

Beilage

zum Mandanten-Rundschreiben 3/2023

Aktuelle Aspekte zur Minderung der Steuerlast – Einkommensteuererklärung für 2022 und Lohnsteuerabzug

1. *Steuererklärung für 2022*
 - a) *Erklärungspflicht/-möglichkeit, Fristen*
 - b) *Energiepreispauschale*
 - c) *Erdgas-Wärmesoforthilfe*
 - d) *Aktuelles zu Werbungskosten bei Arbeitnehmern*
2. *Lohnsteuer 2023: Minderung der Lohnsteuer und Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung*
 - a) *Freibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmale*
 - b) *Inflationsausgleichsprämie*
 - c) *Arbeitgeberzuschüsse zum 49€-Ticket*
 - d) *Nettolohnoptimierung durch Zurverfügungstellung von Mobiltelefonen zur privaten (Mit-)Benutzung*
 - e) *Job-Rad*
 - f) *Elektro-Dienstwagen*

1 Steuererklärung für 2022

Vor dem Hintergrund der deutlichen Preissteigerungen rücken im steuerlichen Bereich Aspekte in den Vordergrund, die eine Minderung der Steuerlast erlauben. Dies betrifft insbesondere die anstehende Steuererklärung für 2022 und die laufende Lohnbesteuerung in 2023. In dieser Beilage stellen wir ausgewählte Aspekte vor.

a) Erklärungspflicht/-möglichkeit, Fristen

Bei Arbeitnehmern wird die Einkommensteuer im Grundsatz durch den Lohnsteuerabzug des Arbeitgebers erhoben und ist damit abgegolten. In bestimmten Fällen müssen Arbeitnehmer aber **zwingend eine Einkommensteuererklärung abgeben**. Zu nennen sind insbesondere (daneben gibt es noch weitere Konstellationen) folgende Fälle:

- wenn der positive Saldo anderer Einkünfte mehr als 410 € beträgt; dies betrifft z.B. Einkünfte aus einem Vermietungsobjekt, nicht aber Einkünfte aus Kapitalvermögen, die dem Steuerabzug unterliegen haben,
- wenn Lohnersatzleistungen von mehr als 410 € bezogen wurden, die dem Progressionsvorbehalt unterliegen; dies betrifft z.B. Krankengeld, Elterngeld oder auch Kurzarbeitergeld;
- wenn der Stpfl. nebeneinander von mehreren Arbeitgebern Arbeitslohn bezogen hat;
- wenn von Ehegatten, die zusammen zur Einkommensteuer zu veranlagten sind, beide Arbeitslohn bezogen haben und einer für den Veranlagungszeitraum oder einen Teil davon nach der Steuerklasse V oder VI besteuert oder bei Steuerklasse IV der Faktor eingetragen worden ist;
- wenn die Ehe des Arbeitnehmers im Veranlagungszeitraum durch Tod, Scheidung oder Aufhebung aufgelöst worden ist und er oder sein Ehegatte der aufgelösten Ehe im Veranlagungszeitraum wieder geheiratet hat.

Im Übrigen besteht stets die **Möglichkeit einer Antragsveranlagung** durch Abgabe einer Einkommensteuererklärung. In diesen Fällen wird die Einkommensteuer vom Finanzamt auf Basis der Erklärung berechnet und die Lohnsteuer wird angerechnet. Dies kann insbesondere in folgenden Fällen Sinn machen:

- War der Arbeitslohn in 2022 stark schwankend oder lagen in einzelnen Monaten Sonderzahlungen vor, so kann der Lohnsteuerabzug zu hoch sein, was nun im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung korrigiert werden kann.
- Es sind Werbungskosten angefallen, die den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 200 € übersteigen, der bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt wurde; so z.B. bei Anwendung der Home-Office-Pauschale, Fahrtkosten aus einer größeren Entfernung zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, einer doppelten Haushaltsführung oder Fortbildungskosten.
- Es können andere steuerliche Abzugspositionen geltend gemacht werden, wie z.B. Spenden an gemeinnützige Organisationen, außergewöhnliche Belastungen – z.B. höhere Krankheitskosten – , Aufwendungen für haushaltsnahe Dienstleistungen, Handwerkerleistungen für Renovierungs-, Erhaltungs- und Modernisierungsmaßnahmen.
- In bestimmten Fällen muss die Energiepreispauschale (EPP) über die Einkommensteuerveranlagung beantragt werden – s. hierzu unter Tz. 3.

Besteht eine Pflicht zur Abgabe der Einkommensteuererklärung für 2022, so sind die gesetzlichen **Abgabefristen** zu beachten. Bei steuerlich nicht beratenen Stpfl. (durch einen Steuerberater, Lohnsteuer-Hilfverein usw.) ist die Erklärung spätestens bis zum 30.9.2023 abzugeben, bei beratenen Stpfl. spätestens bis zum 31.7.2024. Andererseits bestehen bereits zum jetzigen Zeitpunkt auf Seiten der FinVerw die technischen Möglichkeiten zur Abgabe der Steuererklärung für 2022 und die Finanzämter beginnen aktuell bereits mit der Bearbeitung. Steht daher eine Steuererstattung in Aussicht, so bietet sich eine baldige Abgabe der Steuererklärung an.

