

Mandanteninformation für Lohn und Gehalt Dezember 2022

1. Entgelt für Kennzeichenwerbung ist Arbeitslohn

Das Entgelt für Werbung des Arbeitgebers auf dem Kennzeichenhalter des privaten Pkw des Arbeitnehmers ist Arbeitslohn. Das gilt zumindest dann, wenn dem mit dem Arbeitnehmer abgeschlossenen "Werbemietvertrag" kein eigenständiger wirtschaftlicher Gehalt zukommt.

Hintergrund

Der Arbeitgeber A schloss mit einer Vielzahl seiner Mitarbeiter einen "Mietvertrag Werbefläche", mit dem sich die Mitarbeiter dazu verpflichteten, von A zur Verfügung gestellte, mit einem Werbeschriftzug versehene Kennzeichenhalter an ihren privaten Pkw anzubringen. Im Gegenzug erhielten die Mitarbeiter ein jährliches Entgelt von 255 EUR. Die Verträge waren auf die Dauer des Arbeitsverhältnisses befristet und konnten mit einer 2-monatigen Frist gekündigt werden.

Das Finanzamt sah die Vergütungen als Arbeitslohn an und nahm A mit Haftungsbescheid für nicht einbehaltene und abgeführte Lohnsteuer in Anspruch.

Das Finanzgericht wies die dagegen erhobene Klage mit dem Hinweis ab, das auslösende Moment für die Zahlungen sei die Stellung der Empfänger als Arbeitnehmer.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof bestätigte das Finanzgerichtsurteil und wies die Revision des A zurück. Die Zahlungen sind Arbeitslohn. Sie sind durch das Arbeitsverhältnis veranlasst und beruhen nicht auf einem Sonderrechtsverhältnis "Mietvertrag", da diesem kein eigener wirtschaftlicher Gehalt zukommt.

Besteht zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber neben dem Arbeitsverhältnis eine gesonderte Vereinbarung, entscheidet sich die Frage, ob ein Leistungsaustausch den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit oder aufgrund der Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, nach dem wirtschaftlichen Gehalt des Lebens Sachverhalts und nicht nach der äußeren Erscheinungsform. Deshalb steht der Abschluss eines neben dem Arbeitsvertrag bestehenden Rechtsverhältnisses der Behandlung eines Vorteils als Arbeitslohn nicht zwingend entgegen, während umgekehrt allein aus der Vereinbarung im Arbeitsvertrag nicht automatisch auf das Vorliegen von Arbeitslohn geschlossen werden kann.

Ob hiervon ausgehend ein zugeflossener Vorteil als Arbeitslohn anzusehen ist, beurteilt sich anhand einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalls. Das Finanzgericht hat dem abgeschlossenen "Werbevertrag" keinen eigenen wirtschaftlichen Gehalt beigemessen und für die daraus folgende Einordnung der Zahlung als Arbeitslohn auf folgende Gesichtspunkte abgestellt:

- die Erzielung einer Werbewirkung war nicht sichergestellt
- das Entgelt orientierte sich an der in § 22 Nr. 3 EStG geregelten Freigrenze von 256 EUR
- das Entgelt war nicht – wie sonst üblich – am Werbeeffect ausgerichtet
- Verträge wurden ausschließlich mit Mitarbeitern abgeschlossen
- die Laufzeit der Verträge war an das Bestehen eines Arbeitsverhältnisses gebunden
- kein ausschlaggebendes Gewicht der für einen wirtschaftlichen Gehalt sprechenden Gesichtspunkte

Den Gesichtspunkten, die für einen eigenen wirtschaftlichen Gehalt des Sonderrechtsverhältnisses "Mietvertrag" sprechen könnten (u. a. Vertragsschluss nicht mit allen Mitarbeitern, Abschluss eines gesonderten, schriftlichen als "Mietvertrag Werbefläche" bezeichneten Vertrags, Kündigungsmöglichkeit bei Fortbestand des Arbeitsverhältnisses) hat das Finanzgericht im Rahmen der Würdigung der Gesamtumstände kein ausschlaggebendes Gewicht beigemessen. Da diese Würdigung des Finanzgerichts nicht gegen allgemeine Erfahrungssätze oder Denkgesetze verstößt, sah sich der Bundesfinanzhof hieran gebunden.

