

Janina Fellmeth

**Das lohnsteuerrechtliche
Abgrenzungsmerkmal des ganz
überwiegend eigenbetrieblichen
Arbeitgeberinteresses**

Bestandsaufnahme und Neuorientierung



Janina Fellmeth

**Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal
des ganz überwiegend eigenbetrieblichen
Arbeitgeberinteresses**

Bestandsaufnahme und Neuorientierung

Herbert Utz Verlag · München 2016

Neue Juristische Beiträge
Band 111

Ebook (PDF)-Ausgabe:
ISBN 978-3-8316-7209-7 Version: 1 vom
Copyright© Herbert Utz Verlag 2016

Alternative Ausgabe: Softcover
ISBN 978-3-8316-4526-8
Copyright© Herbert Utz Verlag 2015

Janina Fellmeth

**Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal
des ganz überwiegend eigenbetrieblichen
Arbeitgeberinteresses**

Bestandsaufnahme und Neuorientierung



Herbert Utz Verlag · München

Neue Juristische Beiträge

herausgegeben von

Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen (Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf)

Prof. Dr. Thomas Küffner (Fachhochschule Landshut)

Prof. Dr. Georg Steinberg (EBS Universität für Wirtschaft und Recht Wiesbaden)

Prof. Dr. Fabian Wittreck (Westfälische Wilhelms-Universität Münster)

Band 111



Zugl.: Diss., Düsseldorf, Univ., 2015

D 61

Bibliografische Information der Deutschen Nationalbibliothek: Die Deutsche Nationalbibliothek verzeichnet diese Publikation in der Deutschen Nationalbibliografie; detaillierte bibliografische Daten sind im Internet über <http://dnb.d-nb.de> abrufbar.

Dieses Werk ist urheberrechtlich geschützt. Die dadurch begründeten Rechte, insbesondere die der Übersetzung, des Nachdrucks, der Entnahme von Abbildungen, der Wiedergabe auf fotomechanischem oder ähnlichem Wege und der Speicherung in Datenverarbeitungsanlagen bleiben – auch bei nur auszugsweiser Verwendung – vorbehalten.

Copyright © Herbert Utz Verlag GmbH · 2016

ISBN 978-3-8316-4526-8

Printed in EC

Herbert Utz Verlag GmbH, München

089-277791-00 · www.utzverlag.de

Vorwort

Die Arbeit wurde von der Juristischen Fakultät der Heinrich-Heine-Universität Düsseldorf als Dissertation angenommen. Die Untersuchung wurde zunächst im Mai 2015 abgeschlossen. Für die Veröffentlichung konnten neue Beiträge und Kommentierungen aus Wissenschaft und Literatur bis Dezember 2015 berücksichtigt werden.

An dieser Stelle möchte ich gerne zahlreichen Personen danken. Mein Dank gilt in erster Linie Herrn Prof. Dr. Klaus-Dieter Drüen, an dessen Lehrstuhl ich während meines Promotionsvorhabens tätig sein durfte. Er hat mich bei der Erstellung meiner Arbeit nicht nur stets mit wissenschaftlichem Rat und wertvollen fachlichen Anregungen unterstützt, sondern darüber hinaus auch ermutigt, eigene Ideen zu verfolgen und bestehende Konzeptionen kritisch zu hinterfragen. Herrn Prof. Dr. Ulrich Prinz danke ich für die Erstellung des Zweitgutachtens sowie seine weiterführenden Anmerkungen. Herrn Prof. Dr. Christian Kersting danke ich für seinen Beisitz im Prüfungsausschuss.

Darüber hinaus gilt mein Dank Frau Rechtsanwältin Dr. Astrid Eiling, die mir bei meiner Dissertation und während unserer Anstellungen am Lehrstuhl stets mit ihrem Wissen sowie Rat und Tat zur Seite stand. Ganz herzlicher Dank gilt Frau Dr. Sonja Dudek, die nicht nur ihr Büro sowie alle emotionalen Phasen einer Dissertation mit mir geteilt, sondern durch den Austausch zu unseren parallel verlaufenden Dissertationen auch meine Arbeit wesentlich gefördert hat.

Mein Dank gilt ebenso Frau Yvonne Töpperl-Hönsch sowie allen Kollegen am Lehrstuhl, die mich meine Zeit dort in sehr schöner Erinnerung behalten lassen.

Ganz besonderer Dank für ihre Unterstützung in jeglicher Hinsicht gilt meinen Eltern sowie meinem Bruder. Insbesondere mein Vater hat mich zu jeder Zeit mit hilfreichem fachlichem Rat und seiner Mühe und Sorgfalt bei der Erstellung der Arbeit und dem Korrekturlesen unterstützt; ohne ihn wäre diese Arbeit nicht möglich gewesen.

