



## Mandanten-Information für das Personalbüro

Im April 2025

### Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

kann die unentgeltliche Übertragung von **Gesellschaftsanteilen** zur Sicherung der **Unternehmensnachfolge** zu Arbeitslohn führen? Diese Frage beantworten wir anhand eines aktuellen Urteils des Bundesfinanzhofs (BFH). Zudem machen wir auf die geänderte Rechtsprechung des BFH zur **Verteilung von Leasingsonderzahlungen** auf die Gesamtkosten aufmerksam. Der **Steuertipp** fasst ein für **Teilzeitstudierende** erfreuliches Urteil des BFH zusammen.

#### Unternehmensnachfolge

### Schenkung von Gesellschaftsanteilen löst keinen Arbeitslohn aus

Überträgt der Arbeitgeber eine Mitarbeiterbeteiligung auf den Arbeitnehmer nicht zum Marktpreis, sondern verbilligt, liegt in Höhe der Verbilligung **ein geldwerter Vorteil** vor. Dieser Vorteil ist jedoch nicht „automatisch“ als Arbeitslohn zu besteuern. Die Annahme von steuerpflichtigem Arbeitslohn setzt vielmehr zusätzlich voraus, dass der Vorteil dem Arbeitnehmer „für“ seine Arbeitsleistung gewährt wird.

In einem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Streitfall war eine Arbeitnehmerin seit vielen Jahren in der Führungsebene eines kleineren Unternehmens tätig. Der Sohn der Gründungsgesellschafter schied als Unternehmensnachfolger aus beschlossen sie, die Leitung der Firma zur Sicherung der Unternehmensfortführung in die Hände der Arbeitnehmerin und der weiteren Mit-

glieder der Führungsebene zu legen. Hierzu übertragen sie jeweils 5,08 % der Anteile schenkweise auf die Arbeitnehmerin sowie vier weitere Personen. Das Finanzamt sah den in der schenkweisen Übertragung liegenden geldwerten Vorteil als Arbeitslohn an. Das Finanzgericht entschied demgegenüber, dass der Vorteil aus der Übertragung der Gesellschaftsanteile bei objektiver Betrachtung **keinen Arbeitslohn** darstelle. Das sah der BFH aus den nachstehenden Erwägungen heraus im Ergebnis ebenso.

Das Verschenken von Geschäftsanteilen an leitende Mitarbeiter zur Sicherung der Unternehmensnachfolge führe nicht ohne weiteres zu steuerpflichtigem Arbeitslohn. Auch wenn die Anteilsübertragung im Streitfall mit dem Arbeitsverhältnis zusammenhänge, sei sie durch dieses nicht (maßgeblich) veranlasst. Entscheidendes Motiv für die Übertragung sei für alle Beteiligten erkennbar die Regelung der Unternehmensnach-

#### In dieser Ausgabe

- Unternehmensnachfolge:** Schenkung von Gesellschaftsanteilen löst keinen Arbeitslohn aus..... 1
- Kilometersatz:** Wie eine Leasingsonderzahlung auf die Gesamtkosten zu verteilen ist..... 2
- Reisekosten:** Wie Fahrtkosten bei Arbeitnehmerüberlassung zu berücksichtigen sind ..... 2
- Grenzgänger:** Schweizer Unfallversicherung unterliegt dem Progressionsvorbehalt..... 3
- 50-€-Freigrenze:** Gehaltsumwandlung nach dem Geldkartenmodell ist nicht steuerbefreit ..... 3
- Verdienstaufschaden:** Auch übernommene Steuerlasten sind einkommensteuerpflichtig ..... 3
- Einordnung:** Gelten Edelmetalle als Sachbezug oder als Bargeld?..... 4
- Steuertipp:** Wie sich Kosten der Fahrten zum Studienort bei Studierenden auswirken ..... 4

folge gewesen. Der in der schenkweisen Übertragung aus gesellschaftsrechtlichen Gründen liegende Vorteil stelle in dieser Situation **keine Entlohnung** der leitenden Mitarbeiter dar.