Hinweis:

Im Grundsatz sollten die erforderlichen Belege und Nachweise frühzeitig zusammengestellt werden und eine Abschätzung erfolgen, ob mit einer Steuernachzahlung oder einer Steuererstattung zu rechnen ist. Nicht zuletzt ist dies auch wichtig, damit sich der Stpfl. auf eine evtl. anfallende Abschlusszahlung einstellen kann.

b) Energiepreispauschale

In den meisten Fällen wurde die EPP i.H.v. 300 € (abzgl. der darauf entfallenden Lohnsteuer) mit der Lohnabrechnung für September 2022 an die **Arbeitnehmer** ausgezahlt. In bestimmten Fällen wird dagegen die EPP nicht durch den Arbeitgeber ausgezahlt, sondern es muss eine Einkommensteuerveranlagung für 2022 erfolgen, mit der dann ohne besonderen Antrag durch das Finanzamt die EPP festgesetzt wird. Dies betrifft folgende Fälle:

- der Arbeitgeber ist nicht verpflichtet, Lohnsteuer-Anmeldungen abzugeben (z.B., weil die Höhe der Arbeitslöhne so gering ist, dass keine Lohnsteuer anfällt, oder der Arbeitgeber ausschließlich geringfügig Beschäftigte (Minijobber) hat, bei denen die Lohnsteuer pauschal erhoben wird) oder
- der Arbeitgeber mit jährlichem Anmeldungszeitraum hat auf die Auszahlung an den Arbeitnehmer verzichtet oder
- der Arbeitnehmer hat in den Fällen der Pauschalbesteuerung bei Minijobs dem Arbeitgeber nicht schriftlich bestätigt, dass es sich um das erste Dienstverhältnis handelt oder
- der Arbeitnehmer ist kurzfristig beschäftigt oder eine Aushilfskraft in der Land- und Forstwirtschaft.
- Auch steuerfreie Einkünfte aus nebenberuflichen Tätigkeiten als Übungsleiter, Ausbilder, Erzieher, Betreuer etc. oder einem Ehrenamt begründen einen Anspruch auf Auszahlung einer EPP i.H.v. 300 €
- Weiterhin sind Arbeitnehmer betroffen, die am 1.9.2022 nicht in einem ersten Dienstverhältnis standen, ein solches aber zu einem anderen Zeitpunkt in 2022 gegeben war.
- Auch bisher beschränkt steuerpflichtige Arbeitnehmer, die in 2022, aber nach dem 1.9.2022 nach Deutschland umgezogen sind, also ein Wechsel von der beschränkten zur unbeschränkten Steuerpflicht erfolgte, erhalten die EPP.
- Ebenso bei einem im Inland wohnenden Arbeitnehmer, der im Ausland beschäftigt ist (Grenzpendler/Grenzgänger). Der Anspruch auf die EPP besteht unabhängig davon, ob Deutschland auch das Besteuerungsrecht am Arbeitslohn zusteht. Der ausländische Arbeitgeber

zahlt jedoch keine EPP nach deutschem Recht. Die Arbeitnehmer erhalten die EPP von ihrem Finanzamt über die Abgabe einer Einkommensteuererklärung für das Jahr 2022.

Handlungsempfehlung:

In diesen Fällen muss also für 2022 zwingend eine Einkommensteuererklärung beantragt werden, damit auf diesem Weg die EPP ausgezahlt wird. Dies gilt auch dann, wenn ansonsten kein Grund bzw. keine Pflicht zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung besteht.

Hinweis:

Eine doppelte Gewährung wird bei Arbeitnehmern dadurch vermieden, dass der Arbeitgeber mit der Lohnsteuerbescheinigung dem Finanzamt und dem Stpfl. mitteilt, ob die EPP durch ihn ausgezahlt wurde. Dies wird durch den Großbuchstaben „E“ in der Lohnsteuerbescheinigung gekennzeichnet. Bezieht ein Rentner oder Pensionär Lohnneinkünfte und hat damit die EPP i.H.v. 300 € erhalten, so kann es trotzdem sein, dass er daneben auch die EPP für Rentner/Pensionäre erhält.

Liegt kein Arbeitsverhältnis vor, aber **Einkünfte aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit**, so wurde die EPP grds. durch Herabsetzung der Einkommensteuervorauszahlung zum 10.9.2022 ausgezahlt. Ggf. erfolgen die Festsetzung und Auszahlung jedoch erst mit der Einkommensteuererklärung für 2022, so z.B., wenn bisher keine Vorauszahlungen festgesetzt waren. Bei der Einkommensteuererklärung für 2022 ist insoweit kein gesonderter Antrag erforderlich, sondern dies wird automatisch durch das Finanzamt bei der Veranlagung berücksichtigt.

