

§ 3 Nr. 50

[Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz bei Arbeitnehmern]

idF des EStG v. 8.10.2009 (BGBl. I 2009, 3366; BStBl. I 2009, 1346)

Steuerfrei sind

...

50. die Beträge, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber erhält, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), und die Beträge, durch die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzt werden (Auslagenersatz);

...

Autor und Mitherausgeber: Dr. Winfried **Bergkemper**, Richter am BFH aD,
Lenggries

Inhaltsübersicht

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 50	1
B. Erläuterungen zu Nr. 50: Steuerfreiheit der durchlaufenden Gelder und des Auslagenersatzes	2
C. Einzelfälle	3

A. Allgemeine Erläuterungen zu Nr. 50

1

Grundinformation der Nr. 50: Zuwendungen, die der ArbN vom ArbG bezieht, um sie für ihn auszugeben (durchlaufende Gelder), oder Leistungen, die der ArbN vom ArbG erhält, weil er für diesen in Vorleistung getreten war (Auslagenersatz), stellt Nr. 50 stfrei.

Rechtsentwicklung der Nr. 50: StÄndG v. 18.7.1958 (BGBl. I 1958, 473; BStBl. I 1958, 412): Übernahme der StBefreiung aus § 19 Abs. 2 Nr. 1 in den Katalog des § 3.

Bedeutung der Nr. 50: Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz bilden begrifflich keine stbaren Einnahmen iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1. Die Bezeichnung der Beträge als „steuerfrei“ ist rechtssystematisch unrichtig; die Beträge sind nicht stbarer, aber durch Nr. 50 stbefreiter Arbeitslohn, sondern sie sind nicht stbare Zuwendungen außerhalb des Arbeitslohns (BFH v. 11.7.1969 – VI 68/65, BStBl. II 1970, 69; BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906; BFH v. 28.2.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473; R 3.50 Abs. 1 Satz 4 LStR; s. Anm. 2). Der Vorschrift kommt nur deklaratorische Bedeutung zu.

§ 3 Nr. 50 Anm. 1–2 B. Durchlaufende Gelder/Auslagenersatz

Im Gegensatz zu den durchlaufenden Geldern und zum Auslagenersatz gehören beim WK-Ersatz die Einnahmen des ArbN zum (stbaren) Arbeitslohn (BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906; BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BFH/NV 2006, 1207; s. § 3 Allg. Anm. 10).

Geltungsbereich der Nr. 50:

► *Sachlicher Geltungsbereich:* Wie sich aus den in der Vorschrift erwähnten Begriffen „Arbeitgeber“ und „Arbeitnehmer“ ergibt, erstreckt sich der Anwendungsbereich nur auf Stpfl., die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit beziehen.

► *Persönlicher Geltungsbereich:* Nr. 50 gilt für unbeschränkt und beschränkt estpfl. Personen gleichermaßen, denn § 50 enthält insoweit keine Sonderregelung.

Verhältnis zu § 3 Nr. 46: Unter den Voraussetzungen sind vom ArbG gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs im Betrieb des ArbG oder für die zeitweise zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung von der ESt befreit (s. § 3 Nr. 46 Anm. 2). Für die Erstattung der vom ArbN selbst getragenen Stromkosten kann sich eine StBefreiung nach Nr. 50 ergeben (BMF v. 14.12.2016 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 03, BStBl. I 2016, 1446; BMF v. 26.10.2017 – IV C 5 - S 2334/14/10002 - 06, BStBl. I 2017, 1439).

2

B. Erläuterungen zu Nr. 50: Steuerfreiheit der durchlaufenden Gelder und des Auslagenersatzes

Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz: Beide Tatbestandsmerkmale unterscheiden sich nur dadurch, dass bei durchlaufenden Geldern der ArbG in Vorleistung tritt, während dies beim Auslagenersatz der ArbN tut (mit der Folge eines Erstattungsanspruchs entsprechend § 670 BGB: FG Saarl. v. 9.7.2009 – 1 K 1312/04, EFG 2010, 29, rkr.). Den Begriffen kommt eigenständige Bedeutung zu (vgl. zu ähnlichen Begriffen in anderen Gesetzen und Vorschriften von BORNHAUPT, StuW 1990, 46; zu durchlaufenden Posten gem. § 4 Abs. 3 Satz 2 s. § 4 Anm. 611).

