

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Schaffung einer weiteren Pauschalierungsmöglichkeit mit einem Pauschsteuersatz von 25 % für Freifahrtberechtigungen für Soldaten.
- ▶ **Fundstelle:** Jahressteuergesetz 2020 (JStG 2020) v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6).

§ 40 Pauschalierung der Lohnsteuer in besonderen Fällen

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366, BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) *unverändert*

(2) ... ²Der Arbeitgeber kann die Lohnsteuer mit folgenden Pauschsteuersätzen erheben:

1. mit einem Pauschsteuersatz von 15 Prozent für die nicht nach § 3 Nummer 15 steuerfreien
 - a) Sachbezüge in Form einer unentgeltlichen oder verbilligten Beförderung eines Arbeitnehmers zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte sowie Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3 oder
 - b) Zuschüsse zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte oder Fahrten nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4a Satz 3, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet werden,

soweit die Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 und Absatz 2 als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden; diese pauschal besteuerten Bezüge mindern die nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 und Absatz 2 abziehbaren Werbungskosten oder

2. mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent anstelle der Steuerfreiheit nach § 3 Nummer 15 einheitlich für alle dort genannten Bezüge eines Kalenderjahres, auch wenn die Bezüge dem Arbeitnehmer nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden; für diese pauschal besteuerten Bezüge unterbleibt eine Minderung der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 und Absatz 2 abziehbaren Werbungskosten oder

3. mit einem Pauschsteuersatz von 25 Prozent für die Freifahrtberechtigungen, die Soldaten nach § 30 Absatz 6 des Soldatengesetzes erhalten; für diese pauschal besteuerten Bezüge unterbleibt eine Minderung der nach § 9 Absatz 1 Satz 3 Nummer 4 Satz 2 sowie Nummer 5 Satz 6 abziehbaren Werbungskosten.

³Die nach Satz 2 pauschalbesteuerten Bezüge bleiben bei der Anwendung des § 40a Absatz 1 bis 4 außer Ansatz. ⁴Bemessungsgrundlage der pauschalen Lohnsteuer sind in den Fällen des Satzes 2 Nummer 2 und 3 die Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer.

(3) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346), zuletzt geändert durch JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6)

(1) ¹Diese Fassung des Gesetzes ist, soweit in den folgenden Absätzen nichts anderes bestimmt ist, erstmals für den Veranlagungszeitraum 2021 anzuwenden.

...

(37c) ... ²§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 3 und Satz 4 in der Fassung des Artikels 2 des Gesetzes vom 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096) ist erstmals auf Freifahrtberechtigungen anzuwenden, die nach dem 31. Dezember 2020 gewährt werden.

Autor: Dr. Klaus J. *Wagner*, Vizepräsident des FG Düsseldorf, Wegberg

Mitherausgeber: Dr. Martin *Klein*, Rechtsanwalt/Steuerberater/Fachanwalt für Steuerrecht, Hengeler Mueller, Frankfurt am Main

Kompaktübersicht

J 21-1 **Inhalt der Änderungen:**

► **Abs. 2 Satz 2 Nr. 3** ist durch Art. 2 Nr. 11 JStG 2020 v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6) eingefügt worden. Die Regelung ermöglicht die pauschale Versteuerung des durch die Überlassung von Freifahrtberechtigungen an Soldatinnen und Soldaten entstehenden geldwerten Vorteils.

► **Abs. 2 Satz 4** ist als redaktionelle Folgeänderung zur neuen Pauschalierungsmöglichkeit um die Bezugnahme auf Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 ergänzt worden.

► § 52 Abs. 37c ist durch Art. 2 Nr. 15 Buchst. c JStG 2020 dahingehend ergänzt worden, dass die Pauschalierungsmöglichkeit für Freifahrtberechtigungen erstmals auf Freifahrtberechtigungen anzuwenden ist, die nach dem 31.12.2020 gewährt werden.

Rechtsentwicklung:

J 21-2

► *Zur Gesetzesentwicklung bis 2017* s. § 40 Anm. 2.

► *WElektroMobFördG („JStG 2019“)* v. 12.12.2019 (BGBl. I 2019, 2451; BStBl. I 2020, 17): Siehe Anm. J 20-2.

► *JStG 2020* v. 21.12.2020 (BGBl. I 2020, 3096; BStBl. I 2021, 6): Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 wird durch Art. 2 Nr. 11 Buchst. a eingefügt, Abs. 2 Satz 4 durch Art. 2 Buchst. b als Folgeänderung ergänzt.