Die **steuerliche Behandlung der Energiepreispauschalen** ist unterschiedlich. Insoweit gilt:

Empfängerkreis	steuerliche Behandlung	Handlungsbedarf bei der Steuererklärung 2022
Arbeitnehmer und Bezieher von Einkünften aus Land- und Forstwirtschaft, Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit	Die i.d.R. im September 2022 ausgezahlte EPP i.H.v. 300 € unterliegt der Besteuerung.	Erfolgt eine Steuererklärung, so braucht die EPP nicht erklärt zu werden, da das Finanzamt im Rahmen der Einkommensteuererklärung für 2022 die EPP automatisch ansetzt. Arbeitnehmer, denen die EPP noch nicht ausgezahlt wurde, müssen ggf. eine Antragsveranlagung durchführen, damit die EPP gewährt werden kann – siehe vorstehend. Lediglich Bezieher von Einnahmen aus einer kurzfristigen Beschäftigung bzw. eines Minijobs müssen in der Einkommensteuererklärung in der Anlage „Sonstiges“ Angaben machen, ob solche Einkünfte bezogen wurden und ob der Arbeitgeber eine EPP ausgezahlt hat. In diesen Fällen liegen über diese Tatsachen dem Finanzamt keine Informationen vor.
Versorgungsbezieher	Im Rahmen der Auszahlung der EPP i.H.v. 300 €, welche i.d.R. im Dezember 2022 erfolgte, wurde bei Auszahlung an Versorgungsempfänger Steuer einbehalten. Die EPP wird wie die regulären Versorgungsbezüge versteuert.	kein Handlungsbedarf
Rentner	Die an Rentner durch die Deutsche Rentenversicherung bzw. die landwirtschaftliche Alterskasse ausgezahlte EPP i.H.v. 300 € unterliegt der Besteuerung.	Die steuerliche Erfassung erfolgt erst im Rahmen der Veranlagung zur Einkommensteuer für das Jahr 2022. Die auszahlenden Kassen teilen die Auszahlung der EPP dem Finanzamt mit. Ob eine Steuerklärungspflicht besteht und tatsächlich eine steuerliche Belastung erfolgt, hängt von der Höhe der Rente und

Empfängerkreis	steuerliche Behandlung	Handlungsbedarf bei der Steuererklärung 2022
		von eventuellen sonstigen Einkünften ab.
Studierende	Studierende erhalten eine EPP i.H.v. 200 € ab März 2023 ausgezahlt. Diese unterliegt nicht der Besteuerung.	kein Handlungsbedarf

c) Erdgas-/Wärmesoforthilfe

Weiterhin ist die **Erdgas-/Wärmesoforthilfe** zu beachten. Diese „Einmalzahlung Wärme“ wird im Regelfall durch den Verzicht der Erdgaslieferanten und Wärmeversorgungsunternehmen auf eine im Dezember 2022 fällige Voraus- oder Abschlagszahlung gewährt (sog. Dezemberhilfe). Die finale Abrechnung erfolgt dabei erst zu einem späteren Zeitpunkt mit der Rechnung für den Abrechnungszeitraum, der den Monat Dezember 2022 umfasst und in der die Kostenentlastung als gesonderter Betrag ausgewiesen ist. Diese Soforthilfe unterliegt im Grundsatz der Besteuerung, führt aber nur in bestimmten Fällen zu einer steuerlichen Erfassung. Insoweit ist zu beachten:

- **Steuerliche Erfassung, wenn die Entlastung im Rahmen einer steuerlich relevanten Tätigkeit bezogen wird:** Erhalten z.B. Gewerbetreibende oder Vermieter die Entlastung, so ist diese im Rahmen dieser steuerlichen Tätigkeit zu erfassen. Dann mindern sich im Zweifel im Monat Dezember 2022 die Werbungskosten oder Betriebsausgaben für den Gas-/Wärmebezug. Gibt der Vermieter die Entlastung dann in 2023 mit der Nebenkostenabrechnung für 2022 an die Mieter weiter, so führt dies dann in 2023 beim Vermieter zu geringeren Einnahmen aus der Nebenkostenabrechnung.
- **Steuerliche Erfassung, wenn die Entlastung im Privatbereich bezogen wird:**
 - Jahr der steuerlichen Erfassung: Die steuerliche Erfassung erfolgt in dem Jahr, in dem die Endabrechnungen durch den Versorger, die Vermieter oder die Wohnungseigentümergeinschaft für den Monat Dezember 2022 erteilt wurden. Bei Wohnungseigentümern, die einen eigenen Vertrag mit einem Versorger haben, kann dies das Jahr 2022 sein, wenn die Endabrechnung noch zum 31.12.2022 erfolgte. In allen übrigen Fällen erfolgt die steuerliche Erfassung erst im Jahr 2023. Der Rückgriff auf die Endabrechnung erfolgt deshalb, weil erst in dieser die staatliche Förderung in der endgültigen Höhe ausgewiesen wird.
 - Steuerliche Behandlung: Entlastungen bei einem privat genutzten Einfamilienhaus oder einer privat genutzten Wohnung oder Entlastungen, die Mieter oder Wohnungseigentümer über die Nebenkostenabrechnung bzw. die Wohngeldzahlung erhalten, werden im Grundsatz steuerlich erfasst. Insoweit bedarf dies einer Erfassung in der Steuererklärung. Eine Besteuerung erfolgt allerdings erst ab Erreichen bestimmter Einkommensgrenzen. Die Besteuerung setzt ein, wenn die Einkünfte insgesamt den Betrag von 66 915 € übersteigen (bzw. bei zusammenveranlagten Ehegatten der doppelte Betrag). Diese Prüfung erfolgt dann automatisch durch die Finanzämter. Es kann ggf. allein der Bezug dieser staatlichen Unterstützung dazu führen, dass eine Steuererklärung für das betreffende Jahr abgegeben werden muss.

