

# P&O Newsletter

## aktuell

Aktuelle Informationen und neueste Entwicklungen

Ausgabe 2, Mai 2021

### Inhalt

<b>Arbeitsrecht</b> .....	2
Vergütung freigestellter Betriebsratsmitglieder insbes. im Zusammenhang mit Personalgestaltung, BAG (7. Senat), Urteil vom 14.10.2020 – 7 AZR 286/18 .....	2
<b>Betriebliche Altersvorsorge</b> .....	5
Teilkündigungen von Betriebsvereinbarungen zur betrieblichen Altersversorgung möglich (BAG, Beschluss vom 08.12.2020, 3 ABR 44/19 .....	5
<b>HR Strategy, Systems, Processes &amp; Compliance</b> .....	8
Die digitale Krankmeldung .....	8
<b>Lohnsteuer</b> .....	11
Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug.....	11
Entfernungspauschale oder Reisekosten bei Fahrten von Zeitarbeitern zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte.....	17
<b>Visa&amp;Immigration</b> .....	19
Aufhebung der Reisebeschränkung für Reisen aus dem Vereinigten Königreich seit dem 18. April 2021 .....	19
<b>Über uns</b> .....	20
Ihre Ansprechpartner .....	20
Ihre Fachansprechpartner .....	21
Redaktion.....	21
Bestellung und Abbestellung.....	22

Vergütung freigestellter Betriebsratsmitglieder insbes. im Zusammenhang mit Personalgestellung, BAG (7. Senat), Urteil vom 14.10.2020 – 7 AZR 286/18

**Einem freigestellten Betriebsratsmitglied ist nach § 37 Abs. 2 BetrVG das Arbeitsentgelt nach dem Lohnausfallprinzip fortzuzahlen. Die Berechnung der danach zu zahlenden Vergütung erfordert eine hypothetische Betrachtung, welches Arbeitsentgelt das Betriebsratsmitglied ohne die Arbeitsbefreiung verdient hätte.**

## **Sachverhalt:**

Die Parteien streiten über Vergütungsansprüche des Klägers, der als **Betriebsratsmitglied** von seiner beruflichen Tätigkeit **freigestellt** ist. Die Beklagte ist eine GmbH, deren Gesellschafter die Bundesrepublik Deutschland und das Land Nordrhein-Westfalen sind. Sie betreibt eine Forschungseinrichtung, in der etwa 5.700 Mitarbeiter beschäftigt sind. Bei der Beklagten findet über eine Verweisung in einem Firmentarifvertrag der Tarifvertrag für den öffentlichen Dienst für die Beschäftigten des Bundes (TVöD) in der jeweils gültigen Fassung Anwendung.

Mit Wirkung zum 1. September 2015 ging der Bereich, in dem der Kläger beschäftigt war, im Wege eines **Betriebsteilübergangs** nach § 613a BGB auf die A-GmbH über. Der Kläger widersprach dem Übergang seines Arbeitsverhältnisses.

Im Zusammenhang mit dem Betriebsteilübergang schlossen die Beklagte und die A-GmbH einen Personalüberleitungsvertrag, in dem u.a. geregelt wurde, dass Arbeitnehmer, die dem Übergang des Arbeitsverhältnisses widersprechen, Arbeitnehmer der Beklagten bleiben und an die A-GmbH im Sinne des § 4 Abs. 3 TVöD gestellt werden (**Personalgestellung**).

Der Kläger macht gegenüber der Beklagten geltend, für ihn müsse auf Grundlage des „**Equal-Pay-Prinzips**“ das bei der A-GmbH angewandte tarifliche Vergütungsniveau gelten. Die geltend gemachte Vergütungsdifferenz stehe ihm nach **§ 37 Abs. 4 BetrVG** zu.

Das Arbeitsgericht hatte die Klage abgewiesen. Das Landesarbeitsgericht (LAG) hat die Berufung des Klägers zurückgewiesen.

## **Entscheidung:**

Das Bundesarbeitsgericht (BAG) hat der Revision des Klägers teilweise stattgegeben und die Sache an das LAG zurückverwiesen.

Das BAG entschied, dass der Kläger die geltend gemachten Ansprüche **nicht** auf **§ 37 Abs. 4 BetrVG** stützen kann. Nach § 37 Abs. 4 Satz 1 BetrVG darf das Arbeitsentgelt von Mitgliedern des Betriebsrats einschließlich eines Zeitraums von

einem Jahr nach Beendigung der Amtszeit nicht geringer bemessen werden als das Arbeitsentgelt **vergleichbarer Arbeitnehmer mit betriebsüblicher beruflicher Entwicklung**. Nach ständiger Rechtsprechung des BAG soll die Vorschrift sicherstellen, dass Mitglieder des Betriebsrats weder in wirtschaftlicher noch in beruflicher Hinsicht gegenüber vergleichbaren Arbeitnehmern mit betriebsüblicher beruflicher Entwicklung Nachteile erleiden. § 37 Abs. 4 BetrVG garantiert dem Betriebsratsmitglied allerdings nicht die der Höhe nach absolut gleichen Vergütung, die vergleichbare Arbeitnehmer erhalten. Nach dem Zweck der Vorschrift kommt es vielmehr darauf an, ob die Gehaltsentwicklung des Betriebsratsmitglieds während der Dauer seiner Amtszeit in Relation zu derjenigen vergleichbarer Arbeitnehmer zurückgeblieben ist. § 37 Abs. 4 BetrVG gewährt einem Betriebsratsmitglied einen Anspruch auf Erhöhung seines Entgelts in dem Umfang, in dem das Entgelt vergleichbarer Arbeitnehmer mit betriebsüblicher beruflicher Entwicklung steigt.

Im Streitfall scheiterte der Anspruch nach § 37 Abs. 4 BetrVG bereits daran, dass der Kläger eine betriebsüblich steigende Vergütungsentwicklung vergleichbarer Arbeitnehmer, die sich aus einem gleichförmigen Verhalten der Beklagten und einer von ihr aufgestellten Regel ergibt, nicht behauptet hatte.

Weiter entschied das BAG, ein Anspruch könne vorliegend auch nicht unmittelbar auf eine Verletzung des **Benachteiligungsverbots nach § 78 Satz 2 BetrVG** gestützt werden. Nach § 78 Satz 2 BetrVG dürfen Mitglieder des Betriebsrats wegen ihrer Tätigkeit **weder benachteiligt noch begünstigt** werden. Diese Regelung ergänzt § 37 Abs. 1 BetrVG, wonach die Mitglieder des Betriebsrats ihr Amt unentgeltlich als Ehrenamt führen. Das **Ehrenamtsprinzip** wahrt die innere und äußere Unabhängigkeit der Betriebsratsmitglieder.

Allerdings kann sich nach der Entscheidung des BAG ein Anspruch des Klägers auf die geltend gemachten Vergütungsdifferenzen aus dem **Lohnausfallprinzip** (gemäß § 37 Abs. 2 BetrVG iVm. § 611 Abs. 1 BGB, § 10 Abs. 4 Satz 1 AÜG aF (für den Zeitraum vom 1. September 2015 bis zum 31. März 2017) bzw. § 611a Abs. 2 BGB, § 8 Abs. 1 Satz 1 AÜG nF (für den Zeitraum ab 1. April 2017)) ergeben.