Meinen Eltern

– ohne die Alles Nichts wäre –

Inhaltsverzeichnis

§ 1	Einführung.....	1
A.	Anlass der Untersuchung	1
B.	Gegenstand und Gang der Untersuchung	4
§ 2	Grundlagen des Arbeitslohnes und gegenwärtige Abgrenzungskriterien	6
A.	Einnahme, die zu einer objektiven Bereicherung führt – relevante Fallgruppen.....	10
I.	Ideelle Vorteile.....	13
II.	Ersparte Aufwendungen	14
III.	Aufgedrängte Bereicherung.....	17
IV.	Fehlende Verfügungsbefugnis	19
V.	Aufwendungsersatz durch den Arbeitgeber.....	20
1.	Durchlaufende Gelder.....	20
2.	Auslagenersatz	21
3.	Werbungskostenersatz	22
VI.	Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenke	25
VII.	Aufmerksamkeiten	27
B.	Veranlassung durch das individuelle Arbeitsverhältnis – relevante Fallgruppen.....	28
I.	Einnahme aufgrund (feindlicher) Straftat	32
II.	Zuwendung aufgrund anderweitigen Rechtsgrunds	32
III.	Freiwillige Sonderzuwendung – Aufmerksamkeiten	35
IV.	Leistung im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers.....	36
1.	Der Vorteil wird dem Arbeitnehmer aufgedrängt	44
2.	Der Vorteil wird der Belegschaft als Gesamtheit zugewendet	44
3.	Der Vorteil ist lediglich eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen.....	45
4.	Übernahme von Buß- und Verwarnungsgeldern.....	48
§ 3	Die lohnsteuerrechtliche Behandlung arbeitgeberseitig übernommener Verwarnungsgelder und Geldbußen der Arbeitnehmer	50
A.	Begriffliche Ab- und Eingrenzung der relevanten ordnungswidrigkeitsrechtlichen Geldsanktionen.....	50
I.	Verwarnungsgelder.....	52
II.	Geldbußen	53
III.	Zusammenfassung.....	54
B.	Entwicklung der Rechtsprechung des BFH und die Kritik in der Literatur.....	55
I.	BFH, Urteil vom 7.7.2004 zur arbeitgeberseitigen Übernahme von Verwarnungsgeldern wegen Verletzung des Halteverbots..	56
1.	Anlass der Zahlungen	59

2.	Nachteil des Arbeitnehmers allein im Interesse des Arbeitgebers – Vergleich mit anderen Arbeitnehmern	59
3.	Abwägung der Interessen anhand der Höhe der Verwarnungsgelder – kein Überwiegen des Arbeitnehmerinteresses an der Kostenübernahme	60
4.	Betriebsklima – Keine individuelle Zuordnung	60
5.	Unbeachtlichkeit der Wirksamkeit des Weisungsrechts	60
6.	Unerheblichkeit des steuerlichen Abzugsverbots auf Seiten der Arbeitnehmer	60
7.	Unbeachtlichkeit des Grundsatzes der Einheit der Rechtsordnung	61
8.	Keine abschließende Würdigung solcher Fallgestaltungen	61
9.	Zusammenfassung	62
II.	BFH, Urteil vom 22.7.2008 zur arbeitgeberseitigen Übernahme einer Geldbuße wegen Verstoß gegen das Lebensmittelrecht	62
III.	Reaktionen der Literatur – Bußgeldübernahme als Arbeitslohn?	65
IV.	Rechtsprechungsänderung: BFH, Urteil vom 14.11.2013 – die arbeitgeberseitige Übernahme von Buß- und Verwarnungsgeldern wegen Verstoß gegen Lenk- und Ruhezeiten als Arbeitslohn	69
V.	Reaktionen der Literatur auf die Rechtsprechungsänderung	73
C.	Fazit	78
§ 4	Kritik am Negativkriterium des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers	79
A.	Das Steuerrecht als Rechtsgebiet mit eigenständigen Wertungsmaßstäben	80
I.	Der Grundsatz der wirtschaftlichen Betrachtungsweise nach § 40 AO	81
1.	Die steuerrechtliche Wertung der Unbeachtlichkeit gesetzeswidrigen Verhaltens	82
2.	Kurzüberblick über die Entwicklung der steuerlichen Beurteilung von Geldbußen und Geldstrafen im Hinblick auf deren Abzugsfähigkeit	88
II.	Der Grundsatz der Einheit der Rechtsordnung	92
1.	Notwendigkeit von Wertungsunterschieden innerhalb der Gesamtrechtsordnung	95
2.	Anerkennung begrifflicher Divergenzen in unterschiedlichen Rechtsgebieten	97
3.	Kein zwingender genereller Wertungsvorrang des Strafrechts	100
4.	Systemwidrigkeit der Abzugsverbote	102

III.	Bedeutung dieser Rechtsgrundsätze für die Einordnung arbeitgeberseitig übernommener Buß- und Verwarnungsgelder	103
B.	Einfluss der rechtlichen Stellung des Arbeitnehmers	106
I.	Allgemeine Merkmale der Arbeitnehmerstellung im Überblick	107
II.	Maßgabe der Wirksamkeit des arbeitgeberseitigen Weisungsrechts	111
1.	Wirksamkeit des Weisungsrechts in arbeitsrechtlicher Hinsicht	112
2.	Wirksamkeit des Weisungsrechts in lohnsteuerrechtlicher Hinsicht	115
III.	Fehlendes Unternehmerrisiko des Arbeitnehmers	118
IV.	Dienstliche Tätigkeit des Arbeitnehmers nur auf „erster Stufe“	123
V.	Fazit	126
C.	Problematik der Interessenabwägung	127
I.	Schwächen des Merkmals des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses im Allgemeinen	127
1.	Keine rechtssystematische Bestimmung der Grenzen	128
2.	Frage nach der grundsätzlichen Berechtigung	128
II.	Speziell: Nichtanwendbarkeit der Interessenabwägung auf die Fälle arbeitgeberseitiger Übernahme von Buß- und Verwarnungsgeldern	133
1.	Ablehnung eines „wohlverstandenen“ betrieblichen Interesses	133
2.	Verfehlte Abwägung der Interessen anhand der Erheblichkeit der Ordnungswidrigkeit	135
3.	Wechselwirkungslehre auf zweiter Stufe des Dienstverhältnisses nicht funktional	137
D.	Fazit	138
§ 5	Alternativkonzept zur systematischen Eingrenzung des Arbeitslohnes ...	140
A.	Alternativer Ansatz zur Steuerpflicht arbeitgeberseitig übernommener Buß- und Verwarnungsgelder	140
I.	Steuerpflicht als sonstige Einkünfte nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, 22 Nr. 3 Satz 1 EStG?	141
1.	Tatbestand des § 22 Nr. 3 EStG	142
a.	Leistung	144
b.	Entgeltcharakter der Gegenleistung	148
c.	Überschusserzielungsabsicht	150
(1)	Maßgeblicher Zeitpunkt des Vorliegens der Überschusserzielungsabsicht	151
(2)	Definition des erstrebten Überschusses	153