d) Aktuelles zu Werbungskosten bei Arbeitnehmern

Der **Arbeitnehmer-Pauschbetrag** ist Ende Mai 2022 rückwirkend für das gesamte Jahr 2022 auf 1 200 € angehoben worden (und zum 1.1.2023 dann nochmals auf 1 230 €). In der Regel ist der erhöhte Arbeitnehmer-Pauschbetrag in 2022 bereits beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt worden. Dies kann in Einzelfällen anders sein, wenn z.B. das Arbeitsverhältnis im Frühjahr 2022 beendet wurde und damit eine Korrektur der ersten Monate des Jahres 2022 auf Grund der rückwirkenden Anpassung des Arbeitnehmer-Pauschbetrages nicht mehr möglich war. Dann kann dies im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung nachgeholt werden. Gleiches gilt für die Erhöhung des Grundfreibetrags beim Einkommensteuertarif, welche ebenfalls erst im Laufe des Jahres 2022 beschlossen wurde.

Im Übrigen können **Werbungskosten** nur berücksichtigt werden, soweit der Arbeitnehmer-Pauschbetrag überschritten ist. Zu nennen sind z.B. Fahrtkosten zwischen Wohnung und ersten

Tätigkeitsstätte über die Entfernungspauschale, evtl. Fahrtkosten bei Dienstreisen, soweit diese nicht vom Arbeitgeber erstattet wurden, Kosten einer doppelten Haushaltsführung, Fortbildungskosten oder Fachliteratur.

Hinzuweisen ist insoweit auf die **Home-Office-Pauschale**. Für das Jahr 2022 kann der Stpfl. für jeden Kalendertag, an dem er seine betriebliche oder berufliche Tätigkeit ausschließlich in der häuslichen Wohnung ausübt und keine außerhalb der häuslichen Wohnung belegene Betätigungsstätte aufsucht, eine Tagespauschale von 5 € ansetzen, höchstens 600 € im Kalenderjahr.

Kosten für die **Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte** sind nur nach den Grundsätzen der Entfernungspauschale, also grds. nur mit 0,30 € je Entfernungskilometer anzusetzen. Im Einzelfall kann zu prüfen sein, ob eine erste Tätigkeitsstätte besteht, da bei Verneinung dieser Frage ein Abzug der Fahrtkosten nach Reisekostengrundsätzen – also 0,30 € je gefahrenem Kilometer – in Betracht kommt. Die Festlegung des Orts der ersten Tätigkeitsstätte erfolgt grds. nach der Zuordnung durch den Arbeitgeber. Allerdings ist zu beachten, dass die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte auch bei Zuordnung durch den Arbeitgeber ein – nicht nur geringfügiges – Tätigwerden des Arbeitnehmers am Ort der Zuordnung erfordert. Dies kann z.B. bei **Außendienstmitarbeitern oder Monteuren** bei der Abgrenzung wichtig sein. Im Einzelfall sind insoweit noch nicht alle Abgrenzungsfragen geklärt. In der Rechtsprechung wurde die Erledigung von vorbereitenden Tätigkeiten am Zuordnungsort meist für ausreichend gehalten. Mit rechtskräftigem Urteil v. 16.6.2022 (Az. 16 K 4259/17) hat das FG Berlin-Brandenburg dagegen eine erste Tätigkeitsstätte eines Müllwerkers auf dem Betriebshof des Entsorgers verneint, da die dort erledigten vorbereitenden Tätigkeiten (wie Entgegennahme und Prüfung des Fahrzeugs, Umkleiden usw.) nicht als ausreichend eingestuft wurden.

Ebenso sorgfältig ist der Ort der ersten Tätigkeitsstätte bei **Leiharbeitnehmern** zu prüfen. So hat der BFH mit Urteil v. 12.5.2022 (Az. VI R 32/20) entschieden, dass maßgebliches Arbeitsverhältnis für die Frage, ob der Arbeitnehmer einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, das zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem (Leih-)Arbeitnehmer bestehende Arbeitsverhältnis ist. Auch bei wiederholten, aber befristeten Einsätzen beim Entleiher fehlt es an einer dauerhaften Zuordnung, so dass bei der Betriebsstätte des Entleihers keine erste Tätigkeitsstätte begründet wird.

Zu beachten ist, dass die eigentlich erst für 2024 vorgesehene Erhöhung der **Entfernungspauschale für Fernpendler**, also ab dem 21. Entfernungskilometer von 0,35 € je km auf 0,38 € je km vorgezogen wurde und bereits für das gesamte Jahr 2022 gilt. Auch dieser Effekt kann im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt werden. Der erhöhte Satz gilt auch für Familienheimfahrten im Rahmen einer doppelten Haushaltsführung.

Hinweis:

Unverändert ist die Entfernungspauschale allerdings auf 4 500 € im Kalenderjahr gedeckelt. Ein höherer Betrag als 4 500 € ist nur dann abziehbar, soweit der Arbeitnehmer einen eigenen oder ihm zur Nutzung überlassenen Kraftwagen benutzt.