Nach **§ 37 Abs. 2 BetrVG** sind Mitglieder des Betriebsrats von ihrer beruflichen Tätigkeit ohne Minderung des Arbeitsentgelts zu befreien, wenn und soweit es zur ordnungsgemäßen Durchführung ihrer Aufgaben erforderlich ist. § 37 Abs. 2 BetrVG begründet keinen eigenständigen Vergütungsanspruch, sondern **sichert den Entgeltanspruch des Betriebsratsmitglieds** aus § 611a Abs. 2 BGB in Verbindung mit dem Arbeitsvertrag sowie dem ggf. anzuwendenden Tarifvertrag. **Das Arbeitsentgelt ist nach dem Lohnausfallprinzip fortzuzahlen**. Die Berechnung der geschuldeten Vergütung nach dem Lohnausfallprinzip erfordert eine **hypothetische Betrachtung**, welches Arbeitsentgelt das Betriebsratsmitglied ohne die Arbeitsbefreiung verdient hätte.

**Danach hat Kläger für den geltend gemachten Zeitraum nach § 37 Abs. 2 BetrVG Anspruch auf das Arbeitsentgelt, das er ohne die Arbeitsbefreiung als Betriebsratsmitglied verdient hätte. Die vertragliche Vergütungsabrede des Leiharbeitnehmers wird ggf. durch seinen gesetzlichen Entgeltanspruch auf gleiches Arbeitsentgelt („equal-pay“) korrigiert.**

Wäre der vertragliche Vergütungsanspruch des Klägers - bei Hinwegdenken seiner Freistellung - durch den gesetzlichen Anspruch auf gleiches Arbeitsentgelt nach „equal-pay“-Grundsätzen korrigiert, hätte er mithin nach § 37 Abs. 2 BetrVG Anspruch auf die so korrigierte Entgelthöhe.

Nach den Feststellungen des BAG stünde ihm die Differenz zwischen dem Vergleichsentgelt, das die A-GmbH einem Stammarbeitnehmer gewährt, und dem von der Beklagten gezahlten Entgelt zu, sofern er im Streitzeitraum bei hypothetischer Betrachtung ohne die Arbeitsbefreiung auf Grundlage eines Personalgestellungsvertrags an die A-GmbH gestellt worden wäre und daraus ein Anspruch auf gleiches Arbeitsentgelt nach „equal-pay“-Grundsätzen gemäß § 10 Abs. 4 Satz 1 AÜG aF bzw. § 8 Abs. 1 Satz 1 AÜG nF resultierte.

Es hätte daher der Prüfung durch das LAG bedurft, ob der Kläger bei hypothetischer Betrachtung ohne die Freistellung als Betriebsratsmitglied an die A-GmbH gestellt worden wäre. Diese Würdigung hat das LAG rechtsfehlerhaft unterlassen. Da das BAG diese Würdigung nicht selbst vornehmen konnte, wurde die angefochtene Entscheidung insoweit aufgehoben und an das LAG zurückverwiesen.

Hinsichtlich der Besonderheiten der Personalgestaltung stellte das BAG fest:

Wird ein Arbeitnehmer im Wege der Personalgestaltung nach § 4 Abs. 3 TVöD bei einem anderen Unternehmen eingesetzt, soll **§ 1 Abs. 3 Nr. 2b AÜG nF** nach dem Willen des Gesetzgebers u.a. einen Anspruch auf gleiches Arbeitsentgelt nach § 8 Abs. 1 Satz 1 AÜG nF **ausschließen**. Die in § 1 Abs. 3 Nr. 2b AÜG nF geregelte Bereichsausnahme ist nicht auf die Personalgestaltung durch juristische Personen des öffentlichen Rechts beschränkt; sie erfasst jedenfalls auch solche privatrechtlich organisierten Arbeitgeber, die **im Eigentum der öffentlichen Hand** stehen, soweit diese an die Tarifverträge des öffentlichen Dienstes gebunden sind.

Das BAG hat in der Entscheidung aber offengelassen, ob die Gestellung von Personal nach § 4 Abs. 3 TVöD Arbeitnehmerüberlassung darstellt, für die der Anwendungsbereich des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes in der bis zum 31. März 2017 geltenden Fassung eröffnet ist. Zudem bestehen nach der Auffassung des BAG Zweifel, ob es mit den Vorgaben der Richtlinie 2008/104/EG (über Leiharbeit) zu vereinbaren ist, die Schutzvorschriften des AÜG auf Fälle der Personalgestaltung nach § 4 Abs. 3 TVöD nicht anzuwenden.

### **Praxishinweis:**

Die korrekte Vergütung von Betriebsratsmitgliedern ist in der Praxis häufig mit rechtlichen Unsicherheiten verbunden, insbesondere wenn die Freistellung bereits seit längerer Zeit besteht und keine Dokumentation zu einer Vergleichsgruppenbildung und deren Grundlagen vorhanden ist. Dies nicht nur dann, wenn - wie im vorstehend dargestellten Fall – Sonderkonstellationen wie ein Betriebsübergang, eine Personalgestaltung oder Arbeitnehmerüberlassung hinzutreten. Bei der Frage der richtigen Vergütung freigestellter Betriebsratsmitglieder bewegt sich der Arbeitgeber regelmäßig in dem Spannungsfeld, dass Betriebsratsmitglieder aufgrund ihrer Betriebsrats Tätigkeit nicht benachteiligt werden dürfen, diese andererseits aber wegen ihres Amtes auch nicht Vorteile genießen dürfen, die nicht ihrer Qualifikation bzw. ihrer hypothetischen Entwicklung entsprechen.

Arbeitgebern ist zu raten, bereits bei Übernahme des Betriebsratsamtes genau zu dokumentieren, welche Mitarbeiter als Vergleichspersonen angesehen werden können und auf welchen Kriterien dies beruht. Hierbei unterstützen wir Sie ebenso wie bei einer späteren Prüfung der Richtigkeit der Betriebsratsvergütung sowie bei allen weiteren Fragen rund um das Thema Betriebsratsvergütung und Arbeitnehmerüberlassung bzw. Personalgestellung.

Von Stefanie Spatz, Tel.: +49 711 25034-3123; E-Mail: [stefanie.spatz@pwc.com](mailto:stefanie.spatz@pwc.com)

# Betriebliche Altersvorsorge

## Teilkündigungen von Betriebsvereinbarungen zur betrieblichen Altersversorgung möglich (BAG, Beschluss vom 08.12.2020, 3 ABR 44/19)

**Eine Betriebsvereinbarung zur betrieblichen Altersversorgung kann auch teilweise gekündigt werden. Die anhand des dreistufigen Prüfungsschemas ermittelten Eingriffsstufen sowie die Schließung eines Versorgungswerks für Neueintritte stellen regelmäßig Grenzen des zur Verfügung gestellten Dotierungsrahmens dar. Hieran hat sich die Teilkündigung zu orientieren. Ob sie die Wirkungen entfaltet, hängt dann davon ab, ob der durch sie bedingte Eingriff nach dem dreistufigen Prüfungsschema gerechtfertigt ist.**

### Sachverhalt

Die betriebliche Altersversorgung der Arbeitgeberin war durch Betriebsvereinbarung geregelt. Die maßgebliche Ziffer 22 der Pensionsordnung aus dem Jahr 2006 (PO 2006) vom 22. Dezember 2005 enthielt unter der Überschrift „Änderung und Entziehung von Leistungen“ folgenden Mustervorbehalt:

*„Die Leistungen nach dieser Pensionsordnung können ganz oder teilweise nicht oder nicht mehr gewährt werden, wenn [...] sich die wirtschaftliche Lage des Unternehmens nachhaltig so wesentlich verschlechtert hat, dass ihm eine Aufrechterhaltung der Leistungen nicht mehr zugemutet werden kann.“*

Vor dem Hintergrund andauernder wirtschaftlicher Schwierigkeiten hat sich die Geschäftsführung dazu entschieden, die für Neuantritte nach dem 28. Februar 2017 bereits geschlossene Betriebsvereinbarung über die Neuregelung der betrieblichen Altersversorgung fristgerecht mit Wirkung zum 31. Januar 2018 teilweise zu kündigen. Mit der Kündigung wurde die Rechtsfolge bezweckt, dass die Betriebsrenten zum Stichtag 31. Januar 2018 auf den dann

erreichten Anwartschaftswert nach § 2 Abs. 5 BetrAVG einzufrieren und künftige dienstzeitabhängige Zuwächse auszuschließen.