Als maßgebliches Indiz gegen die Annahme von Arbeitslohn sprach im Streitfall, dass die Anteilsübertragung nicht an den **Fortbestand der Arbeitsverhältnisse** geknüpft war. Zudem fiel der vom Finanzamt angesetzte Vorteil im Vergleich zu den Bruttoarbeitslöhnen der Beschenkten deutlich aus dem Rahmen. Des Weiteren hatten die leitenden Angestellten trotz unterschiedlicher Beschäftigungsdauer und unterschiedlicher Gehälter gleich hohe Beteiligungen erhalten.

#### Kilometersatz

### Wie eine Leasingsonderzahlung auf die Gesamtkosten zu verteilen ist

Bei beruflich veranlassten Fahrten im Rahmen einer **Auswärtstätigkeit** sind die Fahrtkosten grundsätzlich in Höhe der tatsächlich entstandenen Aufwendungen als Werbungskosten abziehbar. Entsprechendes gilt für einen steuerfreien Ersatz der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber.

Statt der tatsächlichen Aufwendungen kann aus Vereinfachungsgründen auch ein **pauschaler Kilometersatz** von 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer angesetzt werden. Wird der pauschale Kilometersatz angesetzt, ist eine Prüfung der tatsächlichen Fahrtkosten entbehrlich. Entsprechendes gilt für den steuerfreien Reisekostenersatz der Fahrtkosten durch den Arbeitgeber.

Verwendete ein Arbeitnehmer einen geleasteten Pkw für Auswärtstätigkeiten und machte er dafür die tatsächlichen Kosten geltend, galt nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bisher Folgendes: Eine bei Leasingbeginn zu leistende Sonderzahlung zählte in Höhe des auf die Auswärtstätigkeit entfallenden Nutzungsanteils zu den sofort abziehbaren Werbungskosten. An dieser Rechtsprechung hält der BFH nicht länger fest. Die zutreffende Ermittlung des durch die Auswärtstätigkeit veranlassten Anteils an den jährlichen Gesamtkosten verlangt nach einer neuen Entscheidung nicht nur, die Gesamtkosten dem Grunde nach zu erfassen. Die Gesamtkosten sind vielmehr nach der geänderten Sichtweise des BFH **periodengerecht** den jeweiligen Nutzungszeiträumen zuzuordnen.

Denn eine Leasingsonderzahlung ist ein vorausgezahltes Nutzungsentgelt, das dem Zweck dient, die Leasingraten während der Gesamtlaufzeit des Leasingvertrags zu mindern. Die Leasingsonderzahlung finanziert daher auch die Nutzung des Fahrzeugs in den Folgejahren. Sie ist folglich bei

der Ermittlung der jährlichen Gesamtaufwendungen für die sonstigen beruflichen Fahrten unabhängig vom Abflusszeitpunkt linear auf den Zeitraum des Leasingvertrags zu verteilen.

Hiervon ausgehend waren im Streitfall auch die Ausgaben für einen **weiteren Satz Reifen** nicht sofort im Jahr der Zahlung steuermindernd zu berücksichtigen. Sie waren vielmehr in Höhe der Abschreibung in die jährlichen Gesamtkosten für die sonstigen beruflichen Fahrten des jeweiligen Veranlagungszeitraums einzubeziehen.

**Hinweis:** Es ist davon auszugehen, dass die Finanzverwaltung dieser Sichtweise folgt.

#### Reisekosten

### Wie Fahrtkosten bei Arbeitnehmerüberlassung zu berücksichtigen sind

Beruflich veranlasste Fahrtkosten sind Erwerbsaufwendungen. Bei Aufwendungen für die Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte ist für jeden Arbeitstag, an dem der Arbeitnehmer die erste Tätigkeitsstätte aufsucht, grundsätzlich eine **Entfernungspauschale** anzusetzen (0,30 € für die ersten 20 Entfernungskilometer zuzüglich - bis 2026 - 0,38 € für jeden weiteren Entfernungskilometer). Erste Tätigkeitsstätte ist die ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist.