2.	Verprobung für die Fälle arbeitgeberseitig übernommener Geldbußen.....	156
a.	Leistung	156
b.	Entgeltcharakter der Gegenleistung	159
c.	Überschusserzielungsabsicht	160
II.	Fazit.....	161
B.	Alternativkonzept zum Negativkriterium des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers	163
I.	Systematik des Alternativkonzeptes	164
II.	Darstellung des Alternativkonzeptes	168
1.	Dienstverhältnis im engeren Sinne	169
2.	Sonderrechtsverhältnis.....	169
3.	Dienstverhältnis im weiteren Sinne.....	170
a.	Abstrakt betriebsgeleiteter Bezug der Zuwendung ..	171
b.	Individualisierbarer Bezug der Zuwendung	172
III.	Verprobung ausgewählter Fallgruppen.....	172
1.	Ausgestaltung des Arbeitsplatzes	173
2.	Sportplätze und Kinderbetreuungseinrichtungen	173
3.	(Teilweise) Übernahme von Mitgliedsbeiträgen für private Vereine.....	174
4.	Übernahme von Kammerbeiträgen und Beiträgen zur Berufshaftpflichtversicherung (Beitragsleistungen, die für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit zwingend zu entrichten sind)	176
5.	Übernahme von Fort- und Weiterbildungskosten	177
6.	Betriebsveranstaltungen.....	178
7.	Incentive-Veranstaltungen / Incentive-Reisen – Dienstreise	180
8.	Teilnahme an Kundenbindungsprogrammen.....	183
IV.	Fazit.....	185
§ 6	Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse	186

Abkürzungsverzeichnis

A

a.A.	andere Ansicht
Abs.	Absatz
AETR	Europäisches Übereinkommen über die Arbeit des im internationalen Straßenverkehr beschäftigten Fahrpersonals
allg.	allgemeiner
Anm.	Anmerkung
AO	Abgabenordnung
AöR	Archiv des öffentlichen Rechts (Zeitschrift)
AP	Arbeitsrechtliche Praxis (Entscheidungssammlung)
Art.	Artikel
ausf.	ausführlich(er)
Az.	Aktenzeichen

B

BAG	Bundesarbeitsgericht
BB	Betriebs-Berater (Zeitschrift)
BBG	Bundesbeamtengesetz
Bd.	Band
BeamtStG	Gesetz zur Regelung des Statusrechts der Beamtinnen und Beamten in den Ländern
BeckRS	Beck'sche Rechtssache
Begr.	Begründer
Beil.	Beilage
BFH	Bundesfinanzhof
BFHE	Sammlung der Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BFH/NV	Sammlung amtlich nicht veröffentlichter Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (Zeitschrift)
BGB	Bürgerliches Gesetzbuch
BGBI.	Bundesgesetzblatt
BGH	Bundesgerichtshof
Bl.	Blatt
BMF	Bundesministerium der Finanzen
BRAO	Bundesrechtsanwaltsordnung
BRat-Drucks.	Drucksachen des Deutschen Bundesrates
BReg	Bundesregierung
BSG	Bundessozialgericht
BSGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundessozialgerichts
BStBl. I bis III	Bundessteuerblatt, Teil I bis III

BVerfG	Bundesverfassungsgericht
BVerfGE	Amtliche Sammlung der Entscheidungen des Bundesverfassungsgerichts
bzgl.	bezüglich
bzw.	beziehungsweise

D

DB	Der Betrieb (Zeitschrift)
d.h.	das heißt
diesbzgl.	diesbezüglich(e)
DÖV	Die öffentliche Verwaltung (Zeitschrift)
Drucks.	Drucksache
DStJG	Deutsche Steuerjuristische Gesellschaft e. V.
DStR	Deutsches Steuerrecht (Zeitschrift)
DStRE	Deutsches Steuerrecht Entscheidungsdienst (Zeitschrift)
DStZ	Deutsche Steuerzeitung (Zeitschrift)

E

EFG	Entscheidungen der Finanzgerichte (Zeitschrift)
Einf.	Einführung
Engl.	Englisch
ESTÄndR	Einkommensteuer-Änderungsrichtlinien
ESTG	Einkommensteuergesetz
ESTH	Einkommensteuer-Hinweise
ESTR	Einkommensteuer-Richtlinien
EU	Europäische Union
e.V.	eingetragener Verein

F

f., ff.	folgende, fortfolgende
FA	Finanzamt
FG	Finanzgericht
FGO	Finanzgerichtsordnung
Fn.	Fußnote
FPersG	Gesetz über das Fahrpersonal von Kraftfahrzeugen und Straßenbahnen (Fahrpersonalgesetz)
FPersV	Verordnung zur Durchführung des Fahrpersonalgesetzes (Fahrpersonalverordnung)
FR	Finanzrundschau (Zeitschrift)

G

GewO	Gewerbeordnung
GewStG	Gewerbesteuergesetz

GG	Grundgesetz
ggf.	gegebenenfalls
ggü.	gegenüber
gl. A.	gleicher Ansicht
GmbH	Gesellschaft mit beschränkter Haftung
GmbHR	GmbH-Rundschau (Zeitschrift)
grds.	grundsätzlich
GrS	Großer Senat

