

Die Neuregelungen auf einen Blick

- ▶ Wiederherstellung und Anpassung der bislang nur in den LStR geregelten Rechtslage nach widersprechender Rechtsprechung des BFH.
- ▶ Schließung einer Regelungslücke.
- ▶ Fundstelle: Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften (ZollkodexAnpG) v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58).

§ 19

Nichtselbständige Arbeit

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2014 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

- (1) ¹Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören
1. *unverändert*
 - 1a. **Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung).** ²Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. ³Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 Euro je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. ⁴Satz 3 gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. ⁵Die Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind abweichend von § 8 Absatz 2 mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 2 anzusetzen;

ESTG § 19

2. *unverändert*
3. laufende Beiträge und laufende Zuwendungen des Arbeitgebers aus einem bestehenden Dienstverhältnis an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung für eine betriebliche Altersversorgung. ²Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören auch Sonderzahlungen, die der Arbeitgeber neben den laufenden Beiträgen und Zuwendungen an eine solche Versorgungseinrichtung leistet, mit Ausnahme der Zahlungen des Arbeitgebers

a) **zur erstmaligen Bereitstellung der Kapitalausstattung zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach den §§ 53c und 114 des Versicherungsaufsichtsgesetzes,**

b) **zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung nach unvorhersehbaren Verlusten oder zur Finanzierung der Verstärkung der Rechnungsgrundlagen auf Grund einer unvorhersehbaren und nicht nur vorübergehenden Änderung der Verhältnisse, wobei die Sonderzahlungen nicht zu einer Absenkung des laufenden Beitrags führen oder durch die Absenkung des laufenden Beitrags Sonderzahlungen ausgelöst werden dürfen,**

c) **in der Rentenbezugszeit nach § 112 Absatz 1a des Versicherungsaufsichtsgesetzes**
oder

d) **in Form von Sanierungsgeldern;**
Sonderzahlungen des Arbeitgebers sind insbesondere Zahlungen an eine Pensionskasse anlässlich

a) **seines Ausscheidens aus einer nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung**
oder

b) **des Wechsels von einer nicht im Wege der Kapitaldeckung zu einer anderen nicht im Wege der Kapitaldeckung finanzierten betrieblichen Altersversorgung.“**

³Von Sonderzahlungen im Sinne des Satzes 2 **zweiter Halbsatz Buchstabe b** ist bei laufenden und wiederkehrenden Zahlungen entsprechend dem periodischen Bedarf nur auszugehen, soweit die Bemessung der Zahlungsverpflichtungen des Arbeitgebers in das Versorgungssystem nach dem Wechsel die Bemessung der Zahlungsverpflichtung zum Zeitpunkt des Wechsels übersteigt. Satz 4 *unverändert*.

Satz 2 *unverändert*

(2) *unverändert*

§ 52

Anwendungsvorschriften

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346),
zuletzt geändert durch ZollkodexAnpG v. 22.12.2104 (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58)

...
(26a) § 19 Absatz 1 Satz 1 Nummer 3 Satz 2 und 3 in der am 31. Dezember 2014 gel-
ten Fassung gilt für alle Zahlungen des Arbeitgebers nach dem 30. Dezember 2014.
...

Autor: Dr. Hansjörg **Pflüger**, Kirchheim-Teck
Mitherausgeber: Michael **Wendt**, Vors. Richter am BFH, München

Schrifttum: Geberth/Bartelt, Zollkodexanpassungsgesetz passiert den Bundestag, DB 2014, 2861; Bolik/Zöller/Kindler, Alle Jahre wieder: Jahresendrally des Steuergesetzgebers – das JStG 2015 heißt ZollkodexAnpG, BB 2014, 2974; Hörster, Der Bundesrat stimmt dem Zollkodex-Anpassungsgesetz („JStG 2015“) zu, NWB 2015, 92; Ortman-Babel/Gauß, Zollkodexanpassungsgesetz verabschiedet, DB 2015, 13; Möller, Update zum Zollkodex-AnpG; Das „verkappte JStG 2015“ ist in Kraft, BB 2015, 97; Plenker, LStR 2015 unter Berücksichtigung des Zollkodexanpassungsgesetzes, DB 2015, 94.