Hinweis:

Die pauschalen Fahrtkostensätze bei Vorliegen einer Auswärtstätigkeit (Reisekostengrundsätze) betragen allerdings bei Verwendung eines Kfz unverändert 0,30 € je gefahrenem km. Es besteht aber die Möglichkeit, statt des pauschalen Fahrtkostensatzes einen individuellen Fahrtkostensatz zu ermitteln. Dies erfordert eine Aufzeichnung der anfallenden Kosten mindestens für einen Zeitraum von zwölf Monaten.

Aufwendungen für die **Computer- und Internetnutzung** können in Höhe des nachgewiesenen oder glaubhaft gemachten beruflichen Nutzungsanteils als Werbungskosten geltend gemacht werden. Diese Grundsätze gelten auch für die Aufwendungen eines privat angeschafften Computers. Bei einer nicht unwesentlichen beruflichen Nutzung des Computers ist mindestens ein hälftiger Abzug der Aufwendungen als Werbungskosten möglich. Arbeitnehmer, die eine berufliche Nutzung von mind. 90 % nachweisen oder glaubhaft machen, können die gesamten Kosten als Werbungskosten absetzen. Aufwendungen für EDV-Geräte und Software können im Grundsatz nur über die Nutzungsdauer verteilt als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die amtlichen AfA-Tabellen

sehen für Notebooks, PC und Peripheriegeräte eine Nutzungsdauer von drei Jahren vor. Die FinVerw lässt es aber ausdrücklich zu, dass bei der Abschreibung von Computerhardware und Software zur Dateneingabe und -verarbeitung von einer Nutzungsdauer von einem Jahr ausgegangen werden kann, so dass die Kosten im Jahr der Anschaffung in vollem Umfang als Werbungskosten berücksichtigt werden können.

Hinweis:

Im Einzelfall sollte geprüft werden, ob tatsächlich angefallene und nachgewiesene Werbungskosten den Arbeitnehmer-Pauschbetrag übersteigen.

Liegt eine steuerlich anzuerkennende **doppelte Haushaltsführung** vor, so spielt der Werbungskostenabzug materiell eine große Rolle. Insbesondere aufgrund der in den vergangenen Jahren steigenden Mietpreise ist zu beachten, dass als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland die tatsächlichen Aufwendungen für die Nutzung der Unterkunft angesetzt werden können, höchstens allerdings 1 000 € im Monat. Insoweit ist die Abgrenzung der „Unterkunftskosten“ von anderen Kosten von Bedeutung. So hat das FG Mecklenburg-Vorpommern mit Urteil v. 21.9.2022 (Az. 3 K 48/22) entschieden, dass die Kosten eines separat angemieteten Pkw-Stellplatzes von der Begrenzung der Unterkunftskosten nicht erfasst werden.

Hinweis:

Der Höchstbetrag von 1 000 € je Monat umfasst sämtliche entstehenden Aufwendungen der Wohnung wie Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag, Aufwendungen für Sondernutzung (wie Garten), die vom Arbeitnehmer selbst getragen werden. Nicht erfasst werden dagegen Aufwendungen für Hausrat, Einrichtungsgegenstände oder Arbeitsmittel, mit denen die Zweitwohnung ausgestattet ist.

2 Lohnsteuer 2023: Minderung der Lohnsteuer und Möglichkeiten der Nettolohnoptimierung

a) Freibeträge als Lohnsteuerabzugsmerkmale

Beim laufenden Lohnsteuerabzug wird automatisch der Arbeitnehmer-Pauschbetrag und auch der Grundfreibetrag des Einkommensteuertarifs mindernd in Abzug gebracht. Auch ein evtl. zu gewählender Altersentlastungsbetrag oder Versorgungsfreibetrag wird mindernd berücksichtigt. Andere Minderungspositionen, wie z.B. größere Werbungskosten auf Grund einer doppelten Haushaltsführung oder umfangreicher Fahrtkosten oder auch außergewöhnlicher Belastungen werden im Grundsatz erst bei der Einkommensteuerveranlagung berücksichtigt. Eine Berücksichtigung dieser Aspekte bereits beim Lohnsteuerabzug und damit ein Liquiditätsvorteil ist dann zu erreichen, wenn der Arbeitnehmer beim Finanzamt die Eintragung eines Freibetrags beantragt. Dann werden die Freibeträge vom Finanzamt in der Datenbank abgespeichert (sog. ELStAM-Datenbank) und dem Arbeitgeber sowie auf Antrag auch dem Arbeitnehmer mitgeteilt.

Die Berücksichtigung antragsabhängiger Freibeträge im Lohnsteuerabzugsverfahren 2023 setzt grds. voraus, dass der Arbeitnehmer für das Kalenderjahr 2023 einen entsprechenden Antrag auf Lohnsteuerermäßigung stellt. Eine Ausnahme gilt

- für Freibeträge, die im Ermäßigungsverfahren 2022 erstmals zweijährig beantragt wurden,
- sowie für Pauschbeträge für Menschen mit Behinderungen und Hinterbliebene, die bereits in der ELStAM-Datenbank gespeichert und mehrjährig über den 31.12.2022 hinaus gültig sind.