Im Fall einer Arbeitnehmerüberlassung ist lohnsteuerrechtlicher Arbeitgeber der Verleiher. Für die Frage, ob der Arbeitnehmer einer betrieblichen Einrichtung dauerhaft zugeordnet ist, ist das zwischen dem Arbeitgeber (Verleiher) und dem (Leih-)Arbeitnehmer bestehende Arbeitsverhältnis maßgeblich. Besteht der Einsatz des Arbeitnehmers bei dem Entleiher in wiederholten, aber befristeten Einsätzen, ist nicht von **einer dauerhaften Zuordnung** auszugehen.

Seit dem 01.04.2017 regelt das Arbeitnehmerüberlassungsgesetz, dass Leiharbeiter nicht länger als 18 zusammenhängende Monate bei demselben Entleiher tätig werden dürfen. Dies führt nach Auffassung des Finanzgerichts Düsseldorf zu einem lediglich befristeten Tätigwerden, das die Begründung einer ersten Tätigkeitsstätte verhindert. Damit liegt eine **beruflich veranlasste Auswärtstätigkeit** vor. Die Konsequenz ist, dass die Fahrtkosten mit 0,30 € je gefahrenen Kilometer als Werbungskosten abgezogen bzw. vom Arbeitgeber steuerfrei ersetzt werden können. Außerdem kommt für die ersten drei Monate ein Abzug bzw. steuerfreier Ersatz von Verpflegungsmehraufwendungen in Betracht.

**Hinweis:** Aufgrund der gegen die Entscheidung des FG eingelegten Revision wird der Bundesfinanzhof das letzte Wort haben.

#### Grenzgänger

### **Schweizer Unfallversicherung unterliegt dem Progressionsvorbehalt**

Aufgrund seiner Berufstätigkeit in der Schweiz war ein in Deutschland lebender Arbeitnehmer wie alle in der Schweiz beschäftigten Arbeitnehmer obligatorisch in der Schweizer Unfallversicherung versichert. Dort haben die Versicherten bei einem **Unfall mit Arbeitsunfähigkeit** Anspruch auf ein „Taggeld“. Dieser Anspruch entsteht am dritten Tag nach dem Unfalltag und beträgt bei voller Arbeitsunfähigkeit 80 % des versicherten Verdiensts.

Im Streitfall hatte der Arbeitnehmer einen privaten Unfall erlitten. Das Finanzamt ließ die von der Schweizer Unfallversicherung gezahlten Tagelder steuerfrei, berücksichtigte sie aber im Rahmen des Progressionsvorbehalts. Hiergegen klagte der Arbeitnehmer. Das Finanzgericht Baden-Württemberg hat dem Finanzamt mit folgender Begründung recht gegeben:

Das Unfalltaggeld aus der gesetzlichen schweizerischen Unfallversicherung habe den Zweck gehabt, den Lohnausfall zu ersetzen, und sei eine nach deutschem Steuerrecht steuerfreie Leistung. Diese sei mit den Sozialleistungen inländischer öffentlicher Kassen, und zwar dem **Krankengeld**, vergleichbar. Das Unfalltaggeld unterliege daher dem Progressionsvorbehalt. Es liege keine einer Leistung aus der gesetzlichen Unfallversicherung vergleichbare Zahlung vor.

#### 50-€-Freigrenze

### **Gehaltsumwandlung nach dem Geldkartenmodell ist nicht steuerbefreit**

**Sachbezüge** sind mit dem ortsüblichen Endpreis am Abgabeort zu bewerten. Sie bleiben bei der Besteuerung außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 € im Monat nicht übersteigen. Für Gutscheine und Geldkarten gilt dies jedoch nur dann, wenn sie zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.