Kompaktübersicht

Inhalt der Änderungen:

J 14-1

► **Steuerfreiheit der Zuwendungen anlässlich Betriebsveranstaltungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a):** Durch die gesetzliche Neuregelung wird die bisherige, lediglich durch LStR geregelte Rechtslage wiederhergestellt und fortentwickelt:

- In Satz 1 wird die Betriebsveranstaltung definiert,
- in Satz 2 wird der Umfang dessen umschrieben, was dem ArbN anlässlich einer Betriebsveranstaltung stl. zugewendet wird,
- durch Satz 3 wird ein stl. Freibetrag für diese Zuwendungen iHv. 110 € festgelegt,
- nach Satz 4 gilt der Freibetrag für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich,
- Satz 5 regelt die stl. Bewertung der anlässlich von Betriebsveranstaltungen zugewendeten geldwerten Vorteile.

► **Steuerliche Behandlung bestimmter Sonderzahlungen der Arbeitgeber in Versorgungswerke (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2):** Durch die Änderung wird eine Regelungslücke geschlossen die dadurch entsteht, dass

ein ArbG die nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit führenden Zahlungen zur Erfüllung der versicherungsgesetzlichen Solvabilitätsvorschriften (Vorschriften zur Eigenmittelausstattung) eines Versorgungswerks für seine ArbN aus dem Versorgungswerk entnimmt und zur Finanzierung seiner zuvor herabgesetzten ArbG-Beiträge zur Altersversorgung der ArbN verwendet.

Die Regelungslücke wird dadurch geschlossen, dass künftig nur entweder

- die zur erstmaligen Bereitstellung der Kapitalausstattung zur Eigenmittelausstattung (Solvabilitätsspanne) des Versorgungswerks gezahlten Beiträge oder
- die einem Versorgungswerk zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung oder zur Verstärkung der Rechnungsgrundlage wegen eines unvorhergesehenen Ereignisses überlassenen Mittel

nicht zu Zuwendungen aus dem Arbeitsverhältnis führen. Weitere Voraussetzung bei der 2. Alternative ist, dass die Zuwendungen nicht gleichzeitig zur Herabsetzung des ArbG-Beitrags führen oder durch eine Herabsetzung des ArbG-Beitrags ausgelöst wurden.

► **Folgeänderung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3):** Die Änderung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 3 ist eine bloße Anpassung an die Neuregelung in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2.

J 14-2 **Rechtsentwicklung:**

► **zur Gesetzesentwicklung bis 2009** s. § 19 Anm. 2.

► **ZollkodexAnpG v. 22.12.2014** (BGBl. I 2014, 2417; BStBl. I 2015, 58): Durch Art. 4 Nr. 3 wird Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 (Sonderzahlungen an Versorgungswerke) geändert, und durch Art. 4 Nr. 4 Buchst. c das Inkrafttreten dieser Änderung in dem neu eingefügten § 52 Abs. 26a geregelt. Durch Art. 5 Nr. 13 wird § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a (stl. Behandlung der Zuwendung anlässlich von Betriebsveranstaltungen) neu in das Gesetz eingefügt.

J 14-3 **Zeitlicher Anwendungsbereich:**

► **Steuerliche Behandlung der Zuwendung anlässlich von Betriebsveranstaltungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a):** Nach Art. 16 Abs. 2 ZollkodexAnpG tritt die Neuregelung der stl. Berücksichtigung von Zuwendungen des ArbG an seine ArbN anlässlich von Betriebsveranstaltungen am 1.1.2015 in Kraft und findet auf die nach diesem Termin stattfindenden Betriebsveranstaltungen Anwendung.

► **Sonderzahlungen an Versorgungswerke (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2):** Die Änderung tritt am 22.12.2014 (Tag der Verkündung des ZollkodexAnpG) in Kraft und gilt für Zahlungen der ArbG, die nach dem 30.12.2014 geleistet werden (§ 52 Abs. 26a).