H

h.A.	herrschende Ansicht
Herv.	Hervorhebung
HFR	Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung (Zeitschrift)
Hrsg., hrsg.	Herausgeber, herausgegeben
Hs.	Halbsatz

I

i.d.F.	in der Fassung
i.d.R.	in der Regel
i.E.	im Ergebnis
i.H.v.	in Höhe von
INF	Information über Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)
insb.	insbesondere
i.R.d.	im Rahmen der/des
i.S.	im Sinne
i.S.d.	im Sinne der/des
i.S.v.	im Sinne von
i.V.m.	in Verbindung mit
i.w.S.	im weiteren Sinne

J

JuS	Juristische Schulung (Zeitschrift)
-----	------------------------------------

K

krit.	kritisch
KStG	Körperschaftsteuergesetz
KSzW	Kölner Schrift zum Wirtschaftsrecht

L

LAG	Landesarbeitsgericht
Lfg.	Lieferung
LKW	Lastkraftwagen
LStDV	Lohnsteuer-Durchführungsverordnung

LStH Lohnsteuer-Hinweise
 LStR Lohnsteuer-Richtlinien

M

m.E. meines Erachtens
 Mio. Millionen
 Mrd. Milliarde(n)
 m.w.N. mit weiteren Nachweisen

N

NJW Neue Juristische Wochenschrift (Zeitschrift)
 Nr. Nummer
 NVwZ Neue Zeitschrift für Verwaltungsrecht (Zeitschrift)
 NWB Neue Wirtschafts-Briefe (Zeitschrift)
 NZA Neue Zeitschrift für Arbeitsrecht (Zeitschrift)
 NZA-RR Rechtsprechungs-Report Arbeitsrecht (Zeitschrift)

O

OFD Oberfinanzdirektion
 OWiG Ordnungswidrigkeitengesetz

R

RdF Reichsminister der Finanzen
 Rdnr. Randnummer(n)
 RFH Reichsfinanzhof
 RFHE Sammlung der Entscheidungen des Reichsfinanzhofs
 RGBL. Reichsgesetzblatt
 rkr. rechtskräftig
 RL Richtlinie(n)
 Rn. Randnummer(n)
 Rspr. Rechtsprechung
 RStBl. Reichssteuerblatt
 Rz. Randzahl, Randziffer

S

S. Satz, Seite
 sog. sogenannt(e)/(r)
 st. Rspr. ständige Rechtsprechung
 StÄndG Steueränderungsgesetz
 StAnpG Steueranpassungsgesetz
 StbJb. Steuerberater-Jahrbuch
 StGB Strafgesetzbuch
 StPO Strafprozessordnung

StuB	Steuern und Bilanzen (Zeitschrift)
StuW	Steuer und Wirtschaft (Zeitschrift)

T	
TVG	Tarifvertragsgesetz
Tz.	Textzahl, Textziffer

U	
u.	und
u.a.	und andere

V	
v.	von, vom
Verf.	Verfasser
Vfg.	Verfügung
vgl.	vergleiche
VO	Verordnung

Z	
z.B.	zum Beispiel
ZPO	Zivilprozessordnung

§ 1 Einführung

A. Anlass der Untersuchung

Im Jahr 2012 betrugen die Steuereinnahmen der Bundesrepublik Deutschland insgesamt 600,0 Mrd. Euro und lagen damit auf einem neuen Rekordniveau¹. Der Zuwachs an Steuereinnahmen von 4,7 % bzw. 26,7 Mrd. Euro im Vergleich zum Vorjahr wird dabei ausweislich des Monatsberichtes des Bundesfinanzministeriums insbesondere auch auf die „überdurchschnittliche Entwicklung der Lohnsteuer“ zurückgeführt². Diese leistete im Vergleich den mit Mehreinnahmen von rund 9,3 Mrd. Euro (+ 6,7 %) größten absoluten Beitrag zur positiven Entwicklung der gemeinschaftlichen Steuern³. Das Bruttoaufkommen der Lohnsteuer (vor Abzug von Kindergeld und Altersvorsorgezulage) für das Jahr 2012 betrug 189,9 Mrd. Euro⁴. Auf die Lohnsteuer entfällt damit ein prozentualer Anteil an den gesamten Einnahmen im Jahr 2012 von 24,8 %⁵.

Auch in den Folgejahren sind die anteiligen lohnsteuerlichen Einnahmen stetig gestiegen; zuletzt wurde für das 1. Quartal 2015 im Vergleich zum 1. Quartal des Vorjahres 2014 ebenfalls wieder ein Anstieg von 6,5 % festgestellt⁶.

Aus steuerrechtlich formeller Verfahrenssicht ist die Lohnsteuer nach allgemeiner Auffassung dabei lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommenssteuer auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit⁷. Denn der Arbeitnehmer

¹ Die Zahlen sind dem Monatsbericht des Bundesministeriums der Finanzen vom 22.7.2013 über die Steuereinnahmen von Bund, Ländern und Gemeinden im Haushaltsjahr 2012 entnommen. Dieser Bericht ist zusammen mit weiteren statistischen Erhebungen abrufbar unter:
http://www.bundesfinanzministerium.de/Web/DE/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/Steuereinnahmen/steuereinnahmen.html. Letztmaliger Abruf am 2.12.2015.

² Vgl. Fn. 1 (S. 1).

³ Vgl. Fn. 1 (S. 2).

⁴ Vgl. Fn. 1 (S. 8).

⁵ Vgl. Fn. 1 (S. 2).