Zur Anwendung der seit 2020 geltenden Rechtslage hat das Finanzgericht Rheinland-Pfalz (FG) Folgendes klargestellt: Eine Gehaltsumwandlung im Rahmen eines Geldkartenmodells erfüllt das

„**Zusätzlichkeitserfordernis**“ nicht, wenn der Arbeitslohn zugunsten der monatlichen Aufladungen auf die Geldkarte reduziert wird. Lohnsteuer und Einkommensteuer sind im Hinblick auf die Einhaltung des „Zusätzlichkeitserfordernisses“ einheitlich zu betrachten. Der Arbeitgeber muss rückwirkende Gesetzesänderungen beim Lohnsteuerabzug berücksichtigen.

Laut FG stellt die gesetzliche Definition des „Zusätzlichkeitserfordernisses“ im Rahmen des Jahressteuergesetzes 2021 eine **zulässige unechte Rückwirkung** dar. Denn das Gesetz wird auf einen noch nicht abgeschlossenen Veranlagungszeitraum angewendet. Das Interesse des Gesetzgebers an der Klarstellung der steuerlichen Voraussetzungen für Sachbezüge überwiege den Vertrauensschutz auf eine unveränderte Fortgeltung der früheren Rechtslage.

**Hinweis:** Der Streitfall liegt dem Bundesfinanzhof (BFH) zur abschließenden Beurteilung vor. Vor übertriebenen Hoffnungen auf eine großzügigere Sichtweise des BFH sei angesichts der überzeugend begründeten Entscheidung des FG allerdings gewarnt.

#### Verdienstaufschaden

### **Auch übernommene Steuerlasten sind einkommensteuerpflichtig**

In einem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Fall musste eine Arbeitnehmerin aufgrund eines medizinischen Behandlungsfehlers ihren Beruf aufgeben. Sie erhielt von der Versicherung des Schädigers jährlich ihren Verdienstaufschaden ersetzt. Diese Zahlungen wurden als Entschädigung für entgehenden Arbeitslohn versteuert. In den Streitjahren kam die Versicherung ihrer gesetzlichen Pflicht nach, auch die in den Vorjahren geleisteten Einkommensteuerzahlungen für die erhaltenen Entschädigungsleistungen zu erstatten. Finanzamt und Finanzgericht (FG) waren der Ansicht, dass die Erstattung der Steuerzahlung selbst ebenfalls der Einkommensteuer unterliege. Die Arbeitnehmerin meinte dagegen, es handle sich um einen „**Steuerschaden**“, dessen Ersatz keine Steuer auslöse.

Der BFH hat dem FG recht gegeben. Zu den steuerpflichtigen Entschädigungen zähle nicht nur der zunächst gezahlte Ausfall des Nettoverdiensts, sondern ebenso die später erstattete Steuerlast. Der BFH knüpfte insoweit an die zivilrechtlichen Wertungen an, die den Schädiger bzw. dessen Versicherung verpflichteten, auch die auf den Verdienstaufschaden entfallende Steuer zu übernehmen. Der Nettoverdienstaufschaden und die Steuerlast seien Bestandteile eines ein-

**heitlichen Schadenersatzanspruchs**, die nur zu unterschiedlichen Zeitpunkten ausgezahlt würden. Beides diene dem Ersatz entgehender Einnahmen des Geschädigten.

**Hinweis:** Eine tarifermäßigte Besteuerung der Steuererstattungen im Rahmen der Fünftelregelung lehnte der BFH ab. Das lag daran, dass die Arbeitnehmerin ihren Verdienstausschaden (einschließlich der hierauf entfallenden Steuer) nicht zusammengeballt in nur einem Jahr ersetzt erhielt. Die Verteilung der Zahlungen auf mehrere Jahre nahm der Entschädigung die für eine ermäßigte Besteuerung notwendige „Außerordentlichkeit“.

#### Einordnung

---

### Gelten Edelmetalle als Sachbezug oder als Bargeld?

Die Inanspruchnahme der monatlichen **Sachbezugsfreigrenze** von 50 € und die Möglichkeit einer Pauschalbesteuerung mit 30 % setzen voraus, dass die Zuwendung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer ein Sachbezug und keine Geldleistung ist. Kein Sachbezug, sondern eine Geldleistung liegt vor, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber ein in Deutschland gültiges gesetzliches Zahlungsmittel oder Zahlungen in einer gängigen, frei konvertiblen und in Deutschland handelbaren ausländischen Währung erhält.

