

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

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.	Verfehlt 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

§ 1 Einführung

A. Anlass der Untersuchung

Im Jahr 2012 betragen 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-gebietskoeperschaften.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/Erwerbstaetigkeit/TabellenErwerbstaetigenrechnung/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/Irrew011.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 Arbeitslohnbegriff 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 Geserich, 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); Geserich, in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 19 EStG Rz. 45 (Mai 2015), spricht von einem „Sammelbegriff“.

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 112: Sonja Dudek: **Auskunfts- und Urkundenvorlageersuchen von Finanzbehörden an Kreditinstitute**
2015 · 214 Seiten · ISBN 978-3-8316-4527-5
- Band 111: Janina Fellmeth: **Das lohnsteuerrechtliche Abgrenzungsmerkmal des ganz überwiegend eigenbetrieblichen Arbeitgeberinteresses** · Bestandsaufnahme und Neuorientierung
2016 · 232 Seiten · ISBN 978-3-8316-4526-8
- Band 110: Giannina Kreuzt: **Hypothetische Verträge im Rahmen des Schadensausgleichs**
2015 · 300 Seiten · ISBN 978-3-8316-4514-5
- Band 109: Franziska Dautert: **Beweisverwertungsverbote und ihre Drittwirkung**
2015 · 302 Seiten · ISBN 978-3-8316-4479-7
- Band 108: Florian Eder: **Beweisverbote und Beweislast im Strafprozess**
2015 · 396 Seiten · ISBN 978-3-8316-4469-8
- Band 107: Martina Achzet: **Sanierung von Krisenunternehmen** · Ablauf und Personalentwicklung in Unternehmenssanierungen unter Konkursordnung, Vergleichsordnung und Insolvenzordnung
2015 · 304 Seiten · ISBN 978-3-8316-4467-4
- Band 106: Anna Hafßfurter: **Form und Treue** · Die Verhältnismäßigkeit von Formnichtigkeit und Formzweck
2015 · 420 Seiten · ISBN 978-3-8316-4459-9
- Band 105: Johannes Leutloff: **Public Viewing im Urheber- und Lauterkeitsrecht** · Eine Untersuchung anhand der Public-Viewing-Reglements der Fußballverbände FIFA und UEFA
2015 · 274 Seiten · ISBN 978-3-8316-4429-2
- Band 104: Simone Goltz: **Weltanschauungsgemeinschaften** · Begriff und verfassungsrechtliche Stellung
2015 · 336 Seiten · ISBN 978-3-8316-4427-8
- Band 103: Verena Guttenberg: **Schutz vor Diskriminierung im Beschäftigungsverhältnis in Großbritannien – Equality Act 2010**
2015 · 680 Seiten · ISBN 978-3-8316-4414-8
- Band 102: Johannes Peters: **Kindheit im Strafrecht** · Eine Untersuchung des materiellen Strafrechts mit besonderem Schwerpunkt auf dem Kind als Opfer und Täter
2014 · 294 Seiten · ISBN 978-3-8316-4391-2
- Band 101: Oliver Suchy: **Der Verfall im Ordnungswidrigkeitenrecht** · Eine Untersuchung ausgewählter Gesichtspunkte im wirtschaftsstrafrechtlichen Kontext
2014 · 222 Seiten · ISBN 978-3-8316-4339-4
- Band 100: Konrad Gieseler: **Die kartellrechtliche Fortsetzungsfeststellungsbeschwerde** · Zu den Zulässigkeitsvoraussetzungen des § 71 Absatz 2 Satz 2 GWB
2014 · 248 Seiten · ISBN 978-3-8316-4388-2

- Band 99: Astrid Eiling: **Verfassungs- und europarechtliche Vorgaben an die Einführung neuer Verbrauchsteuern** · Verprobt am Beispiel der Kernbrennstoffsteuer
2014 · 268 Seiten · ISBN 978-3-8316-4366-0
- Band 98: Matthias Wieser: **Intelligente Elektrizitätsversorgungsnetze – Ausgewählte Rechtsfragen unter besonderer Berücksichtigung des EnWG 2011 und des EEG 2012**
2014 · 324 Seiten · ISBN 978-3-8316-4349-3
- Band 97: Sarah Regina Helml: **Die Reform der Selbstanzeige im Steuerstrafrecht**
2014 · 246 Seiten · ISBN 978-3-8316-4340-0
- Band 96: Jan Peter Müller: **Rezeption privater Rechnungslegungsstandards durch den Staat**
2014 · 416 Seiten · ISBN 978-3-8316-4327-1
- Band 95: Thomas Barth: **Tarifverträge in der Zeitarbeit** · Das Spannungsverhältnis zwischen gesetzlicher Gleichstellung und Tarifautonomie
2013 · 234 Seiten · ISBN 978-3-8316-4259-5
- Band 94: Carla Wiedeck: **Priorisierung in der Gesetzlichen Krankenversicherung**
2015 · 254 Seiten · ISBN 978-3-8316-4307-3
- Band 93: Robert Ulrich Fischer: **Die Anrechnungslösung des § 19 Abs. 4 GmbHG**
2013 · 174 Seiten · ISBN 978-3-8316-4301-1
- Band 92: Stephanie Greil-Lidl: **Die Verfügungsverwaltung in der Erbengemeinschaft** · Ein Interessenkonflikt zwischen Gläubigerschutz und Privatautonomie unter dem Deckmantel des Gesamthandsprinzips
2014 · 158 Seiten · ISBN 978-3-8316-4260-1
- Band 91: Felix Kampmann: **Gehaltsstrukturuntersuchungen im Steuerrecht** · Praxis und weitere Beurteilungsansätze zur Bestimmung der Angemessenheit von Gesellschafter-Geschäftsführervergütungen
2013 · 250 Seiten · ISBN 978-3-8316-4257-1
- Band 90: Christoph Dachner: **Der Abwendungsvergleich in § 302 Abs. 3 S. 2 AktG an der Schnittstelle von Gesellschafts-, Steuer- und Insolvenzrecht**
2013 · 326 Seiten · ISBN 978-3-8316-4218-2
- Band 89: Florian Muß: **Präsident und Ersatzmonarch** · Die Erfindung des Präsidenten als Ersatzmonarch in der amerikanischen Verfassungsdebatte und Verfassungspraxis
2013 · 258 Seiten · ISBN 978-3-8316-4251-9

Erhältlich im Buchhandel oder direkt beim Verlag:

Herbert Utz Verlag GmbH, München

089-277791-00 · info@utzverlag.de

Gesamtverzeichnis mit mehr als 3000 lieferbaren Titeln: www.utzverlag.de