Grund und Bedeutung der Änderungen:

J 14-4

► Grund der Änderungen:

- ▷ *Steuerfreiheit der Zuwendungen anlässlich Betriebsveranstaltungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a)*: Die gesetzliche Neuregelung soll der Rechtssicherheit dienen, da der BFH in seiner neueren Rspr. die seit Langem bestehenden, allerdings bislang nur in den LStR geregelten Verwaltungsgrundsätze zur stl. Behandlung der bei Betriebsveranstaltungen einem ArbN gewährten geldwerten Vorteile teilweise abgelehnt und dies zu einer unsicheren und diffusen Rechtslage mit einer Vielzahl von Prozessen geführt habe (vgl. BRDrucks. 426/14, 53). Auch sollen durch die Rspr. des BFH eröffnete Steuerausfälle vermieden werden (vgl. BRDrucks. 426/14, 54).
- ▷ *Steuerliche Behandlung bestimmter Sonderzahlungen der Arbeitgeber in Versorgungswerke (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2)*: Die bisherige Regelung hat es den ArbG ermöglicht, Zuwendungen an Versorgungswerke stl. abzugsfähig zu gestalten, ohne dass die ArbN die Zuwendungen als Arbeitslohn versteuern müssen. Dieses „Gestaltungsmodell“ hat nach Auskunft des BZSt. Modellcharakter und soll mit der Neuregelung, einer Bitte des BRats entsprechend, geschlossen werden (s. BRDrucks. 426/14, 42).

► Bedeutung der Änderungen:

- ▷ *Steuerfreiheit der Zuwendungen anlässlich Betriebsveranstaltungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a)*: Mit der gesetzlichen Neuregelung wird die bislang nur durch Richtlinienregelung festgelegte stl. Abzugsfähigkeit der Zuwendungen des ArbG an seine ArbN anlässlich von Betriebsveranstaltungen gesetzlich geregelt. Ganz offensichtlich soll dadurch auch eine inhaltliche Überprüfung der Regelung durch die Finanzgerichtsbarkeit erschwert werden, da eine gesetzliche Regelung nur durch das BVerfG aufgehoben werden kann. Sie dient der Verwaltungsökonomie und der Rechtssicherheit im Massenverfahren des LStEinbehalts.

Es ist anzuerkennen, wenn die Steuergerichte zu Gunsten einer Vielzahl von Steuerbürgern stl. Erleichterungen judizieren. Die Regelung ist dem Grunde nach jedoch gleichwohl zu begrüßen, da nur durch eine explizite gesetzliche Regelung Rechtssicherheit geschaffen werden kann und Grundsätze der Einzelgerechtigkeit hinter den verwaltungsökonomischen Überlegungen in einem Massenverfahren wie dem LStAbzug mit stl. überschaubaren Auswirkungen beim Einzelnen zurücktreten können.

- ▷ *Steuerliche Behandlung bestimmter Sonderzahlungen der Arbeitgeber in Versorgungswerke (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2)*: Nach bisherigem Recht führen Zahlungen des ArbG zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach den §§ 53c und 114 VAG nicht zu Einkünften aus nichtselbstän-

diger Arbeit (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbs. 1). Hier besteht eine Regelungslücke dahingehend, dass bei den zur Erfüllung der versicherungsrechtl. Vorschriften zur Eigenmittelausstattung aufzubringenden Mitteln des ArbG nicht nach deren Verwendung differenziert wird. Dies ermöglicht dem ArbG auch dem Grunde nach Istpfl. ArbG-Beiträge zur Altersvorsorge der ArbN durch stl. unbelastete Mittel zu ersetzen, ohne dass diese Mittel dem ArbN zugerechnet werden.

Diese Regelungslücke wird dadurch geschlossen, dass die Ausnahme in Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Halbs. 1 künftig ausdrücklich auf die erstmalige Bereitstellung der Kapitalausstattung zur Erfüllung der Eigenmittelvorschriften und Zahlungen des ArbG zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung nach unvorhersehbaren Verlusten oder zur Finanzierung der Verstärkung der Rechnungsgrundlagen aufgrund einer unvorhersehbaren und nicht nur vorübergehenden Änderung der Verhältnisse (Buchst. b) beschränkt wird.

Die Änderungen im Detail

■ Absatz 1 Satz 1 Nr. 1a (Steuerfreiheit der Zuwendungen anlässlich Betriebsveranstaltungen)

J 14-5 Definition der Betriebsveranstaltung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1):

► **Veranstaltung:** Eine Betriebsveranstaltung muss eine gewisse Dauer haben, um eine „Veranstaltung“ zu bilden. Eine kurze Arbeitsunterbrechung für eine bloße Geschenkverteilung genügt nicht. Unschädlich ist hingegen eine zweitägige Veranstaltung, vgl. BFH v. 16.11.2005 – VI R 157/98, BStBl. II 2006, 437; v. 16.11.2005 – VI R 151/99, BStBl. II 2006, 439.