Zeitlicher Anwendungsbereich: Die Einfügung von Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 und die Ergänzung in Abs. 2 Satz 4 sind zum 1.1.2021 in Kraft getreten (Art. 50 Abs. 4 JStG 2020) und sind erstmals auf Freifahrtberechtigungen anzuwenden, die nach dem 31.12.2020 gewährt werden (§ 52 Abs. 37c idF des JStG 2020). Allerdings ist § 30 Abs. 6 SoldatenG, auf den die Regelung Bezug nimmt, bislang (Stand: 15.2.2021) nicht in Kraft getreten, so dass der die Pauschalierung auslösende Tatbestand (noch) nicht erfüllt werden kann. Gleichwohl durchgeführte Pauschalierungen haben daher keine Rechtsgrundlage.

J 21-3

Grund und Bedeutung der Änderungen: Bereits seit dem 1.1.2020 konnten Soldatinnen und Soldaten aufgrund einer Vereinbarung zwischen dem Bundesministerium der Verteidigung, dem Bundesministerium für Verkehr und digitale Infrastruktur und der Deutschen Bahn AG v. 17.8.2019 und auf Grundlage einer Weisung des Bundesministeriums der Verteidigung v. 13.11.2019 Züge der Deutschen Bahn AG im Fernverkehr auch für private Fahrten in Uniform in der zweiten Wagenklasse kostenfrei nutzen. Die Freifahrtberechtigung beruht auf der politischen Entsch., den Soldatinnen und Soldaten durch die Überlassung von Freifahrtberechtigungen einerseits Respekt und Dank zu zollen und andererseits die Sichtbarkeit in der Öffentlichkeit zu erhöhen. Für den Zubringer- und Regionalverkehr galt die Befreiung nur für Fahrten in der Tarifhoheit der Deutschen Bahn AG. Die Deutsche Bahn erhielt für die Freifahrten eine pauschale Vergütung. Regelungen zur Versteuerung des mit der durch private Fahrten ausgelösten geldwerten Vorteils enthielt die Weisung nicht. Gleichwohl wurde die Zahlung an die Deutsche Bahn AG – rechtsgrundlos – pauschal mit einem Pauschsteuersatz von 25 % versteuert.

J 21-4

Mit der Ergänzung des § 60 SoldatenG um einen Abs. 6 und der Einf. einer gesetzlichen Pauschalierungsmöglichkeit für den durch die privaten Fahrten ausgelösten geldwerten Vorteil wird die Verwaltungspraxis auf

eine gesetzliche Grundlage gestellt. Ausweislich der Gesetzesbegründungen (BTDrucks. 19/22862, 16 zu § 60 Abs. 6 SoldatenG; BTDrucks. 19/22850, 93 zu § 40 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3) verfolgt die Regelung – wie schon zuvor die verwaltungsseitige Regelung – den Zweck „die Sichtbarkeiten der Soldatinnen und Soldaten in der Öffentlichkeit zu erhöhen“. Die Pauschalierungsmöglichkeit verfolgt darüber hinaus den Zweck, eine vereinfachte Versteuerung des durch die Freifahrtberechtigung entstehenden geldwerten Vorteils zu ermöglichen.

► **Neuer Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 und geänderter Satz 4:** Mit der Einfügung von Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 wird der Katalog der mit einem StSatz von 25 % pauschal besteuerten Zuwendungen an ArbN erweitert. Wie in den anderen Fällen des Abs. 2 besteht de lege lata ein Pauschalierungswahlrecht (s. § 40 Anm. 13, 33) des ArbG, also hier des Dienstherrn der Soldatinnen und Soldaten. In der Praxis dürfte das Wahlrecht indes keine Rolle spielen, denn die Regelung soll (BTDrucks. 19/22850, 93) die Möglichkeit der Versteuerung des Vorteils durch den Dienstherrn schaffen und damit dem Umstand Rechnung tragen, dass eine individuelle Versteuerung nicht oder nur mit unverhältnismäßigem Aufwand möglich wäre. In der Tat dürfte es zum einen kaum möglich sein, die Fahrten zu erfassen, in denen die Freifahrten zu privaten Zwecken genutzt werden und zum anderen wäre dann eine individuelle Berechnung des Vorteils erforderlich. Angesichts der pauschalen Zahlung an den Verkehrsträger müsste der auf den Einzelnen entfallende Vorteil entweder anteilig oder nach den Grundsätzen des § 8 Abs. 2 Satz 1 ermittelt werden, was praktisch wohl nicht möglich wäre. Im Erg. ist damit die Regelung des Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 eine auf einen einzelnen ArbG, nämlich den Dienstherrn der Soldatinnen und Soldaten, zugeschnittene Sonderregelung, die nur wegen der gewollten Rechtsfolge – der Pauschalversteuerung – in § 40 integriert wurde.