Der Betriebsrat hat mit seinen im Beschlussverfahren gestellten Anträgen den unveränderten Fortbestand der PO 2006 über den 31. Januar 2018 hinaus geltend gemacht. Das LAG gab dem Antrag des Betriebsrats statt, weil die steuerschädlichen Mustervorbehalte in der Betriebsvereinbarung dahingehend zu interpretieren seien, dass die Betriebsvereinbarungen nur bei Vorlage einer wirtschaftlichen Notlage gekündigt werden könne. Eine solche läge allerdings nicht vor.

### **Entscheidung**

Die Rechtsbeschwerde des Arbeitgebers beim Bundesarbeitsgericht war erfolgreich.

Das Beschwerdegericht sei zu Unrecht davon ausgegangen, dass die sogenannte Teilkündigung vom 27. Oktober 2017 wegen Ziff. 22 PO 2006 nicht geeignet war, die Wirkung der PO 2006 teilweise zu beseitigen. Allerdings ist der Hauptantrag nicht entscheidungsreif, sondern die Verhältnismäßigkeit des Eingriffs zu prüfen.

Das BAG war zunächst der Auffassung, dass die steuerunschädlichen Mustervorbehalte als Kündigungsvoraussetzung zu verstehen sind. Damit kam es zu der in den Vorinstanzen nicht diskutierten Frage, ob eine Teilkündigung einer Betriebsvereinbarung über betriebliche Altersvorsorge überhaupt möglich ist.

Dies bejahte das BAG. Das Kündigungsrecht der Betriebsparteien ist nicht nach Ziff. 22 Abs. 2 PO 2006 ausgeschlossen, soweit dort die genannten qualifizierten Voraussetzungen nicht vorliegen. Gemäß § 77 Abs. 5 BetrVG kann die Kündbarkeit einer Betriebsvereinbarung zwar ausgeschlossen werden, der Ausschluss muss aber ausdrücklich vereinbart werden. Dies ist vorliegend nicht der Fall. Es liegt ein allgemeiner steuerunschädlicher Widerrufsvorbehalt vor, der die Kündigungsmöglichkeit der Betriebsvereinbarung für sich genommen nicht beschränkt.

Das BAG differenziert zwischen der Kündigung der Betriebsvereinbarung und dem Widerruf der darin begründeten Versorgungsansprüche. Ziff. 22 Abs. 2 der PO 2006 enthalte lediglich einen Vorbehalt, der es der Arbeitgeberin erlaubt, ohne Beendigung der Pensionsordnung insgesamt auch im Einzelfall Leistungen nach dieser Pensionsordnung nicht mehr zu erbringen. Das folgt schon aus der Formulierung „Leistungen können ganz oder teilweise nicht mehr gewährt werden, wenn [...]“. Sie bezieht sich nicht auf die Kündigung der Betriebsvereinbarung als solche. Auch die in den Buchst. a bis Buchst. d genannten Gründe betreffen nicht die Kündigung der gesamten PO 2006, sondern vielmehr das einzelne Versorgungsverhältnis. Dies macht insbesondere der Widerruf nach Buchst. d deutlich. Das Kündigungsrecht steht dem Arbeitgeber als Partei der Betriebsvereinbarung zu. Das Widerrufsrecht steht ihm hingegen im Verhältnis zu den begünstigten Arbeitnehmern zu.

## **Ein steuerunschädlicher Widerrufsvorbehalt in einer Betriebsvereinbarung über betriebliche Altersversorgung steht dem Kündigungsrecht des Arbeitgebers einer Betriebsvereinbarung nicht entgegen.**

Aus rechtsystematischen Erwägungen ergibt sich auch, dass die Kündigung vom 27. Oktober 2017 keine unzulässige Teilkündigung der Betriebsvereinbarung ist. Der Arbeitgeber kann eine Betriebsvereinbarung über Leistungen der betrieblichen Altersversorgung nach § 77 Abs. 5 BetrVG kündigen, ohne dass die Kündigung eines rechtfertigenden Grundes bedarf.

Die Wirkung der Kündigung ist hinsichtlich der dadurch bedingten Eingriffe in die Höhe von Versorgungsanswartschaften anhand des vom Senat entwickelten **dreistufigen Prüfungsschemas** beschränkt. Nach diesem sind den abgestuften Besitzständen der Arbeitnehmer entsprechend abgestufte, unterschiedlich gewichtete Eingriffsgründe des Arbeitgebers gegenüberzustellen. Durch das Stufenschema ist die Betriebsvereinbarung zwingend teilbar. Wenn die Betriebsvereinbarung bei den Rechtsfolgen einer Kündigung teilweise sinnvoll aufrecht erhalten werden kann, muss der Arbeitgeber seine Kündigung - gerade zur Wahrung der Verhältnismäßigkeit - auch auf eine Stufe beschränken können. Dies kann zwar dazu führen, dass eine solche Teilkündigung mangels sie rechtfertigender Gründe ins Leere geht und damit einer Prüfung der Wirksamkeit der Kündigung nahe kommt. Allerdings begrenzt der Arbeitgeber selbstgewählt die Wirkungen seiner Kündigung, auch um ihre Wirkungen einer entsprechenden gerichtlichen Überprüfung zuführen zu können. Die Teilkündigung sei auch deshalb sachgerecht, weil so die ungekündigten Teile des Versorgungsregelung normativ fortbestehen könnten.

Mit der Kündigung übt der Arbeitgeber zudem sein in § 77 Abs. 5 BetrVG gewährleitetes Recht aus, einseitig die Beendigung einer Betriebsvereinbarung zu erreichen.

### **Fazit**

Es kommt für die Wirksamkeit der Kündigung ausschließlich darauf an, ob der Arbeitgeber bei Ausübung der Kündigung das dreistufige Prüfungsschema beachtet hat. Die Entscheidung klärt eine wichtige Rechtsfrage in der Anwendung und Umsetzung des Dreistufenschemas. Durch die Möglichkeit der teilweisen Kündigung von Versorgungsregelungen, können langwierige Prozesse über die Frage, welche Teile der Regelung trotz Kündigung aufrecht erhalten bleiben sollen, erspart bleiben.