▷ **Reine Arbeitsessen** sind ebenfalls keine Veranstaltung, da sie Ausfluss eines anderen Anlasses sind (BFH v. 5.5.1994 – VI R 55–56/92, BStBl. II 1994, 771), sie können jedoch aus anderen Gründen im überwiegenden Interesse des ArbG liegen und daher nicht stbare Zuwendungen oder stbefreit sein (§ 3 Nr. 16; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59).

▷ **Zusammentreffen mit anderen Veranstaltungen:** Alleiniger Anlass für das Zusammentreffen braucht die Betriebsveranstaltung nicht zu sein. Die Verbindung der Betriebsveranstaltung mit der vorgeschriebenen jährlichen Personalversammlung ist unschädlich.

► **Betriebliche Ebene:** Die Art der Veranstaltung muss einen Bezug zum Betrieb haben. Nicht erforderlich ist, dass sie in betrieblichen Räumen stattfindet, denkbar ist auch ein Gasthaus oder eine angemietete Halle. Er-

erschöpft sich die Veranstaltung jedoch in dem bloßen Besuch eines frei zugänglichen kulturellen oder sportlichen Ereignisses (Opernbesuch, Bundesligaspiel etc.), liegt keine Betriebsveranstaltung vor (BFH v. 21.2.1986 – VI R 21/84, BStBl. II 1986, 406). Unschädlich ist die Teilnahme betriebsfremder Personen (Geschäftsfreunde, Kunden etc.; vgl. BFH v. 28.1.2003 – VI R 48/99, BStBl. II 2003, 724, betr. Vorstandsvorsitzenden einer Genossenschaftsbank).

► **Gesellschaftlicher Charakter:** Die Art der Veranstaltung muss erkennen lassen, dass sie gesellschaftlichen Charakter hat und das Betriebsklima fördern soll. Auch eine Jubiläumsveranstaltung, in der ausschließlich ein bestimmter ArbN geehrt oder aus dem Arbeitsleben verabschiedet wird, dient dem Ziel, das Betriebsklima zu fördern (anders noch BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; v. 9.3.1990 – VI R 48/87, BStBl. II 1990, 711; v. 9.3.1990 – VI R 49/87, BFH/NV 1991, 22).

Definition der Zuwendung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 2):

J 14-6

► **Grundsatz:** Zuwendungen sind alle Aufwendungen des ArbG einschließlich USt. Unerheblich ist, ob es sich bei diesen Aufwendungen um Aufwendungen handelt, die einem ArbN individuell zurechenbar sind oder ob die Aufwendungen in einem rechnerischen Anteil an den Gemeinkosten bestehen.

► **Individuell zurechenbare Kosten** können die Kosten für Speisen und Getränke sein, wenn diese durch Bedienungen gereicht werden, oder die Eintrittskarten zu einer sportlichen oder kulturellen Veranstaltung. Individuelle Geschenke (Weihnachtsgeschenk etc.), welche jeder ArbN erhält, sind diesem zuzurechnen. Geschenke von bleibendem Wert, die bei Gelegenheit der Betriebsveranstaltung überreicht werden und für sich – als unübliche Zuwendung – bereits stpfl. Arbeitslohn darstellen, werden nicht mit einbezogen (Hartmann, Inf. 1992, 545).

▷ **Ausnahme Fahrtkosten:** Individuelle Fahrtkosten, die den einzelnen ArbN dadurch entstanden sind, dass sie zum Ausgangspunkt der Betriebsveranstaltung kommen können, sind, wenn sie vom ArbG individuell erstattet werden, nicht in die Berechnung einzubeziehen und unter keinen Umständen als Arbeitslohn anzusehen (anders: BFH v. 25.5.1992 – VI R 91/89, BStBl. II 1992, 856); Entsprechendes gilt für notwendige Übernachtungskosten.

► **Rechnerischer Anteil** an den nicht individuell zurechenbaren Kosten der Veranstaltung sind Aufwendungen die nicht oder nur mit großem Aufwand individuell zu erfassen sind (zB Speisen in Buffetform, freie Getränke auf dem Tisch). Hierzu gehören auch die Aufwendungen für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (Saalmiete, Musikkapelle).