Der Antrag auf Berücksichtigung eines Freibetrags hat auf amtlich vorgeschriebenem Vordruck zu erfolgen. Hierfür ist der Vordruck „Antrag auf Lohnsteuer-Ermäßigung 2023“ zu verwenden. Neben diesem Hauptvordruck müssen nur die Anlagen ausgefüllt werden (Werbungskosten, Sonderausgaben/außergewöhnliche Belastungen und Kinder), die tatsächlich benötigt werden.

Hinweis:

Antragsformulare werden von der FinVerw im Internet durch das „Formular-Management-System (FMS) der Bundesfinanzverwaltung“, <https://www.formulare-bfinv.de> bereitgestellt und können heruntergeladen werden. Auch eine Antragstellung über das Elster-Portal (www.elster.de) ist möglich, sofern eine entsprechende Registrierung erfolgt ist.

Im Einzelnen können insbesondere folgende Aufwendungen vom Finanzamt auf Antrag als Lohnsteuerabzugsmerkmale berücksichtigt werden:

- Werbungskosten, soweit sie den Arbeitnehmer-Pauschbetrag von 1 230 € übersteigen;
- Sonderausgaben, z.B. Ausbildungskosten, Kinderbetreuungskosten, Spenden, Kirchensteuer, jedoch nicht Versicherungsbeiträge (Vorsorgeaufwendungen), die im Lohnsteuerabzugsverfahren durch die Vorsorgepauschale berücksichtigt werden;
- außergewöhnliche Belastungen;
- Erhaltungsaufwand bei Baudenkmalen;
- Verluste aus anderen Einkunftsarten;
- Freibeträge für Kinder, für die kein Anspruch auf Kindergeld besteht;
- Steuerermäßigung bei Aufwendungen für haushaltsnahe Beschäftigungsverhältnisse, für die Inanspruchnahme haushaltsnaher Dienstleistungen und Handwerkerleistungen;
- Steuerermäßigung für energetische Maßnahmen bei zu eigenen Wohnzwecken genutzten Gebäuden;
- Entlastungsbetrag für Alleinerziehende bei Verwitweten und Geschiedenen, die (noch) nicht in die Steuerklasse II gehören.

Hinweis:

Für Kinder werden zwar bei der Berechnung der Lohnsteuer keine Kinderfreibeträge mehr gewährt, die Kinderfreibeträge haben aber weiterhin Bedeutung für die Berechnung des Solidaritätszuschlags und einer eventuellen Kirchensteuer und werden daher als elektronische Lohnsteuerabzugsmerkmale berücksichtigt. Daher ist es oftmals vorteilhaft, z.B. für über 18 Jahre alte, in Ausbildung befindliche Kinder (rechtzeitig) die steuerliche Berücksichtigung zu beantragen.

Hinweis:

Die Berücksichtigung eines Freibetrags (ausgenommen der Pauschbetrag für Menschen mit Behinderungen bzw. Hinterbliebene) führt dazu, dass für den Arbeitnehmer nach Ablauf des Jahres eine Veranlagung zur Einkommensteuer durchgeführt werden muss und der Arbeitnehmer somit zur Abgabe einer Einkommensteuererklärung verpflichtet ist, wenn der im Kalenderjahr insgesamt erzielte Arbeitslohn den Grundfreibetrag bei der Einkommensteuer (in 2023: 10 908 €), den Arbeitnehmer- und den Sonderausgaben-Pauschbetrag übersteigt. Dabei kann es auch zu Nachzahlungen kommen, weil z.B. dann die tatsächlichen Verhältnisse berücksichtigt werden und z.B. Werbungskosten tatsächlich geringer angefallen sein können als auf Grund des Freibetrags beim Lohnsteuerabzug berücksichtigt wurde.

b) Inflationsausgleichsprämie

Aktuell ist die Inflationsausgleichsprämie (IAP) das wirksamste Instrument, mit dem Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern lohnsteuerfrei und ohne Belastung mit Sozialabgaben Zusatzleistungen zukommen lassen können. Eine steuerfreie IAP können, unabhängig von der Art ihrer Beschäftigung, alle Arbeitnehmer im steuerlichen Sinne erhalten. Die Steuerfreiheit gilt für Zahlungen im Begünstigungszeitraum 26.10.2022 bis 31.12.2024 bis zu insgesamt 3 000 €. Eine Auszahlung in mehreren Teilbeträgen innerhalb dieses Begünstigungszeitraumes ist möglich. Bei Überschreiten des Betrags von 3 000 € ist der übersteigende Betrag steuer- und sozialversicherungspflichtig.

Voraussetzung ist allerdings stets, dass die Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt, d.h. die Steuerbefreiung gilt nur für eine „neue“ Leistung des Arbeitgebers. Daher kann der Arbeitgeber eine Sonderleistung, wie z.B. Weihnachts- oder Urlaubsgeld, auf die der Arbeitnehmer bereits einen Anspruch hat, nicht in eine steuerfreie IAP „umwidmen“. Gleiches gilt auch für die Umwidmung von Überstunden, auf die ein Auszahlungsanspruch besteht. Dagegen können freiwillige Zusatzleistungen, auf die also der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat, als IAP ausgezahlt werden. Auch wenn der Arbeitnehmer im Gegenzug auf einen Freizeitausgleich von Überstunden verzichtet bzw. Überstunden gekürzt werden, auf die kein Auszahlungsanspruch besteht, ist die Voraussetzung einer Gewährung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erfüllt.