Beträge für den Arbeitgeber: Durchlaufende Gelder und Auslagenersatz sind keine Einnahmen des ArbN und gehören daher nicht zum Arbeitslohn. Steuerpflichtiger Arbeitslohn ist dadurch gekennzeichnet, dass dem ArbN Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile) zufließen, die „für“ seine Beschäftigung gewährt werden. Zum Arbeitslohn gehört jeder gewährte Vorteil, der durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist, wenn also der Vorteil Entlohnungscharakter hat. Das ist der Fall, wenn sich die Leistung des ArbG im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des ArbN erweist. Kein Arbeitslohn sind dagegen solche Vorteile, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG gewährt werden (vgl. im Einzelnen BFH v. 8.3.2006 – IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810; BFH v. 22.6.2006 – VI R 21/05, BStBl. II 2006, 915; BFH v. 12.12.2012 – VI R 79/10, DB 2013, 376, mwN; BFH v. 14.11.2013 – VI R 36/12, BStBl. II 2014, 278; BFH v. 19.11.2015 – VI R 74/14, BStBl. II 2016, 303; BFH v. 10.3.2016 – VI R 58/14, BStBl. II 2016, 621). In den Fällen der Nr. 50 (durchlaufende Gelder und Auslagenersatz) ist regelmäßig ein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse

des ArbG anzunehmen. Ein damit einhergehendes eigenes Interesse des ArbN kann vernachlässigt werden (BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541; s. Anm. STEINHAUFF, *JurisPR-SteuerR* 27/2006 Anm. 3; BERGKEMPER, *FR* 2006, 738). Ebenso regelmäßig wird es, zumindest beim Merkmal „durchlaufende Gelder“, an einer Bereicherung iSd. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 fehlen (BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473; VON BECKERATH in *KSM*, § 3 Rz. B 50/40 ff. [5/2013]).

Abgrenzung zum Werbungskostenersatz: Da der stfreie WK-Ersatz in § 3 abschließend geregelt ist (BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473), bezieht Nr. 50 seine Bedeutung aus der Abgrenzung zum stbaren WK-Ersatz. Nach welchen Merkmalen der bereits nicht stbare Auslagenersatz von stbarem WK-Ersatz abzugrenzen ist, ist nach Auffassung des BFH noch nicht abschließend geklärt (BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906; BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473; BFH v. 15.3.2011 – VI B 151/10, BFH/NV 2011, 1003; BERGKEMPER, *JurisPR-SteuerR* 21/2006 Anm. 2; zum Meinungsstand vgl. Überblick bei VON BECKERATH in *KSM*, § 3 Rz. 50/27 ff. [5/2013]; HANDZIK in *LBP*, § 3 Rz. 1855 ff. [8/2012]). Es bedarf uE keiner abschließenden Klärung. Maßgebend sind die allgemeinen Grundsätze zur Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Zuwendungen im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des ArbG (s.o.; THOMAS, *DStR* 2014, 497).

Einzelabrechnung und pauschale Abgeltung: Nach der Rspr. des BFH sind Zahlungen des ArbG als durchlaufende Gelder und Auslagenersatz nur stfrei, wenn über sie einzeln abgerechnet wird und der ArbG die Abrechnung zu den Lohnkonten nimmt (BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906 mwN; BFH v. 26.7.2001 – VI R 122/98, BStBl. II 2001, 844; BFH v. 2.10.2003 – IV R 4/02, BStBl. II 2004, 129; Schl.-Holst. FG v. 19.4.2005 – 3 K 50337/03, EFG 2005, 1173, rkr.; FG Saarl. v. 9.7.2009 – 1 K 1312/04, EFG 2010, 29, rkr.; R 3.50 Abs. 2 Satz 1 LStR; zu Ausnahmen s. R 3.50 Abs. 2 Sätze 2 ff. LStR). Diese Einschränkung ist uE nicht gerechtfertigt. Die Frage der Abrechnung ist für die im Wege einer Gesamtwürdigung vorzunehmende Abwägung, ob ArbG-Zuwendungen Arbeitslohn sind oder im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgen, unmaßgeblich.