- ▷ *Rechnerische Aufteilung auf die Teilnehmer*: Die ermittelten, nicht individuell zurechenbaren Kosten sind auf die Teilnehmer der Betriebsveranstaltung aufzuteilen. Dabei gilt:
- Teilnehmende Familienangehörige der ArbN werden diesen zugerechnet was zu einem höheren Aufwand pro Teilnehmer führt (Albert, FR 1992, 533; krit. Hartmann, Inf. 1992, 545);
 - ArbN, die zwar eingeladen sind, aber an der Veranstaltung nicht teilnehmen, sind in die zu berücksichtigende Teilnehmerzahl einzubeziehen und führen bei den Teilnehmern also nicht zu höheren Zuwendungen. Dies ergibt sich aus der Überlegung, dass die Kosten für den äußeren Rahmen der Veranstaltung (Saalmiete, Musikkapelle, Omnibus etc.) durch die nicht erschienenen Teilnehmer nicht vermindert werden.

J 14-7 **Freibetrag von 110 € (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3):**

▶ **Freibetrag**: Anlässlich einer – auch mehrtägigen – Betriebsveranstaltung den Teilnehmern zugewendete Vorteile sind nur soweit sie den Wert von 110 € nicht übersteigen im weit überwiegenden Interesse des ArbG geleistet. Die darüberliegenden Zuwendungen führen zu stpfl. Arbeitslohn und sind der LSt zu unterwerfen. Die Umwandlung der bisherigen Freigrenze in einen Freibetrag erfolgte, um die Zahl der Streitfälle zu reduzieren (BTDrucks. 18/3441, 60) und um auch aufwendigere Betriebsveranstaltungen zu ermöglichen und diese nicht gänzlich von der stl. Vergünstigung auszuschließen.

▶ **Veranstaltungsbezogener Freibetrag je Arbeitnehmer**: Der Freibetrag gilt pro Veranstaltung und pro ArbN. Begleitpersonen sind dem ArbN zuzurechnen, sein Freibetrag erhöht sich dadurch nicht.

▶ **Zugänglichkeit der Betriebsveranstaltung**: Der Freibetrag wird nur gewährt, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht (BFH v. 5.3.76 – VI R 16/73, BStBl. II 1976, 392; v. 25.5.1992 – VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655).

Die Beschränkung auf einen Teil der ArbN ist allerdings unschädlich, wenn darin keine Bevorzugung bestimmter Gruppen von ArbN und kein individuelles Entgelt für Dienstleistungen (zB der leitenden Angestellten) liegt (vgl. BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BStBl. II 2009, 476). Das Recht zur Teilnahme darf nicht von der Stellung des ArbN, von seiner Gehaltsgruppe, der Dauer seiner Betriebszugehörigkeit oder von seinen besonderen Leistungen abhängig sein. Unschädlich sind zB:

▷ *Märchenveranstaltungen* für alle ArbN mit Kindern bis zu einem bestimmten Alter (BFH v. 5.3.1976 – VI R 16/73, BStBl. II 1976, 392; Offerhaus, StBp. 1986, 117n: vertikale Unterscheidung).

▷ *Veranstaltungen für eine Organisationseinheit des Betriebs*, zB Abteilung, falls gleichartige Veranstaltungen zu anderen Zeiten auch für die

anderen Abteilungen durchgeführt werden (BFH v. 18.3.1986 – VI R 49/84, BStBl. II 1986, 575, letzter Satz; BFH v. 4.8.1994 – VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59); es ist ausreichend, dass die anderen Organisationseinheiten gleichartige Veranstaltungen durchführen dürfen, auch wenn dies tatsächlich nicht geschieht.

- ▷ *Veranstaltung mit den Pensionären des Unternehmens*, weil die Verbundenheit mit dem Unternehmen und untereinander gepflegt wird und nicht frühere Dienstleistungen entgolten werden (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37; Offerhaus, DB 1985, 1909; Offerhaus, StBp. 1986, 117n [118n]).
- ▷ *Veranstaltung für Arbeitnehmer, die bereits ein rundes Arbeitsjubiläum gefeiert haben* (sog. Veteranentreffen, BFH v. 15.1.2009 – VI R 22/06, BStBl. II 2009, 476, wobei es unschädlich ist, wenn zB die engsten Mitarbeiter des Jubilars eingeladen sind).
- ▷ *Veranstaltung mit den Jubilaren des Unternehmens* (BFH v. 16.9.1986 – VI B 93/86, BStBl. II 1987, 37).