Von: Arne Ferbeck, Tel.: +49 211 981-4776, E-Mail: [arne.ferbeck@pwc.com](mailto:arne.ferbeck@pwc.com)

## Die digitale Krankmeldung

**Mit dem seit Mai 2019 in Kraft getretenen Termin- und Versorgungsgesetz ist unter anderem mehr Digitalisierung in der ärztlichen Versorgung festgeschrieben. Im Zuge dieser Digitalisierung i. V. m. dem Bürokratieentlastungsgesetz III sollen auch die etwa 77 Millionen Krankschreibungen bzw. Arbeitsunfähigkeitsbescheinigungen in elektronischer Form bearbeitet werden. Bereits ab Januar 2021 sollten Ärzte Krankschreibungen nur noch digital an die Krankenkassen übermitteln; ab Januar 2022 soll eine Übermittlung an den Arbeitgeber ebenfalls digital erfolgen.**

Diese Änderung bezieht sich allerdings nur auf die Ausstellung und die Übermittlung der Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung. Die Diagnose des Patienten hat grundsätzlich persönlich zu erfolgen. Die Diagnose des Patienten per Ferndiagnose in einer Videosprechstunde ist nur für einen Zeitraum von maximal sieben Tagen zulässig und auch nur dann, wenn der Patient der Praxis bekannt ist und die Krankheit in einer Videosprechstunde untersucht werden kann.

Zukünftig soll dieser Prozess schlanker, effizienter und vor allem digitaler sein. Krankenkassen erhalten die Krankschreibung direkt vom Arzt, welche die Informationen über Beginn und Dauer der Arbeitsunfähigkeit sowie der Angabe über das Auslaufen der Entgeltfortzahlung wiederum für den Arbeitgeber bereit stellt. Die derzeitige Informationspflicht des Versicherten bei der Krankenkasse entfällt somit.

Ziel des elektronischen Arbeitsunfähigkeits-Verfahrens ist es außerdem, Kosten zu senken, eine lückenlose Dokumentation zu gewährleisten und für eine Entlastung der Unternehmen und Mitarbeiter zu sorgen.

Aufgrund fehlender flächendeckender Technik wurde die Einführung der digitalen Krankenscheine allerdings verschoben. Vertragsärzte müssen nunmehr ab Oktober 2021 den Krankenschein digital in elektronischer Form an die Krankenkasse senden. Innerhalb des Übergangszeitraums bis zum 30. Juni 2022 wird auch der Versicherte weiterhin aktiv bleiben und die Krankschreibung nach wie vor selbst beim Arbeitgeber einreichen müssen.

Zukünftig werden auf den Arbeitgeber mehr Aufgaben zukommen (sog. „Holschuld“). Dieser muss nämlich nach dem Ende des Übergangszeitraums selbst aktiv werden und die Daten über die Krankschreibungen seiner Mitarbeiter von der Krankenkasse abrufen, sobald diese elektronisch eingestellt wurden und bereit stehen.

## **Welche Vorteile bietet die digitale Krankmeldung?**

Hinter den Papierbescheinigungen steht aktuell ein hoher bürokratischer Aufwand. Auch die Frage, ob eine Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung rechtzeitig vorlag oder nicht, sind häufig Streitthemen, welche durch die elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung vermieden werden sollen.

Die Vorteile der elektronischen Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung:

- Sicherere und schnellere Zustellung an Arbeitgeber und Krankenkassen
- Reduktion von Erstellungs- und Übermittlungskosten
- Zustellungspflicht durch den Versicherten/Arbeitnehmer entfällt
- Zugriff auf die Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung durch den Arbeitgeber unmittelbar nach der Ausstellung
- Lückenlose Dokumentation bei den Krankenkassen und Sicherung von beispielsweise dem korrekten Ausgleich bei der Zahlung von Krankengeld

Ausnahmen soll es allerdings bei bestimmten Lebenssachverhalten geben, bei denen es nicht möglich sein wird, die elektronische Arbeitsunfähigkeitsbescheinigung zu verwenden. Ebenso bilden privat krankenversicherte Arbeitnehmer eine Ausnahme, bei denen es beim bisherigen Prozess bleibt.

In allen Fällen entfällt allerdings nicht die Pflicht des Arbeitnehmers, seinen Arbeitgeber seine Arbeitsunfähigkeit und deren voraussichtliche Dauer unverzüglich (d.h. ohne schuldhaftes Zögern) mitzuteilen (Anzeigepflicht, beispielsweise über Telefon oder E-Mail).

## **Was müssen Unternehmen beachten?**

Unternehmen müssen sich zukünftig an die neuen Prozesse anpassen. Dahingehend müssen einerseits Prozesse aufrecht gehalten werden, die privat krankenversicherte Arbeitnehmer und Ausnahmen bei bestimmten Lebenssachverhalten, als auch Prozesse zum Abrufen der Daten bei den jeweiligen Krankenkassen abdecken. Der Abruf der Daten erfolgt i. d. R. mit dem Entgeltabrechnungsprogramm und kann ab dem Zeitpunkt vorgenommen werden, nachdem der Arbeitgeber Kenntnis über die Arbeitsunfähigkeit erlangt hat.

Maßnahmen ergeben sich in dieser Hinsicht bei:

- Proaktive Maßnahmen, um die Krankmeldung des Mitarbeiters aus den Datenbanken der Krankenkassen und dem Entgeltabrechnungssystem abzurufen.
- Maßnahmen zur rechtzeitigen Information und Sicherstellung des Datenflusses in die Abrechnung.

Eine HR-Software (speziell: Zeitwirtschaft) ist daher auch weiterhin unabdingbar, da schon jetzt nicht jeder Arbeitnehmer einen „gelben Schein“ hat, wenn die Arbeitsunfähigkeit kürzer als zwei Tage ist. Unternehmen müssen auch in solchen Fällen die Abwesenheit der Arbeitnehmer dokumentieren und in die Systeme einpflegen.

## **Wie kann PwC Sie bei den hier erforderlichen Prozessanpassungen begleiten?**

PwC unterstützt Sie bei der Gestaltung Ihrer Prozesse zur Einführung einer digitalen Krankmeldung. Unsere Services umfassen dabei eine ganzheitliche Sichtweise und orientiert sich an mitarbeiterfreundlichen, effizienten und standardisierten Prozessen sowie an den gesetzlichen Vorgaben.

Wir digitalisieren und automatisieren Ihre Prozesse beispielsweise durch die Einführung von Apps oder Chatbots, mit deren Hilfe Mitarbeiter ihre Krankmeldung einfach eintragen können und diese automatisiert im System hinterlegt wird.

Mittels Robotics Process Automation (RPA) – einer von mehreren Optionen der Prozessdigitalisierung – analysieren und minimieren wir gemeinsam mit Ihnen Prozessineffizienzen und schaffen optimierte Prozesse. RPA bietet sich für die digitalisierte Krankmeldung ebenfalls an. Manuelle, wiederholbare Aufgaben können durch RPA automatisiert werden und durch die Anwendung von Algorithmen werden Ihre spezifischen Herausforderungen gelöst.

Wir analysieren und entwickeln gemeinsam mit Ihnen die benötigten Schnittstellen für einen Abruf der Daten von der Plattform oder aus Datenbank der Krankenkassen. Dies führt zu einer enormen Steigerung von Effizienzen, aufgrund der vielen manuellen Aufgaben im HR-Bereich.

Sollten Sie Bedarf an einer HR-Software-Lösung für diesen Prozess haben, unterstützt Sie PwC gerne beim allen Phasen eines Sourcing-Lebenszyklus (Analyse der Sourcing-Strategie über Initiierung, Auswahl und Implementierung bis zur Provider Governance), um für Sie die passende Strategie zu Entwicklung und Lösung zu suchen. Dabei stehen neben der Erzielung von Kosteneinsparungen die Themen Automatisierung, Compliance und Governance im Fokus. Wir greifen auf eine Vielzahl von erprobten Verfahren und Tools zurück und Sie profitieren von Benchmark- und Best-Practice-Szenarien.