Die Leistung muss zum Ausgleich der gestiegenen Verbraucherpreise gewährt werden (Inflationsbezug). Insoweit ist aber ausreichend, dass die IAP in einem sachlichen Zusammenhang mit der Preisentwicklung steht und sich der Zusammenhang z.B. in Form der Bezeichnung „Inflationsausgleichsprämie“ aus der Gehaltsabrechnung oder aus dem Überweisungsträger ergibt. Die steuerfreie IAP kann auch bei pauschalversteuerten Minijobs gewährt werden.

Hinweis:

Die steuerfreie IAP ist weder vom Arbeitgeber in der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen noch vom Arbeitnehmer in der Einkommensteuererklärung anzugeben. Diese unterliegt nicht dem Progressionsvorbehalt. Die steuerfreie IAP ist im Lohnkonto aufzuzeichnen, so dass sie bei der Lohnsteuer-Außenprüfung als solche erkennbar ist und die zutreffende Anwendung der Steuerbefreiung bei Bedarf geprüft werden kann.

c) Arbeitgeberzuschüsse zum 49 €Ticket

Zum 1.5.2023 wird nach derzeitigem Stand das 49 €-Ticket für den deutschlandweiten ÖPNV eingeführt. Leistet der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer Zuschüsse für dieses Ticket – ggf. als verbilligtes Job-Ticket – so sind diese lohnsteuerfrei. Dies unter der Voraussetzung, dass der Zuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt wird. Betragsmäßig ist der steuerfreie Zuschuss nicht begrenzt, jedoch dürfen die dem Arbeitgeber entstandenen Kosten nicht überschritten werden. Ebenfalls besteht keine Beitragspflicht in der Sozialversicherung.

Hinweis:

Die Anwendung der Steuerbefreiung auf solche Zuschüsse hat auch den Vorteil, dass insoweit die 50 €-Freigrenze nicht verbraucht wird. Auf Seiten des Arbeitnehmers erfolgt eine Anrechnung der Barzuschüsse auf die Entfernungspauschale.

Bei geringfügig Beschäftigten (520 €-Job) ist ein solcher Zuschuss nicht in die 520 €-Grenze einzubeziehen, d.h. der Zuschuss kann dem geringfügig Beschäftigten ohne weitere Folgen zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

Handlungsanweisung:

Der Arbeitgeber ist verpflichtet, die steuerfreien Leistungen im Lohnkonto des jeweiligen Arbeitnehmers aufzuzeichnen. Außerdem müssen die entsprechenden Beträge in der elektronischen Lohnsteuerbescheinigung dem Finanzamt übermittelt werden.

d) Nettolohnoptimierung durch Zurverfügungstellung von Mobiltelefonen zur privaten (Mit-)Benutzung

Stellt der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein betriebliches Mobiltelefon zur unentgeltlichen privaten (Mit-)Benutzung zur Verfügung, so liegt zwar ein geldwerter Vorteil vor, der als Arbeitslohn einzustufen ist, dieser ist aber nach einer ausdrücklichen gesetzlichen Regelung steuerfrei gestellt. Auf dieser Basis besteht in der Praxis folgendes Gestaltungsmodell: Der Arbeitgeber erwirbt zunächst ein dem Arbeitnehmer gehörendes Mobilfunkgerät zu einem unter dem Marktpreis liegenden Betrag (z.B. für 1 €) und überlässt es anschließend dem Arbeitnehmer zur privaten Nutzung unter Bezuschussung des vom Arbeitnehmer abgeschlossenen Mobilfunkvertrags bis zu einer festgelegten Obergrenze. Diese unentgeltliche Überlassung zur (auch) privaten Nutzung des Mobiltelefons ist dann lohnsteuerfrei. Wirtschaftlich werden damit vom Arbeitgeber steuerfrei Kosten des Arbeitnehmers übernommen.

Der BFH hat nun mit Entscheidung v. 23.11.2022 (Az. VI R 50/20 und zwei Parallelentscheidungen gleichen Datums) dieses Gestaltungsmodell ausdrücklich gebilligt. Insoweit liege weder ein Gestaltungsmissbrauch noch ein Scheingeschäft vor. Voraussetzung ist allerdings, dass der Arbeitnehmer über das verkaufte Gerät die Verfügungsmacht verliert und die Nutzung an den Fortbestand des Arbeitsvertrags geknüpft ist. Außerdem muss sichergestellt sein, dass das Gerät nur vom Arbeitnehmer benutzt wird.