Häufigkeit der Gewährung des Freibetrags (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 4): Nach Satz 4 gilt der Freibetrag des Satzes 3 für bis zu zwei Veranstaltungen jährlich iHv. jeweils 110 € je Veranstaltung und teilnehmendem ArbN. J 14-8

Bewertung der Zuwendungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 5): Der geldwerte Vorteil für die Zuwendungen an die ArbN im Rahmen von Betriebsveranstaltungen ist in Abweichung zu § 8 Abs. 2 mit den dem ArbG entstandenen tatsächlichen Kosten (einschließlich USt) zu bewerten. Die Vergünstigungen des § 8 Abs. 2 finden keine Anwendung. J 14-9

■ Absatz 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 (Steuerliche Behandlung bestimmter Sonderzahlungen der Arbeitgeber in Versorgungswerke)

Begriff der Sonderzahlung

J 14-10

► **Grundsatz (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 1)** ist, dass laufende Zuwendungen des ArbG aus einem bestehenden Dienstverhältnis an eine Pensionskasse, einen Pensionsfonds oder eine Direktversicherung Arbeitslohn darstellen (s. ausführlich § 19 Anm. 332).

► **Sonderzahlungen (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 1)**, die neben den laufenden Beiträgen an eine Versorgungseinrichtung geleistet werden, sind dem Grunde nach ebenfalls Arbeitslohn (s. § 19 Anm. 333).

► **Ausnahme (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Teil 2):** Von der Qualifikation der Sonderzahlungen als Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit sind vier Fälle ausgenommen. Diese Zahlungen sind BA des ArbG, ohne beim ArbN zu entsprechenden Einkommen aus nichtselbständiger Arbeit zu führen:

- Zahlungen des ArbG zur erstmaligen Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften nach § 53c und § 114 Versicherungsaufsichtsgesetz (VAG v. 21.12.2004, BGBl. I 2004, 3610), s. Anm. J 14-11;
- Zahlungen zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung (Solvabilitätsspanne) nach unvorhergesehenen Ereignissen, s. Anm. J 14-12;
- Zahlungen in der Rentenbezugszeit nach § 112 Abs. 1a VAG (s. § 19 Anm. 334);
- Sanierungsgelder (s. § 19 Anm. 337).

Änderungen durch das ZollkodexAnpG haben sich nur bei den ersten beiden Ausnahmen ergeben, hinsichtlich der letzten Ausnahmen wird auf die Hauptkommentierung verwiesen.

J 14-11 **Erstmalige Bereitstellung der Kapitalausstattung entsprechend den Solvabilitätsvorschriften (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. a):**

► **Zahlungen zur Erfüllung der Solvabilitätsanforderungen der §§ 53c und 114 VAG:** Nach den Bestimmungen des VAG sind Versorgungswerke etc. verpflichtet, zur Sicherstellung der dauernden Erfüllbarkeit der Verträge stets über freie unbelastete Eigenmittel mindestens in Höhe der geforderten Solvabilitätsspanne zu verfügen, die sich nach dem gesamten Geschäftsumfang bemisst. Ein Drittel der geforderten Solvabilitätsspanne gilt dabei als Garantiefonds (§ 53c VAG). Entsprechendes gilt für Pensionsfonds, die zur Sicherstellung der dauernden Erfüllbarkeit der Verträge stets über freie unbelastete Eigenmittel mindestens in Höhe der geforderten Solvabilitätsspanne verfügen müssen, die sich nach dem gesamten Geschäftsumfang bemisst (§ 114 VAG). Ist die Zahlungsfähigkeit eines Versorgungssystems bedroht, muss dieses von seinen Mitgliedern Sonderzahlungen anfordern.

► **Erstmalige Herstellung der ausreichenden Eigenmittelausstattung (Solvabilitätsspanne):** Im Gegensatz zur bisherigen Regelung führen ab dem Inkrafttreten des ZollkodexAnpG (am 22.12.2014) nur noch solche Zahlungen nicht zu Arbeitslohn, die bei Neugründungen von Versorgungswerken der erstmaligen Ausstattung mit ausreichenden Eigenmitteln dienen.