Da es sich bei den Krankmeldungen um personenbezogene Daten handelt, ist insbesondere die Konformität mit dem Datenschutz (DSGVO, BDSG, etc.) sicherzustellen. Dies erfordert einer ausreichenden Datenkontrolle, um Transparenz über die Verarbeitungsverfahren und die verbundenen Daten für die interne Organisation, die Aufsichtsbehörde und die betroffenen Parteien zu schaffen. Mit der Entwicklung und Implementierung von Datenschutz- und Löschkonzepten unterstützt Sie PwC dabei, den Schutz der personenbezogenen Daten und deren Aktualität sicherzustellen.

Unser Mehrwert für Sie besteht in digitalen und automatisierten Prozessen. Wir entwickeln gemeinsam mit Ihnen einen effizienten und standardisierten Prozess im HR-Bereich. Mit unseren Lösungen haben Ihre Mitarbeiter 24/7 Zugang für die Einstellung Ihrer Krankmeldung- und auch der Weg zum Briefkasten entfällt – und das unmittelbar. Gleichzeitig reduzieren Sie Ihren administrativen Aufwand und den Ihrer Arbeitnehmer.

Von Stephan Weber, Tel. +49 15114711918, E-Mail: [stephan.weber@pwc.com](mailto:stephan.weber@pwc.com)  
und Dr. Steffen Nguyen-Quang, Tel. +49 1705776227, E-Mail: [stephen.nguyen-quang@pwc.com](mailto:stephen.nguyen-quang@pwc.com)

## Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug – Erläuterndes BMF Schreiben

**Das Bundesfinanzministerium (BMF) hat mit Schreiben vom 13. April 2021 (IV C 5 - S 2334/19/10007 :002) zu den gesetzlichen Änderungen in § 8 Abs. 1 EStG zur Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug Stellung genommen.**

Durch das Jahressteuergesetz 2019 wurde § 8 Abs. 1 EStG um zwei Sätze ergänzt. Dort werden nun zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, als Einnahmen in Geld aufgeführt. Ferner werden die Voraussetzungen genannt, unter denen Gutscheine und Geldkarten künftig als Sachbezug gelten. Die gesetzliche Neuregelung ist bereits zum 1. Januar 2020 in Kraft getreten und hat Fragen aufgeworfen, die einer dringenden Klärung bedürfen. Das BMF liefert nun Hinweise zur Anwendung aus Sicht der Verwaltung.

### Definition des Sachbezugs

Mit Verweis auf die gesetzliche Regelung in § 8 Abs. 2 S. 1 EStG bestätigt das BMF, dass Sachbezüge unverändert alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen sind. Als Beispiele für Sachbezüge werden u.a. die Gewährung von Versicherungsschutz bei Abschluss einer Versicherung und Beitragszahlung durch den Arbeitgeber (z. B. Kranken-, Krankentagegeld-, Pflege- oder Unfallversicherung) und Essensmarken genannt. Ausführlich widmet sich das BMF den Abgrenzungskriterien für Gutscheine und Geldkarten als Sachbezug.

### Gutscheine und Geldkarten als Sachbezug

Gutscheine und Geldkarten stehen seit jeher im Mittelpunkt lohnsteuerlicher Diskussionen. Wesentlich hierfür ist, dass sie als Maßnahme der Lohnoptimierung im Rahmen der Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 S. 11 EStG (bis Kalenderjahr 2021 EUR 44 und ab Kalenderjahr 2022 EUR 50) lohnsteuer- und beitragsfrei gewährt werden können. Da die Sachbezugsfreigrenze aber ursprünglich dem Zweck dienen sollte, geringfügige Vorteile nicht erfassen und bewerten zu müssen, steht ihre systematische Ausnutzung unter kritischer Beobachtung der Finanzbehörden.

Die gesetzliche Regelung fordert für eine Qualifikation von Gutscheinen und Geldkarten als Sachlohn, dass sie ausschließlich zum Bezug von Waren und Dienstleistungen berechtigen (schädlich z. B. Barauszahlungs- oder Überweisungsfunktion) und die Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG erfüllen. Eine positive Botschaft ist, dass die Finanzverwaltung die **Erfüllung der Kriterien des ZAG nun erst ab 1. Januar 2022** verlangt. Bis dahin genügt es für eine Qualifikation als Sachlohn, wenn die Gutscheine und Geldkarten ausschließlich zum Bezug von

Waren und Dienstleistungen berechtigen. Damit ist Zeit gewonnen, um sich auf die neuen Bedingungen einzustellen.

### **Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG**

Ab 1. Januar 2022 greift die harte gesetzliche Regelung, die eine Qualifikation als Sachlohn auf die folgenden drei im ZAG bezeichneten Fälle beschränkt.

Den ersten Fall bilden nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 **Buchst. a** ZAG Gutscheine und Geldkarten, die zum Bezug von **Waren oder Dienstleistungen vom Aussteller aus seiner Produktpalette** (im In- oder Ausland) berechtigen oder auf Basis von Akzeptanzverträgen von einem **begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen** (nur im Inland) berechtigen. Einen begrenzten Kreis von Akzeptanzstellen erkennt die Finanzverwaltung z. B. bei städtischen und regionalen Einkaufs- oder Dienstleistungsverbänden sowie bei Ladenketten an. Beispiele für diesen Typus sind Geschenkkarten für den Einzelhandel, Tankgutscheine einzelner Betreiber oder von Tankstellenketten, Karten von Online-Händlern für Waren und Dienstleistungen der eigenen Produktpalette, Karten von Shopping Centern, Malls und Outlet Villages, City Cards und Stadtgutscheine. Es wird sogar ein vom Arbeitgeber selbst ausgestellter Tankgutschein akzeptiert, wenn die Tankstelle auf vertraglicher Basis mit ihm abrechnet. Nicht akzeptabel sind dagegen Gutscheine oder Geldkarten von Online-Händlern, die bei Fremdanbietern eingelöst werden können.

Den zweiten Fall bilden nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 **Buchst. b** ZAG Gutscheine und Geldkarten, die - unabhängig von der Anzahl der Akzeptanzstellen (im In- und Ausland) - ausschließlich zum Bezug von Waren oder Dienstleistungen aus einer sehr **begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette** berechtigen. Eine Berechtigung zum Bezug aus einer sehr begrenzten Waren- oder Dienstleistungspalette wird z.B. anerkannt, wenn eine Begrenzung auf den Personenverkehr (einschließlich Mobilitätsdienstleistungen), Kraftstoff oder Ladestrom, Fitness, Streamingdienste, Printmedien und digitale Medien, Körperpflege oder Kleidung erfolgt.

Den dritten Fall bilden nach § 2 Abs. 1 Nr. 10 **Buchst. c** ZAG Gutscheine und Geldkarten, die auf Basis von Akzeptanzverträgen für bestimmte **soziale oder steuerliche Zwecke** (nur im Inland) berechtigen. Beispiele für begünstigte Zweckgutscheine sind Verzehrkarten, Essensgutscheine, Restaurantschecks und Gutscheine für ärztliche Leistungen und Gesundheitsmaßnahmen. Die Inanspruchnahme der Sachbezugsfreigrenze oder der Wunsch nach der Anwendung der Lohnsteuerpauschalierung nach § 37b EStG an sich ist nach Verwaltungsauffassung kein anzuerkennender steuerlicher Zweck.