⁶ Im Einzelnen betrug der Anstieg der Einnahmen aus Lohnsteuer vom Kalenderjahr 2012 (149,1 Mrd.) zum Kalenderjahr 2013 (158,2 Mrd.) 6,1 % und darauffolgend vom Kalenderjahr 2013 zum Kalenderjahr 2014 (168 Mrd.) 6,2 %. Die Zahlen wurden der aktuellen Tabelle des BMF entnommen. Diese ist abrufbar unter:
http://www.bundesfinanzministerium.de/Content/DE/Standardartikel/Themen/Steuern/Steuerschaetzungen_und_Steuereinnahmen/1-kassenmaessige-steuereinnahmen-nach-steuerarten-und-gebietskoerperschaften.html. Letztmaliger Abruf am 2.12.2015.

⁷ *Barein*, in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 19 Rn. 2 (August 2015); *Breinersdorfer*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rdnr. A 136a (Juli 2012); *Geserich*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 19 EStG Rz. 9 (Mai 2015); *Lang*, in

bleibt zwar Steuerschuldner „seiner“ Einkommensteuer, diese wird im sog. Lohnsteuerabzugsverfahren jedoch nicht bei ihm selbst, sondern direkt bei seinem Arbeitgeber durch Abzug vom Arbeitslohn erhoben.

Die in Zahlen dargestellte beträchtliche fiskalische Bedeutung der Lohnsteuer für das gesamte Steueraufkommen der Bundesrepublik spiegelt sich auch wider in der Zahl der in einem angestellten Beschäftigungsverhältnis tätigen Arbeitnehmer und dem Verhältnis dieser zu der Gesamtzahl der Erwerbstätigen in Deutschland. So waren – infolge eines stetigen Anstiegs seit 2003 – im Jahr 2011 erstmals mehr als 41 Mio. Menschen erwerbstätig⁸. Bis ins Jahr 2014 stieg diese Zahl auf 42,6 Mio. Erwerbstätige (51,7 % der Bevölkerung); hiervon sind 38,2 Mio. Arbeitnehmer, so dass für das Jahr 2014 der Anteil der Arbeitnehmer an der Gesamtbevölkerung 46,3 % und ihr Anteil an der Zahl der Erwerbstätigen insgesamt beträchtliche 89,6 % beträgt⁹.

Aufgrund dieser eindrucksvollen wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Bedeutung der Lohnsteuer für das Gemeinwesen scheint es mit Blick auf rechtsstaatliche Grundsätze, wie insbesondere der Rechtssicherheit und einer an der Leistungsfähigkeit auszurichtenden Gleichmäßigkeit der Besteuerung, selbstverständlich, dass für eine solche Steuerart objektive und damit vorhersehbare Maßstäbe gelten. Dem ist jedoch nicht so¹⁰. Eine ganz wesentliche Abgrenzungskomponente für die Frage, ob eine arbeitgeberseitige Zuwendung Arbeitslohn darstellt oder nicht, bemisst sich nach derzeitiger Rechtslage danach, ob die Leistung des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer (lediglich) im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt ist¹¹; nur bei einer ausreichenden eige-

DStJG 9 (1986), S. 15 (16); ausf. zum Lohnsteuerverfahren *Trzaskalik*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 38 Rdnr. A 70 ff. (April 2003).

⁸ Diese Zahlen sind einer Statistik entnommen, die auf der homepage des Statistischen Bundesamtes veröffentlicht ist, abrufbar unter:
<https://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/GesamtwirtschaftUmwelt/Arbeitsmarkt/Erwerbsstaetigkeit/TabellenErwerbsstaetigenrechnung/InlaenderInlandskonzept.html>.
Letztmaliger Abruf am 2.12.2015.

⁹ Die Zahlen sind Statistiken entnommen, die ebenfalls auf der homepage des Statistischen Bundesamtes abrufbar sind unter:
<http://www.destatis.de/DE/ZahlenFakten/Indikatoren/LangeReihen/Arbeitsmarkt/Irwr011.html>. Letztmaliger Abruf am 2.12.2015.

¹⁰ Dazu *Gersch*, in Festschrift Klein, 1994, S. 889, die bereits konstatiert, dass die Lohnsteuer die „aufkommenstärkste Steuer in Deutschland“ sei, „Im Gegensatz [...] [hierzu jedoch] die relativ dürftige Regelung des materiellen Lohnsteuerrechts durch Gesetz“ stehe.

¹¹ Vgl. eingangs nur BFH, Urteil vom 9.8.1996 – VI R 88/93, BStBl. II 1997, 97; BFH, Urteil vom 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278 (279); *Breinersdorfer*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rdnr. B 350 ff. (August 2012); *Pflüger*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Anm. 185 (Januar 2014) sowie die weiteren Verweise insb. in Fn. 168 f. Zur Abgrenzungskomponente des ganz überwie-

nen Motivation des Arbeitgebers wird eine Lohnzuwendung verneint¹². Damit verläuft die „Grenze des Arbeitslohnbegriffes“ jedoch vielfach nicht objektiv nach klar feststellbaren Kriterien, sondern orientiert sich an subjektiven und damit nur schwer verifizierbaren parteilichen Interessen und ihrer Abwägung.

Dies mag zwar in gewisser Weise einer notwendigen Offenheit des Lohnsteuerrechts geschuldet sein, um auf sich stets ändernde Gestaltungen der Arbeits- und Anstellungsformen auf dem Arbeitsmarkt entsprechend reagieren zu können. Dennoch muss eine solche subjektive Ausrichtung in der Bewertung der Steuerbarkeit auf berechnete Bedenken stoßen und Überlegungen einer Fort-¹³ bzw. Weiterentwicklung oder auch einer Neuorientierung nicht nur zulassen, sondern geradezu fordern, um verlässlichere Grundlagen zu schaffen. Die rechtliche Einordnung einer arbeitgeberseitigen Zuwendung als (steuerbarer) Arbeitslohn ist daher insoweit mindestens als optimierungsbedürftig anzusehen¹⁴.