► **Erhöhung der Eigenmittel wegen Geschäftsausweitung:** Erstmalige Bereitstellung der Kapitalausstattung zur Erfüllung der Solvabilitätsvorschriften ist auch eine Erhöhung der Solvabilitätsspanne, die auf Neugeschäften oder vertraglich vereinbarten laufenden Beiträgen oder Zuwendungen beruht. Eine angemessene Kapitalausstattung liegt jedenfalls bei einer Bedeckung der Solvabilitätsspanne von 100 % vor und kann bis zu einem Be-

deckungsgrad von 115 % reichen. Dies entspricht zum einen den aufsichtsrechtl. Vorgaben und zum anderen liegt der höhere Bedeckungsgrad immer noch unter dem durchschnittlichen Bedeckungsgrad von Pensionskassen und Lebensversicherungsunternehmen in den letzten Jahren, gibt den Unternehmen aber Handlungsspielraum, um weitere Verluste abzufedern (vgl. BRDrucks. 432/14, 42).

Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung (Abs. 1 Satz 1 Nr. 3 Satz 2 Buchst. b):

J 14-12

► **Wiederherstellung der angemessenen Kapitalausstattung:** Eine angemessene Kapitalausstattung liegt jedenfalls bei einer Bedeckung der Eigenmittelvorgabe (Solvabilitätsspanne) von 100 % vor und kann bis zu einem Bedeckungsgrad von 115 % reichen (vgl. BRDrucks 432/14, 42). Dies entspricht den aufsichtsrechtl. Vorgaben. Wenn diese Vorgabe unterschritten wird, besteht die Verpflichtung des ArbG, durch Sonderumlage die Zahlungsfähigkeit des Versorgungswerkes sicherzustellen.

► **Fehlende Vorhersehbarkeit der Notwendigkeit einer Sonderzahlung:** Eine Sonderzahlung führt nur dann nicht zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Gründe für die Zahlung zur Wiederherstellung der angemessenen versicherungsrechtl. Eigenmittelvorgabe (Solvabilitätsspanne) nicht vorhersehbar war oder auf einer dauerhaften Veränderung der Verhältnisse beruht und kein Gestaltungsmodell ist.

▷ **Unvorhersehbare Verluste:** Als unvorhersehbare Verluste sind in Anlehnung an den Begriff der unvorhersehbaren Verluste in § 56b Abs. 1 Satz 2 VAG Verluste zu verstehen, die die Unternehmen nicht zu vertreten haben. Typische Beispiele für unvorhersehbare Verluste sind ein hoher Abschreibungsbedarf infolge eines Einbruchs am Kapitalmarkt, wie er bei einer Finanzkrise zu beobachten ist, und ein plötzlicher Anstieg der Invaliditätsfälle infolge neuer Rspr. der Sozialgerichte. Die Verluste aus einzelnen Kapitalanlagen eines Unternehmens sind laufende Verluste und nicht unvorhersehbar, da mit Schwankungen auf dem Kapitalmarkt regelmäßig zu rechnen ist.

▷ **Dauerhafte Veränderung der Verhältnisse:** Die gestiegene Lebenserwartung und das Niedrigzinsumfeld führen zu Finanzierungslücken. Sonderzahlungen des ArbG, mit denen diese Lücken geschlossen werden sind den Sonderzahlungen zur Wiederherstellung einer angemessenen Kapitalausstattung wegen unvorhergesehener Verluste gleichzustellen. Das gilt insbes. auch im Fall des Bedarfsdeckungsverfahrens, das unterstellt, dass sich im langjährigen Mittel Überschüsse und Verluste ausgleichen.

▷ **Keine korrespondierende Absenkung der laufenden Beiträge:** Gestaltungen wird dadurch entgegengewirkt, dass die Sonderzahlungen nicht

zu einer Absenkung des laufenden Beitrags führen dürfen oder umgekehrt durch die Absenkung des laufenden Beitrags eine Sonderzahlung ausgelöst wird; Istpfl. Beiträge können deshalb nicht durch unbesteuerte Zahlungen ersetzt werden. Insbesondere bei den Bedarfsdeckungsverfahren ist dies von Bedeutung, weil dort die laufenden Beiträge im Zeitablauf schwanken können.