deren Mitgliedsunternehmen verwendet werden. Sie dürfen nur von einem ordnungsgemäß lizenzierten Mitgliedsunternehmen des Netzwerks verwendet werden.