Die funktionale Begrenzung der Gutscheine, die für die Einordnung ausschlaggebend ist, soll durch technische Vorkehrungen und vertragliche Vereinbarungen sichergestellt werden. Die Finanzverwaltung erklärt sich im Übrigen als nicht an die aufsichtsrechtliche Einordnung von Gutscheinen gebunden und behält sich eine eigene Auslegung der Kriterien § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG vor. Diese Sichtweise kann sich u. E. nicht zu Ungunsten des Steuerpflichtigen in Fällen auswirken, in denen die Tatbestandsvoraussetzungen der insoweit klaren gesetzlichen Regelungen erfüllt sind.

## **Allgemeine Hinweise zu Gutscheinen und Geldkarten**

Das BMF betont, dass ein Bewertungsabschlag i. H. v. 4% auf den Angebotspreis (Billigkeitsregelung in R 8.1 Abs. 2 S. 3 LStR) auf Gutscheine und Geldkarten nicht anzuwenden ist. Eine vom Arbeitgeber getragene Gebühr für die Bereitstellung (z.B. Setup-Gebühr) oder Aufladung von Gutscheinen und Geldkarten soll im Übrigen nicht zu einem (weiteren) geldwerten Vorteil führen.

Zum Zuflusszeitpunkt ist geregelt, dass dieser bei Gutscheinen und Geldkarten, die bei Dritten einzulösen sind, im Zeitpunkt der Hingabe und bei Geldkarten nicht vor deren Aufladung liegt. Anders soll der Zuflusszeitpunkt bei Gutscheinen, die beim eigenen Arbeitgeber einzulösen sind, erst im Zeitpunkt der Einlösung liegen.

Zu beachten ist, dass die Sachbezugsfreigrenze bei Gutscheinen und Geldkarten nur greift, wenn diese zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Ihre Nutzung ist damit z. B. bei Gehaltsverzicht oder -umwandlungen ausgeschlossen. Damit begünstigt die Regelung einseitig Arbeitnehmer von Arbeitgebern, die es sich leisten können, Gutscheine und Geldkarten als Zusatzleistungen "on top" zu gewähren.

## **Abgrenzung der Geldleistungen**

Wegen der teilweisen Privilegierung des Sachlohns im Lohnsteuerrecht ist die Abgrenzung zwischen Geldleistungen und Sachlohn von großer Tragweite und daher häufig Streitgegenstand, z. B. in finanzgerichtlichen Verfahren. Bei Sachlohn können Freigrenzen oder -beträge genutzt werden. Vorteilhaftere Bewertungsmethoden oder Möglichkeiten der Lohnsteuerpauschalierung greifen ggf. nur bei Sachlohn während der Barlohn voll mit seinem Nominalwert zu besteuern ist.

Zu den Einnahmen in Geld gehören nach der geänderten gesetzlichen Vorschrift in § 8 Abs. 1 S. 2 EStG auch zweckgebundene Geldleistungen, nachträgliche Kostenerstattungen, Geldsurrogate und andere Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten. Ein Widerspruch besteht möglicherweise zwischen dieser Neuregelung und § 8 Abs. 2 S. 1 EStG, der die Einnahmen, die nicht in Geld bestehen regelt (d. h. den Sachlohn). Denn sog. Geldsurrogate und Vorteile, die auf einen Geldbetrag lauten, sind kein Geld im Sinne eines Zahlungsmittels in frei konvertibler, im Inland handelbarer Währung. Sie scheinen einerseits als Nicht-Geld vom Regelungsbereich des § 8 Abs. 2 S. 1 EStG erfasst zu sein, sind andererseits aber in § 8 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG ausdrücklich als Geldleistungen definiert. Diesen möglichen Widerspruch löst das BMF an entsprechender Stelle nicht auf.

Als Beispiele für Geldleistungen werden u. a. Zahlungen unter der Auflage der Verwendungen für Beiträge aufgrund eines Versicherungsvertrages des Arbeitnehmers (z. B. Kranken-, Krankentagegeld- oder Pflegeversicherung) und Zahlungsmittel in einer frei konvertiblen und im Inland handelbaren Währung genannt. Eine Geldleistung soll nach BMF mit Verweis auf entsprechende Rechtsprechung auch dann vorliegen, wenn ein Arbeitnehmer tatsächlich eine Sache erhält, er von seinem Arbeitgeber stattdessen aber eine Geldleistung verlangen kann.

Das BMF weist darauf hin, dass der sog. Auslagenersatz weiterhin steuerfrei bleibt. Es wird jedoch erklärt, dass kein steuerfreier Auslagenersatz vorliegt, wenn ein Arbeitnehmer ein eigenes Interesse an den bezogenen Waren oder Dienstleistungen hat. Fälle, in denen ein Arbeitgeber an einen Arbeitnehmer anstelle einer geschuldeten Ware oder Dienstleistung eine Zahlung leistet, deklariert das BMF allgemein als zweckgebundene Geldleistungen bzw. nachträgliche Kostenerstattungen. Hierzu liefert das BMF zwei Beispiele. Im ersten Beispiel soll eine zweckgebundene Geldleistung vorliegen, wenn ein Arbeitgeber den Anspruch eines Arbeitnehmers auf eine Ware (hier Fahrrad) dadurch abgilt, dass er dem Arbeitnehmer den dafür erforderlichen Geldbetrag überlässt. Im zweiten Beispiel soll bei derselben Fallkonstellation eine nachträgliche Kostenerstattung vorliegen, wenn der Arbeitgeber den Anspruch des Arbeitnehmers auf ein Fahrrad dadurch abgilt, dass er dem Arbeitnehmer den für den Erwerb notwendigen Betrag gegen Vorlage des Kaufbelegs ersetzt. In beiden Fällen soll es sich um eine Geldleistung (nicht Sachlohn) handeln.

### **Praxisfragen zur Abgrenzung von Geldleistungen**

Bestimmte Praxisfragen lassen sich mit den Anwendungsbeispielen des BMF nicht zufriedenstellend lösen. Es verbleibt u. E. sogar Raum für Fehlinterpretationen, wie die nachfolgenden Beispiele verdeutlichen sollen.

#### 1. Mitarbeiter-Bewirtung außerhalb von Dienstreisen

Ein Vorgesetzter lädt ein Teammitglied anlässlich eines jährlichen Beurteilungsgesprächs zu einem Belohnungssessen ein. Die verauslagten Kosten werden dem Vorgesetzten vom Arbeitgeber gegen Vorlage des Bewirtungsbelegs erstattet.

Es stellen sich u. E. folgende Fragen:

- Liegt für beide Mitarbeiter Barlohn vor, weil die Kosten nachträglich erstattet werden oder
- liegt nur für den Vorgesetzten Barlohn vor, weil die Erstattung der Kosten nur nachträglich an ihn erfolgt oder
- kann für beide Mitarbeiter Sachlohn vorliegen, obwohl die Kosten nachträglich erstattet werden?

#### 2. Besorgung von Geschenken durch Mitarbeiter

Ein Mitarbeiter soll zum Firmenjubiläum eine bestimmte hochwertige Uhr im Preis von EUR 500 als Geschenk erhalten. Der Mitarbeiter wird von seinem Vorgesetzten angewiesen, die Uhr selbst beim Juwelier zu besorgen und erhält zu diesem Zweck Bargeld i. H. v. EUR 500 aus der Kasse. Die Quittung über EUR 500 reicht der Arbeitnehmer nach Erwerb der Uhr bei seinem Vorgesetzten ein.

Abwandlung: Nicht der Arbeitnehmer selbst, sondern ein Kollege besorgt die Uhr auf Anweisung des Vorgesetzten beim Juwelier.