In der Praxis herrscht Unsicherheit, wie Edelmetalle in diesem Zusammenhang zu qualifizieren sind. Hier kann Entwarnung gegeben werden: Laut Finanzverwaltung handelt es sich bei Edelmetallen nicht um in Deutschland gültige **gesetzliche Zahlungsmittel**. Unter anderem mit Silber und Gold sind „Barzahlungen“ nicht möglich. Somit handelt es sich bei der Hingabe von Silber, Gold oder Platin nicht um Geldleistungen, sondern um Sachbezüge. Entsprechendes gilt für die Einräumung von Bruchteils- bzw. von Miteigentumsanteilen an derartigen Metallen.

#### Steuertipp

---

### Wie sich Kosten der Fahrten zum Studienort bei Studierenden auswirken

Aufwendungen für die erstmalige Berufsausbildung oder ein Erststudium, die keine Werbungskosten oder Betriebsausgaben darstellen, sind bis zu 6.000 € pro Jahr als **Sonderausgaben** abziehbar. Etwas anderes gilt, wenn einer Berufsausbildung oder einem Studium eine abgeschlossene erstmalige Berufsausbildung oder ein abgeschlos-

senes Erststudium vorausgegangen ist (weitere Berufsausbildung oder weiteres Studium). Dann sind die durch die weitere Berufsausbildung oder das weitere Studium verursachten Aufwendungen der Höhe nach unbeschränkt abziehbare Werbungskosten oder Betriebsausgaben. Voraussetzung dafür ist ein hinreichend konkreter, objektiv feststellbarer Zusammenhang mit späteren in Deutschland steuerpflichtigen Einnahmen aus der angestrebten beruflichen Tätigkeit.

In welcher Höhe Fahrtkosten abziehbar sind, hängt davon ab, ob der Studienort steuerlich als **erste Tätigkeitsstätte** zu beurteilen ist. Als erste Tätigkeitsstätte gilt eine Bildungseinrichtung, die außerhalb eines Dienstverhältnisses zum Zweck eines Vollzeitstudiums oder einer vollzeitigen Bildungsmaßnahme aufgesucht wird. In diesem Fall sind die Fahrtkosten nur in Höhe der Entfernungspauschale abziehbar (grundsätzlich 0,30 € für die ersten 20 Entfernungskilometer zuzüglich - bis 2026 - 0,38 € für jeden weiteren Entfernungskilometer). Ist der Studienort dagegen nicht die erste Tätigkeitsstätte, sind die Fahrtkosten in tatsächlicher Höhe bzw. bei Benutzung eines Pkw der Höhe nach unbegrenzt mit 0,30 € für jeden gefahrenen Kilometer zu berücksichtigen.

In diesem Zusammenhang hat der Bundesfinanzhof (BFH) klargestellt: Eine vollzeitige Bildungsmaßnahme bzw. ein Vollzeitstudium liegt nur vor, wenn das Studium nach der Studienordnung darauf ausgelegt ist, dass sich die Studierenden diesem - vergleichbar einem vollbeschäftigten Arbeitnehmer - **zeitlich vollumfänglich** widmen müssen. Davon geht der BFH aus, wenn

- das Studium nach den Ausbildungsbestimmungen (der Studienordnung) oder der allgemeinen Erfahrung insgesamt etwa 40 Wochenstunden (Unterricht, Praktika sowie Vor- und Nachbereitung zusammengenommen) erfordert bzw.
- durchschnittlich pro Semester 30 ECTS-Leistungspunkte (Creditpoints) vergeben werden.

Ob die Studierenden daneben in einem Beschäftigungsverhältnis stehen oder anderweitig erwerbstätig sind, ist laut BFH für die steuerrechtliche Einordnung eines Studiums als **Teilzeitstudium** entgegen der von der Finanzverwaltung vertretenen Auffassung unerheblich.

Mit freundlichen Grüßen