Die Überprüfungsbedürftigkeit des Kriteriums des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses bzw. der nach derzeitigen Grundsätzen gegebenenfalls vorzunehmenden Interessenabwägung trat in einem Urteil des FG Köln vom 22.9.2011¹⁵ zur arbeitgeberseitigen Übernahme von Bußgeldern sehr offen und deutlich zu Tage¹⁶. Das FG Köln hatte die Frage, ob die Übernahme von Bußgeldern, die aufgrund der Nichteinhaltung von Lenk- und Ruhezeiten gegen die

gend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses allgemein § 2 B. IV. sowie zur Kritik insb. § 4 C. der Arbeit.

¹² Vgl. eingangs nur z.B. H 19.3 LStH 2015 unter dem Stichwort „Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff; BFH, Urteil vom 2.2.1990 – VI R 15/86, BStBl. II 1990, 472 (474); *Breinersdorfer*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rdnr. B 353 (August 2012); *Krüger*, in Schmidt, EStG³⁴, 2015, § 19 Rz. 55 sowie die weiteren Nachweise in Fn. 182 ff. Vgl. dazu auch § 2 B. IV. der Arbeit.

¹³ So die deutliche Beitragsüberschrift bei *Strohner*, DStR 2014, 731; vgl. auch *Schneider*, NWB 7/2014, 441 (443).

¹⁴ So stuft z.B. auch *Drüen*, in Jahrbuch des Bundesverbands der Steuerberater 2013, S. 71 (106), das Kriterium des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses als „überprüfungsbedürftig“ ein. *Heger*, DB 2014, 1277, räumt dem Kriterium der Interessenabwägung wenig Aussagekraft und eine nur geringe Hilfestellungsmöglichkeit für die Abgrenzung der Zuwendungen ein. *Krüger*, DStR 2013, 2029 (2030, 2033 f.), hält die Begrifflichkeit nicht nur für „nicht glücklich gewählt“, sondern sieht in entsprechenden Fällen „weder die Notwendigkeit noch den Bedarf, ein Interesse des Arbeitgebers an der Vorteilsgewährung dem Interesse des Arbeitnehmers [...] gegenüberzustellen, weil seiner Ansicht nach maßgeblich auf die Frage der „Gelegenheit zu privatem Konsum“ abzustellen ist. Auch *Schneider*, NWB 7/2014, 441 (442 f.), erachtet die i.R.d. Interessenabwägung zu berücksichtigenden Aspekte für nur „wenig greifbar“ und hält eine „Fortentwicklung“ deshalb für notwendig.

¹⁵ FG Köln, Urteil vom 22.9.2011 – 3 K 955/10, EFG 2012, 518. Dazu ausf. insb. § 3 B. IV. der Arbeit.

¹⁶ Ausf. zur Entwicklung in der Rspr. und zu den Unzulänglichkeiten des Merkmals des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses § 3 B. und insb. § 4 C. der Arbeit.

jeweils betroffenen Arbeitnehmer verhängt worden waren, durch den Arbeitgeber Arbeitslohn darstellt, bejaht. Dabei stellte nicht nur das vom FG Köln dargelegte Verständnis des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers einen „Stein des Anstoßes“ dar, vielmehr deutete die Zulassung der Revision durch den BFH zum damaligen Zeitpunkt darauf hin, dass dieses Kriterium der Interessenabwägung einer eingehenden höchstrichterlichen Überprüfung unterzogen werden sollte. Denn das FG Köln hatte sich in seinem Urteil zumindest mittelbar in eine Auseinandersetzung mit dem BFH und dessen Beurteilung eines ähnlich gelagerten Sachverhaltes aus dem Jahre 2004 begeben, die auf einem unterschiedlichen Verständnis des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses beruhte.

Nach der Veröffentlichung eines ersten Fachbeitrages¹⁷, der in der Revisionsentscheidung des BFH zwar Beachtung fand¹⁸, jedoch in seiner Kritik unberücksichtigt blieb, erscheint es lohnenswert, die Thematik sowohl der rechtlichen Beurteilung der arbeitgeberseitig übernommenen Buß- und Verwarnungsgelder, als auch die Bedeutung des Kriteriums des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses im Allgemeinen einer näheren rechtssystematischen Prüfung zu unterziehen. Dies nicht zuletzt auch deshalb, weil der BFH sich in seiner Revisionsentscheidung nicht nur ohne den erwarteten Tiefgang mit der Thematik auseinandergesetzt hatte, sondern weil er gleichwohl „zwischen den Zeilen“ durchaus ein gewisses Bewusstsein und eine Notwendigkeit zur Weiterentwicklung des Abgrenzungskriteriums des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses offenbart hat¹⁹.

B. Gegenstand und Gang der Untersuchung

Gegenstand dieser Arbeit ist die vertiefte Auseinandersetzung mit dem lohnsteuerrechtlichen Abgrenzungskriterium des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers.

Anknüpfungspunkt sind dabei zunächst die in der Rechtsprechung zuletzt durch die Revisionsentscheidung des BFH behandelten Fälle der arbeitgeberseitig übernommenen Buß- und Verwarnungsgelder. In diesem Zusammenhang kann meiner Auffassung nach – anders als von der Rechtsprechung entschieden – nicht nur das Abgrenzungskriterium selbst als nicht zielführend angesehen werden, vielmehr ist die Arbeitslohneigenschaft derlei Zuwendungen ohne Rückgriff auf eine Interessenabwägung aus rechtssystematischen Gründen zu verneinen. Darüber hinaus soll die umfassende kritische Beleuchtung der „lohnsteuerrechtlichen Grenzziehung“ anhand der Interessenabwägung aufzeigen, dass ganz

¹⁷ *Fellmeth*, FR 2012, 1064.