Es stellen sich u.E. folgende Fragen:

- Liegt eine zweckgebundene Geldleistung vor, weil der Arbeitnehmer Geld zum Zweck des Erwerbs einer Uhr erhält und

- würde die Erledigung der Besorgung der Uhr durch einen Kollegen zu einer Umqualifizierung des Vorgangs in eine Sachlohnzuwendung führen oder
- kann für den Mitarbeiter Sachlohn vorliegen, obwohl er eine Geldleistung zum Zweck des Erwerbs einer Uhr erhält?

### 3. Events

Zum Abschluss eines erfolgreichen Geschäftsjahres führt ein Vorgesetzter ein Teamevent mit den Mitarbeitern seiner Gruppe durch. Das Event besteht aus einer Weinprobe mit anschließendem Abendessen. Zum Abschluss erhält jeder Teilnehmer eine Weinbox als Geschenk. Der Vorgesetzte begleicht die gesamten Kosten im Weinhaus mit seiner privaten Kreditkarte und reicht den Beleg zur Erstattung bei seinem Arbeitgeber ein.

Abwandlung: Der Vorgesetzte begleicht die Kosten mit einer Firmenkreditkarte, bei deren Einsatz ein Bankkonto des Arbeitgebers belastet wird.

Es stellen sich u. E. folgende Fragen:

- Liegt für sämtliche Teilnehmer Barlohn vor, weil die Kosten nachträglich erstattet werden oder
- liegt nur für den Vorgesetzten Barlohn vor (Sachlohn für die übrigen Teilnehmer), weil die Erstattung der Kosten nur nachträglich an ihn erfolgt und
- würde die Nutzung der Firmenkreditkarte zu einer Umqualifizierung des Vorgangs in eine Sachlohnzuwendung an alle Teilnehmer führen oder
- kann auch sonst für sämtliche Mitarbeiter Sachlohn vorliegen, obwohl die Kosten nachträglich erstattet werden?

Angesichts der Erläuterungen des BMF könnte man annehmen, dass in sämtlichen oben beschriebenen Fällen, allein wegen der Zahlungsströme zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber, Barlohn vorliegt. Denn die Zahlungen erfolgen entweder als Geldleistungen im Vorwege zweckgebunden oder nachträglich als Erstattung von Kosten. Der Mitarbeiter, der jeweils in den Zahlungsvorgang eingebunden ist, hat auch in sämtlichen Fällen teilweise ein eigenes Interesse an den bezogenen Waren oder Dienstleistungen (z.B. Vorteil durch Teilnahme am Essen), so dass scheinbar kein steuerfreier Auslagenersatz an ihn vorliegen kann. Diese Sichtweise würde u.E. aber zu kurz greifen.

Die Lösung der Fälle liegt möglicherweise in der Aufspaltung der Betrachtung in einen betrieblichen Vorgang und in einen davon losgelöst zu beurteilenden weiteren Vorgang der Vorteilszuwendung. In den obigen Beispielen könnte die Zahlung (vorab zweckgebunden oder als nachträgliche Erstattung) dem betrieblichen Vorgang derart zuzuordnen sein, dass sie für die Beurteilung der Qualität der Lohnzuwendung nicht maßgeblich ist. Denn in sämtlichen Fällen erhalten die Mitarbeiter keine Geldmittel zur freien Verfügung, sondern erlangen Vorteile in einer Qualität, die durch den jeweiligen betrieblichen Vorgang bestimmt sind. Der betriebliche Vorgang führt in allen drei Beispielen für sämtliche Teilnehmer dazu, dass Ihnen ein Vorteil zufließt, der nicht in Geld besteht (Essen, Uhr, Erlebnis, Geschenk). Der Zahlungsvorgang bewirkt lediglich den Ersatz der Aufwendungen für den jeweiligen betrieblichen Vorgang (Auslagenersatz).

Folgt man dieser Sichtweise, kann man bei den Anwendungsbeispielen im BMF Schreiben zum Fahrradkauf auch zu dem Urteil kommen, dass unter bestimmten Bedingungen Sachlohn gegeben sein kann. Eine isolierte Beurteilung anhand der technischen Abwicklung von Zahlungsvorgängen ohne Berücksichtigung der sie auslösenden betrieblichen Zusammenhänge würde u. E. jedenfalls zu fehlerhaften Ergebnissen führen.

Zweckgebundene Geldleistungen dürften dagegen unstrittig Fälle sein, in denen Arbeitnehmer von ihrem Arbeitgeber Geld zum Zweck des Erwerbs bestimmter Waren oder Dienstleistungen erhalten, also die Geldmittel jeweils in ihr Privatvermögen gelangen und sie folglich selbst tatsächlich über deren Verwendung bestimmen können. Klare Fälle nachträglicher Kostenerstattungen dürften vorliegen, wenn Arbeitnehmer selbst bereits aus Mitteln ihres Privatvermögens Waren oder Dienstleistung erworben haben und ihr Arbeitgeber nachträglich entscheidet, die Kosten dafür zu erstatten. Insoweit enthält die gesetzliche Neuregelung nichts Neues und ist allenfalls klarstellender Natur.

Wenig gesagt wird im BMF Schreiben zum Begriff des Geldsurrogats, der Eingang in das Gesetz gefunden hat. Als Beispiele für Geldsurrogate werden Geldkarten und Wertguthabekarten genannt, die im Rahmen des unbaren Zahlungsverkehrs eingesetzt werden können. An dieser Stelle wäre eine trennscharfe und allgemeingültige Definition wünschenswert gewesen.

### **Fazit**

Für die Praxis zu begrüßen ist das Hinausschieben der Anwendung der Bedingung der Erfüllung der Kriterien des § 2 Abs. 1 Nr. 10 ZAG auf Zeiträume ab Kalenderjahr 2022, auch wenn diese Nachricht die Steuerpflichtigen relativ spät nach Einführung der Regelung erreicht. Durch das BMF Schreiben ist auch der künftige Umgang der Finanzverwaltung mit Gutscheinen und Geldkarten in weiten Teilen geklärt. Für viele Gutschein Typen bleiben danach steuerliche Begünstigungen als Sachbezüge weiterhin möglich. Für diejenigen Typen, die die im ZAG verankerten Bedingungen nicht erfüllen, z. B. Gutscheine für Online-Händler mit Fremdanbietern, läuft die Begünstigung nach derzeitigem Stand zum 31. Dezember 2021 aus.

Für eine zuverlässige Abgrenzung zwischen Geldleistung und Sachbezug liefert das BMF Schreiben aus unserer Sicht leider noch keine zufriedenstellenden Lösungen für sämtliche Fälle. Vorerst verbleiben insoweit Rechtsunsicherheiten und Streitpotential. Sprechen Sie uns gern an, wenn wir Sie bei der Entwicklung und Umsetzung sachgerechter Lösungen unterstützen können.