2. Steuerfreies Stipendium mindert den Werbungskostenabzug

Leistungen aus einem Stipendium führen zu Arbeitslohn, wenn das Stipendium Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen abdecken soll. Handelt es sich um steuerfreie Ersatzleistungen, müssen die Werbungskosten nach § 3c EStG entsprechend gekürzt werden.

Hintergrund

Die X absolvierte in den Jahren 2013/2014 nach Abschluss der juristischen Ausbildung (Zweites Staatsexamen) ein Masterstudium (LL.M.) in den USA. Seit August 2014 ist sie als Rechtsanwältin tätig.

X erhielt für das Masterstudium ein Stipendium des Deutschen Akademischen Austauschdienstes (DAAD). Das Stipendium umfasste den Lebensunterhalt (Wohnung, Verpflegung), anteilige Studiengebühren und Reisekosten sowie Versicherungen.

X machte die Kosten für das Masterstudium als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit geltend (v. a. Studiengebühren, Reisekosten, doppelte Haushaltsführung, Verpflegungsmehraufwand). Das Finanzamt anerkannte die Aufwendungen als (vorweggenommene) Werbungskosten, zog hiervon jedoch die Stipendienzahlungen ab und berücksichtigte somit nur den verbleibenden Betrag als Werbungskosten.

Das Finanzgericht wies die Klage mit der Begründung ab, wegen der Abgeltung der Aufwendungen durch die Stipendienzahlungen fehle es an einer entsprechenden wirtschaftlichen Belastung.

Entscheidung

Der Bundesfinanzhof wies die Revision zurück. Die Aufwendungen für das Studium sind Werbungskosten. Die Stipendienzahlungen sind steuerfreie Einnahmen, um die die Werbungskosten zu kürzen sind.

Der Werbungskostenabzug verlangt eine Belastung. Das liegt hier vor. Denn die X hat die für ihr Masterstudium als Werbungskosten geltend gemachten Beträge tatsächlich gezahlt. Eine endgültige Belastung ist nicht erforderlich. Ausgaben und damit verbundene Einnahmen sind vielmehr getrennt zu beurteilen.

Der Rückfluss (Erstattung, Ersatz) von als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen aus in der Erwerbssphäre liegenden Gründen ist als Einnahme bei der Einkunftsart zu erfassen, bei der die Werbungskosten früher abgezogen wurden. Handelt es sich um steuerfreie Ersatzleistungen, müssen die Werbungskosten nach § 3c EStG entsprechend gekürzt werden.

Im Streitfall führten die Leistungen aus dem Stipendium zu steuerbaren Einnahmen (Arbeitslohn). Denn das Stipendium diente dem Ersatz von Werbungskosten der X bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit. Die Zahlungen des DAAD beruhten auf in der Erwerbssphäre liegenden Gründen, da die Aufwendungen der X für das USA-Studium beruflich veranlasst waren. Die Leistungen des DAAD erfolgten mit Rücksicht auf die (zukünftige) berufliche Tätigkeit der X, die der DAAD mit dem Stipendium förderte.

Die steuerbaren Leistungen des DAAD sind nach § 3 Nr. 44 EStG steuerfrei. Nach § 3 Nr. 44 Satz 2 EStG gilt die Befreiung auch für solche Stipendien, die wie im Streitfall zu den in Satz 1 bezeichneten Zwecken u. a. von einer Körperschaft i. S. d. § 5 Abs. 1 Nr. 9 KStG gegeben werden.

Die steuerbaren, aber steuerfreien DAAD-Leistungen mindern nach § 3c Abs. 1 EStG die als Werbungskosten abziehbaren Aufwendungen der X für das USA-Studium. § 3c Abs. 1 EStG setzt voraus, dass zwischen den steuerfreien Einnahmen und den Ausgaben ein unmittelbarer wirtschaftlicher Zusammenhang besteht. Dieser ist gegeben, wenn Einnahmen und Ausgaben durch dasselbe Ereignis veranlasst sind. Das liegt vor, wenn die Einnahmen dazu dienen, beruflich veranlasste Aufwendungen auszugleichen oder zu erstatten. So liegen die Dinge im Streitfall. Der X sind die als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen nur wegen des Studienaufenthalts entstanden. Die für das Masterstudium geltend gemachten Aufwendungen dürfen folglich nach § 3c Abs. 1 EStG nicht als Werbungskosten abgezogen werden, soweit die X die Stipendienleistungen des DAAD bezogen hat.