¹⁸ BFH, Urteil vom 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278 (279).

¹⁹ Nähere Ausführungen hierzu unter § 3 B. IV. und V. der Arbeit.

generell die Sinnhaftigkeit eines solch subjektiven Kriteriums in Frage zu stellen ist und dass eine Weiterentwicklung dieser Systematik hin zu einem „Mehr“ an Objektivität für eine solch bedeutende Steuerart mehr als wünschenswert und auch möglich ist.

Die Arbeit gliedert sich in sechs Kapitel. Nach einer kurzen allgemeinen Einleitung in § 1 werden in § 2 der Arbeit dann als Basis für die nähere Befassung mit der Thematik die Grundlagen des Begriffes Arbeitslohn sowie die relevanten gegenwärtigen Abgrenzungskriterien hierfür dargestellt. Dabei werden die für den Arbeitslohn maßgeblichen Kriterien der Einnahme und des Veranlassungszusammenhangs sowie die Bedeutung des Kriteriums des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers anhand einer Auswahl an diskutierten Fallgruppen gegeneinander abgegrenzt. Anschließend folgt in § 3 der Arbeit eine ausführliche Darstellung der Rechtsprechung sowie der entsprechenden Auffassungen der Literatur zu der Behandlung von arbeitgeberseitig übernommenen Buß- und Verwarnungsgeldern in chronologischer Reihenfolge. § 4 der Arbeit beschäftigt sich sodann umfassend mit sämtlichen Aspekten des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses, insbesondere im Hinblick auf die von der Rechtsprechung behandelten Fälle der arbeitgeberseitigen Übernahme von Buß- und Verwarnungsgeldern. Ausgehend von allgemeinen Rechtsgrundsätzen wie der Wertneutralität der Besteuerung (§ 40 AO) und der Einheit der Rechtsordnung steht hierbei die Stellung des Arbeitnehmers als weisungsabhängiger Erfüllungsgehilfe im Vordergrund. Dabei wird herauszuarbeiten sein, weshalb in den Fällen der angewiesenen Rechtsverstöße der Arbeitnehmer nicht in seiner Stellung als solcher handelt und es sich demzufolge – anders als vom BFH entschieden – bei der Übernahme der Sanktion auch nicht um Arbeitslohn handeln kann. Darüber hinaus wird maßgeblich dargelegt, dass die Einordnung einer Zuwendung als Lohn mittels einer subjektiven Interessenabwägung auch über die dargestellten Fallgruppen hinaus in allgemeiner Hinsicht gewichtigen Bedenken begegnet. In § 5 der Arbeit werden dann weiterführende Überlegungen zu der Thematik angestellt. Dabei soll zunächst hinterfragt werden, ob die Steuerpflicht der Zuwendung in Form der Übernahme der gegen die Arbeitnehmer verhängten Sanktionen bei Verneinung der Arbeitslohneigenschaft nicht doch auf andere Weise zu begründen sein kann. Aufgezeigt wird hier eine im Ergebnis jedoch zu verneinende Besteuerung als sonstige Leistungseinkünfte nach §§ 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 7, 22 Nr. 3 Satz 1 EStG. Schließlich soll wegen der Kritik an dem Abgrenzungskriterium des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers ein alternativer Ansatz aufgezeigt werden. Unter § 5 B. wird der Versuch unternommen, ein Alternativkonzept für die Einordnung einer Zuwendung des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer als Arbeitslohn aufzuzeigen, welches sich nicht an einer subjektiven Interessensabwägung, sondern verstärkt an objektiven Kriterien orientiert und somit eine rechtlich verlässlichere Grundlage bieten kann. Hierdurch soll im besten Falle ein Beitrag zur

Weiterentwicklung der rechtssystematischen Behandlung des Arbeitslohnes geleistet werden. Die Arbeit endet mit einer kurzen Zusammenfassung der wesentlichen Ergebnisse²⁰.

§ 2 Grundlagen des Arbeitslohnes und gegenwärtige Abgrenzungskriterien

Im Folgenden soll zunächst – als Hinführung auf die im Mittelpunkt dieser Arbeit stehende kritische Analyse des für die Bestimmung von Arbeitslohn einschränkenden Merkmals des „ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers“ – im Überblick dargestellt werden, wie „Arbeitslohn“ gegenwärtig definiert wird und welche Kriterien maßgeblich sind, um eine Zuwendung an den Arbeitnehmer als Arbeitslohn zu qualifizieren. Dabei lassen sich die materiell-rechtlichen Grundlagen des Begriffes des Arbeitslohnes wie er als Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit nach § 19 EStG zu erfassen ist den §§ 1 und 2 LStDV entnehmen. Daran anknüpfend legen die §§ 38 ff. EStG in formeller Hinsicht fest, wie die Einkommensteuer als (Lohn-)Steuer auf die Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit zu erheben ist. Der lohnsteuerliche Arbeitslohn-begriff in § 38 EStG, der den „Steuerabzug vom Arbeitslohn“ vorschreibt, entspricht demjenigen des § 19 EStG²¹.

Eine Definition des Begriffes Arbeitslohn findet sich im EStG nicht. § 19 Abs. 1 EStG, der den Begriff selbst nicht enthält, sondern von Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit spricht, führt lediglich beispielhaft Einnahmen auf, die als Arbeitslohn angesehen werden²². So gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit Löhne, Gehälter, Gratifikationen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Dabei ist es gleichgültig, ob es sich um laufende oder einmalige Einnahmen handelt und ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG)²³. Der generalklauselartige²⁴ Verweis in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auf „... andere Bezüge und Vortei-

²⁰ § 6 der Arbeit.