Handlungsempfehlung:

Dieses Modell kann also in der Praxis eingesetzt werden, um den Arbeitnehmern steuerfrei einen Vorteil zu gewähren. Die genaue Ausgestaltung sollte unter Hinzuziehung steuerlichen Rats erfolgen. Offen ist allerdings noch die Reaktion der FinVew auf diese Rechtsprechung.

e) Job-Rad

Aus verschiedensten Gründen fördern Arbeitgeber die Nutzung von Fahrrädern und E-Bikes, insbesondere auch für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte. Für den Arbeitnehmer kann dies auch steuerlich interessant sein, so dass finanziell die Nutzung des vom Arbeitgeber gestellten Fahrrads günstiger ist als ein selbstbeschafftes Fahrrad. Hinsichtlich der steuerlichen Folgen muss insbesondere zwischen zwei Fällen unterschieden werden:

1. **Nutzung der Steuerbefreiung:** Ausdrücklich gesetzlich geregelt ist eine Steuerbefreiung für die private Nutzung eines betrieblichen Fahrrads oder Elektrofahrrads. Dies umfasst sowohl die Nutzung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte als auch zu privaten Zwecken, z.B. in der Freizeit oder beim Sport. Voraussetzung für die Steuerfreiheit des vom Arbeitgeber gewährten Vorteils durch die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads ist insbesondere, dass der Vorteil zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt. Es muss sich um ein Fahrrad des Arbeitgebers handeln, wobei dieses in der Praxis meist über Leasingmodelle beschafft wird. Eine Anrechnung auf die Entfernungspauschale erfolgt nicht. Die Steuerbefreiung gilt sowohl für Elektrofahrräder als auch für Fahrräder ohne einen solchen Antrieb. Ist ein Elektrofahrrad jedoch verkehrsrechtlich als Kraftfahrzeug einzuordnen (z.B. gelten Elektrofahrräder, deren Motor auch Geschwindigkeiten über 25 km/h unterstützt, als Kraftfahrzeuge), sind für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils die Regelungen der Dienstwagenbesteuerung anzuwenden.
2. **Keine Nutzung der Steuerbefreiung:** Kann die Steuerbefreiung nicht genutzt werden, insbesondere, weil der geldwerte Vorteil aus der privaten Nutzung des Fahrrads nicht zusätzlich zum Arbeitslohn, sondern im Zuge einer Gehaltsumwandlung gewährt wird, so kann der geldwerte Vorteil ermittelt werden mit 1 % eines auf volle 100 € abgerundeten Viertels der unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer. Der Ansatz unter Anwendung dieser 1 %-Methode gilt für alle privaten Fahrten einschließlich Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte; anders als beim Pkw gibt es also keine 0,03 %-Regelung zusätzlich. Dieser Wertansatz ist regelmäßig im Vergleich zu einer Beschaffung des Fahrrads mittels Kaufs finanziell sehr vorteilhaft für den Arbeitnehmer.

Hinweis:

Kann der Arbeitnehmer das Fahrrad nach Ablauf der Nutzungszeit zu einem verbilligten Preis erwerben, so liegt insoweit Arbeitslohn vor, der der Lohnsteuer zu unterwerfen ist. Da sich die Wertermittlung in der Praxis regelmäßig schwierig gestaltet, lässt die FinVerw aus Vereinfachungsgründen zu, den Endpreis eines Fahrrads/Elektrofahrrads, das dem Arbeitnehmer auf Grund des Dienstverhältnisses nach 36 Monaten der Nutzungsdauer (so die Laufzeit der üblichen Leasingmodelle) übereignet wird, aus Vereinfachungsgründen mit 40 % der auf volle 100 € abgerundeten unverbindlichen Preisempfehlung des Herstellers, Importeurs oder Großhändlers im Zeitpunkt der Inbetriebnahme des (Elektro-)Fahrrads einschließlich der Umsatzsteuer anzusetzen, sofern nicht im Einzelfall ein niedrigerer Restwert in geeigneter Weise nachgewiesen wird. Zuzahlungen des Arbeitnehmers mindern den geldwerten Vorteil. In diesen Fällen kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit die Vorteilsgewährung an den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erfolgt.

f) Elektro-Dienstwagen

Wird dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein Firmenwagen mit einem Verbrennermotor zur Verfügung gestellt, der auch für private Fahrten genutzt werden kann, so ist zu überlegen, ob eine Umstellung auf ein Elektrofahrzeug erfolgen sollte. Aus Sicht des Arbeitgebers ist dies meist mit höheren Anschaffungskosten bzw. Leasingraten verbunden, kann aber vorteilhaft in Bezug auf das Image des Unternehmens sein. Für den Arbeitnehmer ergeben sich dagegen steuerliche Vorteile, da der geldwerte Vorteil aus der Möglichkeit der Privatnutzung deutlich günstiger ermittelt wird als bei einem Fahrzeug mit Verbrennermotor. Insoweit gilt:

- Wird das Elektrofahrzeug einem Arbeitnehmer nach dem 31.12.2018 und vor dem 1.1.2031 erstmals zur Nutzung überlassen, so ist seit 2020 der Listenpreis bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung nur zu einem Viertel anzusetzen, wenn das Kraftfahrzeug keine CO₂-Emission je gefahrenem Kilometer hat und der Bruttolistenpreis des Kraftfahrzeugs nicht mehr als 60 000 € beträgt.

- Soweit die vorgenannten Bedingungen nicht erfüllt sind, wird bei Anschaffung nach dem 31.12.2021 und vor dem 1.1.2025 der Listenpreis bei der Ermittlung des geldwerten Vorteils nach der 1 %-Regelung nur zur Hälfte angesetzt, wenn das Kraftfahrzeug
 - a) eine Kohlendioxidemission von höchstens 50 Gramm je gefahrenem Kilometer hat oder
 - b) die Reichweite des Fahrzeugs unter ausschließlicher Nutzung der elektrischen Antriebsmaschine mindestens 60 km beträgt.