► **Tatbestandsvoraussetzungen:**

▷ **Pauschalierungsfähige Freifahrtberechtigung:** Abs. 2 Satz 1 Nr. 7 ermöglicht eine Pauschalierung mit 25 % für die Freifahrtberechtigungen, die die Soldaten nach § 30 Abs. 6 des SoldatenG erhalten. Die Norm knüpft damit an die Tatbestandsvoraussetzungen des § 30 Abs. 6 Satz 1 SoldatenG an. Danach ermöglicht der Dienstherr „dem Soldaten die Beförderung in öffentlichen Eisenbahnen, wenn der Soldat während der Beförderung Uniform trägt“. Darüber hinaus bestimmt § 30 Abs. 6 Satz 2 SoldatenG, dass eine RechtsVO das Nähere über die Voraussetzungen und die nähere Ausgestaltung des Anspruchs regelt. Die Pauschalierungsmöglichkeit besteht dementsprechend erst dann, wenn nicht nur die Neuregelung des SoldatenG, sondern auch die entsprechende RechtsVO in Kraft getreten ist. Dies ist bislang nicht der Fall. Der neue § 30 Abs. 6 SoldatenG soll durch das Gesetz zur Änderung soldatenrechtlicher Vorschriften eingeführt

werden, das bislang nur als Regierungsentwurf vorliegt (BTDrucks. 19/22862; BRDrucks. 444/20). Das Gesetzgebungsvorhaben wurde nach der ersten Lesung am 28.10.2020 in die Ausschüsse verwiesen und bislang (Stand 15.2.2021) nicht weiter behandelt. Die Ursache der Verzögerung dürfte darauf beruhen, dass in dem Gesetzgebungsverfahren auch das Disziplinarrecht der Soldatinnen und Soldaten neu geregelt werden soll und insoweit noch Abstimmungsbedarf besteht. Sollte das Gesetz nicht bis zur letzten Sitzungswoche in dieser Legislaturperiode (21.6.–25.6.2021) beschlossen werden, müsste das Gesetzgebungsverfahren gemäß dem Grundsatz der Diskontinuität in der kommenden Legislaturperiode neu begonnen werden. Es bliebe dann zunächst weiterhin bei der Pauschalversteuerung auf Grundlage der bisherigen Verwaltungspraxis.

► **Rechtsfolgen:**

- ▷ **Pauschsteuersatz von 25 %:** Die Steuer auf den aus der Freifahrtberechtigung entstehenden geldwerten Vorteil ist mit einem StSatz von 25 % zu erheben. Die pauschal besteuerten Bezüge mindern die Entfernungspauschale nicht.
- ▷ **Bemessungsgrundlage** sind nach Satz 4 die Aufwendungen des ArbG, also hier konkret des Dienstherrn. Dementsprechend ist die pauschale LSt auf die mit den Verkehrsträgern vereinbarten Entgelte für die Beförderung der Soldatinnen und Soldaten zu erheben.

Gemäß Abs. 3 hat der ArbG, also der Dienstherr, die pauschale LSt zu übernehmen; er wird Schuldner der pauschalen LSt (s. § 40 Anm. 51 ff.).

Ergänzte Anwendungsvorschrift des § 52 Abs. 37c: Aufgrund der Einfügung des Abs. 37c Satz 2 ist klargestellt, dass die gesetzliche Pauschalierungsmöglichkeit erstmals für Freifahrtberechtigungen Anwendung finden, die nach dem 31.12.2020 gewährt werden. Eine rückwirkende Anwendung für bereits auf Grundlage der Weisung v. 13.11.2019 gewährte Freifahrten ist nicht vorgesehen. Insoweit fehlt etwaigen Pauschalierungen weiterhin eine gesetzliche Rechtsgrundlage, sofern nicht die Voraussetzungen einer anderen Pauschalierungsvorschrift erfüllt sind.

J 21-5