²¹ Krüger, in Schmidt, EStG³⁴, 2015, § 38 Rz. 1.

²² Gesserich, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 19 EStG Rz. 1, 45 (jeweils Mai 2015); Krüger, DStR 2013, 2029. Hermann, Die einkommensteuerliche Relevanz von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, 2004, S. 38, spricht von einer terminologischen Ungenauigkeit der Norm als „Sammelbezeichnung“. Bzgl. der Ungenauigkeit der Terminologie von „Einnahmen“ und „Einkünften“ vgl. ausf. Pflüger, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Anm. 100 (Januar 2014) mit Verweis auf § 2 EStG Anm. 55 (Juli 2012).

²³ Vgl. BFH, Urteil vom 28.2.2013 – VI R 58/11, BStBl. II 2013, 642 (643).

²⁴ Breinersdorfer, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rdnr. B 9 (Juli 2012); Gesserich, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 19 EStG Rz. 45 (Mai 2015), spricht von einem „Sammelbegriff“.

le...“ schafft zusätzlich Raum, um im Grundsatz jegliche wirtschaftlich bewertbare Zuwendung zum steuerbaren Einkommen rechnen zu können, ohne jedoch den hilfreichen Rahmen einer (Legal-)Definition vorzugeben. Das Gesetz liefert somit keine klare und konkrete Struktur, welche Zuwendung Arbeitslohn darstellt²⁵.

§ 2 LStDV enthält ebenfalls keine konkrete Definition des Arbeitslohnes, sondern umschreibt diesen in Abs. 1 Satz 1 als „alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen“, wobei die Rechtsverordnung klarstellt, dass es unerheblich ist, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form Einnahmen gewährt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 2 LStDV)²⁶. Der Begriff des Steu-

²⁵ *Wagner*, in Bochumer Lohnsteuertag, 2005, S. 13 (14). Deshalb wird die Gesetzesformulierung trotz angenommener zutreffender Auslegung kritisch bewertet. Vgl. *Albert/Strohner*, DB 2002, 2504 (2505); *Breinersdorfer*, in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rdnr. B 13 f., 17 (jeweils Juli 2012), der in Bezug auf das zentrale Merkmal des Dienstverhältnisses davon ausgeht, dass die „eher vage Andeutung des Dienstverhältnisses in § 19 Abs. 1 Satz [EStG] [...] für eine dem verfassungsrechtlichen Bestimmtheitserfordernis genügende Rechtsanwendung nicht [...] [ausreicht]“ und ebenso in Frage stellt, „ob diese Regelungsschwäche durch die Regelbeispiele des Arbeitslohns in Nr. 1 und Nr. 2 kompensiert werden kann.“ *A. Claßen*, in Lademann, EStG, § 19 Anm. 6, 107 (jeweils April 2009), sieht in § 2 Abs. 1 LStDV eine zutreffende Auslegung des Gesetzes, an die die Rspr. jedoch nicht gebunden sei; *Herrmann*, in Frotscher, EStG, § 19 Rz. 5 (Juli 2014), bezeichnet die Vorschrift des § 19 EStG als misslungen; *Pflüger*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Anm. 8 (Januar 2014), sieht die gesetzliche Regelung der Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit gemessen an ihrer besonderen Bedeutung aufgrund der nur beispielhaften Aufzählung von Einnahmen als unzulänglich an. Daran änderten auch die ergänzenden Regelungen insb. in den LStDV nichts. Dagegen hält *Eisgruber*, in Kirchhof, EStG¹⁴, 2015, § 19 Rn. 1, 12, § 51 Rn. 93 f., die anhaltende Kritik an der Gesetzesformulierung nicht für berechtigt, weil der gesetzliche Belastungsgrund hinreichend zum Ausdruck komme. Darüber hinaus sei die „Vielfältigkeit und fortschreitende Wandlung des Arbeitslebens [...] letztlich nur mit einem leitbildartigen Typus zu fassen, einer generalisierenden Regelung, die den stl. Belastungsgrund für die Vielfalt der Massenfälle hinreichend benennt und um der Gleichheit willen möglichst unausweichlich gestaltet.“ *Geserich*, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 19 EStG Rz. 45 (Mai 2015), hält eine solch „generalisierende Regelung [...] [für] im Massenverfahren notwendig u. ausreichend.“ Die Kritik an der gesetzlichen Regelung ebenfalls als i.E. nicht berechtigt empfindend *Krüger*, in Schmidt, EStG³⁴, 2015, § 19 Rz. 10.

²⁶ *Strohner*, in Bochumer Lohnsteuertag, 2005, S. 121 (128), sieht hierin keine ausreichende Konkretisierung des Arbeitslohnbegriffes. Hiervon abgesehen bestehen generell Bedenken, ob die LStDV überhaupt eine taugliche Definition für den Arbeitslohnbegriff darstellen kann, weil § 51 Abs. 1 Satz 1 EStG insoweit nur eine unzureichende Ermächtigungsgrundlage darstelle. Vgl. insoweit auch *Pflüger*, in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 19 EStG Anm. 100 (Januar 2014). Dagegen hat *Barein*, in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 19 Rn. 37 (August 2011), keine Bedenken, als in der Definition „nur das enthalten ist, was der Gesetzgeber in den §§ 19, 8 Abs. 1 EStG als seine Vorstellung vom Begriff der Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit hat erkennen lassen. Insofern beinhaltet § 2 LStDV lediglich eine