C. Einzelfälle

3

Büromietzuschuss: Zuschuss des ArbG zu den Aufwendungen eines ArbN für ein Büro in seinem eigenen Haus ist stpfl. (BFH v. 8.3.2006 – IX R 76/01, BFH/NV 2006, 1810; s. Anm. VON BORNHAUPT, *HFR* 2006, 1082).

Diakonisse: Beiträge einer Diakonisse an ein Diakoniewerk (Diakonissenmutterhaus), die vom ArbG vom Gehalt einbehalten werden, gehören als durchlaufende Posten nicht zum Arbeitslohn (FG Düss. v. 22.10.1993 – 14 K 573/88 E, EFG 1994, 282, rkr.).

Erziehungshilfe: Die pauschale Kostenerstattung an Erziehungshelfer kann stfreier Auslagenersatz sein, wenn der Stpfl. nachweisen kann, dass die Pauschale den tatsächlichen Aufwendungen im Großen und Ganzen entspricht (BFH v. 2.10.2003 – IV R 4/02, BStBl. II 2004, 129; FG Saarl. v. 9.7.2009 – 1 K 1312/04, EFG 2010, 29, rkr.).

Garage: Stellt der ArbN den Dienstwagen in einer von ihm angemieteten Garage unter, handelt es sich bei der vom ArbG erstatteten Garagenmiete um stfreien Auslagenersatz (BFH v. 7.6.2002 – VI R 145/99, BStBl. II 2002, 829).

Instrumentengeld, das an angestellte Musiker für die Abnutzung musikereigener Instrumente pauschal gezahlt wird, ist stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906; uE fraglich). Dagegen ist Auslagenersatz bei Erstattung der Reparaturkosten eines Musikinstruments anzunehmen (BFH v. 28.3.2006 – VI R 24/03, BStBl. II 2006, 473; FG Saarl. v. 2.9.2013 – 2 K 1425/11, EFG 2014, 1821, rkr.). Entsprechendes gilt für ArbG-Zahlungen für eine Instrumentenversicherung (FG Thür. v. 15.10.2003 – IV 272/00, EFG 2004, 716, rkr.).

Kreditkartengebühren: Die Übernahme von Kreditkartengebühren durch den ArbG ist kein Auslagenersatz, kann aber stfreier WK-Ersatz nach Nr. 16 sein (s. FinMin. Brandenb. v. 19.12.1996, FR 1997, 193; OFD Koblenz v. 4.2.1997, BB 1997, 613).

Rohr-, Blatt- und Saitengeld, das angestellten Musikern pauschal gezahlt wird, ist Auslagenersatz (BFH v. 21.8.1995 – VI R 30/95, BStBl. II 1995, 906).

Sicherheitsmaßnahmen am Wohnhaus eines Vorstandsmitglieds sind stpfl. Arbeitslohn (BFH v. 5.4.2006 – IX R 109/00, BStBl. II 2006, 541).

Telekommunikation: Siehe R 3.50 Abs. 2 Sätze 2 ff. LStR und § 3 Nr. 45.

Wachhund: Siehe § 19 Anm. 600.

Wäschegeld: Siehe § 19 Anm. 600.

Wagenpflegepauschale ist stfreier Auslagenersatz (BFH v. 26.7.2001 – VI R 122/98, BStBl. II 2001, 844).

Werkzeuggelder sind nicht nach Nr. 50, wohl aber nach Nr. 30 stfrei.

Zehrgeld: Siehe § 19 Anm. 600.