Von Stefan Sperandio, Tel.: +49 69 9585 5160,

E-Mail: [stefan.sperandio@pwc.com](mailto:stefan.sperandio@pwc.com)

## Entfernungspauschale oder Reisekosten bei Fahrten von Zeitarbeitern zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte (FG Niedersachsen, Urt. v. 28.5.2020; Revision eingelegt Az. BFH: VI R 32/20)

**Mit Urteil vom 28. Mai 2020 hat das FG Niedersachsen zum vorgelegten Sachverhalt entschieden, dass Arbeitnehmer, die in einem unbefristeten Arbeitsverhältnis zu einem Zeitarbeitsunternehmen stehen, unter gewissen Umständen nur die Entfernungspauschale für ihre Fahrten zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte geltend machen können, auch wenn das Zeitarbeitsunternehmen mit dem Entleiher des Arbeitnehmers eine Befristung der Tätigkeit vereinbart hat.**

### **Urteilsfall**

Der mit Arbeitsvertrag vom 23.01.2012 (Vertragsbeginn: 01.02.2012) unbefristet bei der Zeitarbeitsfirma A angestellte Kläger war seit Beginn seines Arbeitsverhältnisses zu A ausschließlich und durchgängig als CNC-Fräser bei der Firma B beschäftigt. Für den Einsatz bei B erhielt der Kläger verschiedene Zulagen, die er mit A in mehreren Zusatzvereinbarungen zum Arbeitsvertrag vom 24.01.2012 vereinbart hatte. In den zwischen B (Entleiher) und A (Verleiher) geschlossenen Vereinbarungen war der Einsatz des Klägers jeweils befristet, ebenso im Streitjahr 2014, zunächst für die Zeit vom 1. Januar bis zum 30. September und danach vom 1. Oktober bis zum 31. Dezember. Der Kläger fuhr arbeitstäglich mit seinem privaten Pkw von seiner Wohnung zu B. Im Rahmen seiner Einkommensteuererklärung machte der Kläger für die Fahrten von seiner Wohnung zu seinem Einsatzort bei B Werbungskosten in Höhe von 5.162,40 € geltend. Der Kläger hatte diesen Betrag nach den Dienstreisegrundsätzen mit 0,30 € pro Entfernungskilometer und je Fahrt (Hin- und Rückfahrt) errechnet.

Das Finanzamt folge dieser Einschätzung nicht. Es deklarierte die Aufwendungen als solche für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte, für die ein Werbungskostenabzug nur in Höhe der Entfernungspauschale von 0,30 € je Entfernungskilometer und einfacher Fahrt in Betracht kommt. Insoweit wurde nur der hälftige Betrag als Werbungskosten anerkannt.

Das Finanzgericht folgt in seinem Urteil der Auffassung der Finanzverwaltung. Die Revision wurde zugelassen und eingelegt.

### **Begriff der ersten Tätigkeitsstätte**

Die erste Tätigkeitsstätte ist in § 9 Abs. 4 S. 1 EStG als „ortsfeste betriebliche Einrichtung des Arbeitgebers, eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) oder eines vom Arbeitgeber bestimmten Dritten, der der Arbeitnehmer dauerhaft zugeordnet ist“ definiert. Dass es sich bei dem Arbeitsort des Klägers um eine ortsfeste betriebliche Einrichtung handelt, ist unstrittig. Die spannendere Frage ergibt sich hinsichtlich des Vorliegens einer dauerhaften Zuordnung. Bei Zeit- und Leiharbeitsverhältnissen mangelt es regelmäßig an der Dauerhaftigkeit der Zuordnung, weshalb Zeit- und Leiharbeiter im Regelfall keine erste Tätigkeitsstätte haben.

### **Dauerhafte Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte**

Die Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte wird gemäß § 9 Abs. 4 S. 2 EStG durch die dienst- oder arbeitsrechtlichen Festlegungen sowie die diese ausfüllenden Absprachen und Weisungen bestimmt. Hilfsweise, d.h. nur wenn eine solche arbeitsrechtliche Festlegung nicht erfolgt ist, bestimmt sich die erste

Tätigkeitsstätte nach quantitativen Kriterien. Laut Gesetzeswortlaut muss die Zuordnung „dauerhaft“ sein. Eine vorübergehende Zuordnung begründet somit keine erste Tätigkeitsstätte.

Als dauerhaft angesehen werden Zuordnungen die,

- unbefristet („bis auf Weiteres“),
- für die gesamte Dauer des – befristeten oder unbefristeten – Dienstverhältnisses oder
- über einen Zeitraum von 48 Monaten hinaus

erfolgen.

Als unbefristet i.S.d. § 9 Abs. 4 S. 3 Alt. 1 EStG wird eine Zuordnung dann angesehen, wenn die Dauer der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte aus der maßgeblichen Sicht im Vorhinein (ex ante) nicht kalendermäßig bestimmt ist und sich auch nicht aus Art, Zweck oder Beschaffenheit der Arbeitsleistung ergibt.

Sofern das zugrundeliegende Arbeitsverhältnis befristet ist, kommt eine unbefristete Zuordnung zu einer ersten Tätigkeitsstätte im Rahmen dieses Arbeitsverhältnisses dementsprechend nicht in Betracht.

### **Argumentation des FG Niedersachsen**

Im Ausgangsfall war der Kläger bei seinem Arbeitgeber und Verleiher A mit Arbeitsvertrag ab 01. Februar 2012 unbefristet beschäftigt. Seine Tätigkeit bei Entleiher B, die ebenfalls am 01. Februar 2012 begann, war befristet; im Streitjahr 2014 zunächst bis 30. September und danach bis zum 31. Dezember.

Das Gericht führt zunächst mit Verweis auf ein BFH-Urteil aus 2019 (BFH Urteil v. 10.04.2019 - VI R 6/17 BStBl 2019 II S. 539) aus, dass ein befristetes Leiharbeitsverhältnis die Annahme einer ersten Tätigkeitsstätte beim Entleiher B nicht ausschließe.

Die Dauerhaftigkeit der Zuordnung des Klägers zu seiner Tätigkeitsstätte bei B begründet das FG Niedersachsen dann damit, dass der **Kläger für den Einsatz bei B eingestellt und ausschließlich dort eingesetzt wurde**. So datieren sowohl der Arbeitsvertrag des Klägers mit A als auch wesentliche den Einsatz des Klägers bei B betreffende Regelungen vom 23./24.01.2012 und waren somit vor Beginn des Arbeitsverhältnisses am 01. Februar 2012 bei A wie auch vor dem ersten Einsatz des Klägers bei B geschlossen. Es gab **keinerlei besondere Regelungen zu etwaigen anderen Kunden von A oder anderen Einsatzorten des Klägers**. Der Kläger konnte sich nach Auffassung des Gerichts wie andere Arbeitnehmer, die nicht in Verleihunternehmen beschäftigt sind, auf seine Beschäftigungssituation einstellen. Nach Ansicht des Gerichts war insofern sowohl für den Kläger als auch für A erkennbar **im Vorhinein (ex ante) klar**, dass der Kläger **bis auf Weiteres, also nicht befristet, bei B eingesetzt** werden sollte. Insbesondere lag nach Auffassung des Gerichts kein Fall einer Kettenabordnung vor.

Unschädlich war es nach Auffassung des Gerichts, dass der Einsatz des Klägers bei Entleiher B davon abhing, dass Entleiher B das Leiharbeitsverhältnis nach Ablauf der jeweils mit Verleiher A vereinbarten Frist fortsetzte, und dass Verleiher A, was theoretisch möglich war, einen anderen Einsatz bei einem anderen Kunden von A hätte anordnen können.

### **Fazit**

Der Werbungskostenabzug bei Zeit- und Leiharbeitnehmern ist erneut durch die Rechtsprechung aufgegriffen und eingegrenzt worden. Eine pauschale Herangehensweise, aufgrund welcher bei Zeit- bzw. Leiharbeitsverhältnissen eine erste Tätigkeitsstätte beim Entleiher verneint und Fahrten für Wege zwischen Wohnung und Tätigkeitsstätte Fahrten nach den Reisekostengrundsätzen berücksichtigt werden, ist nicht möglich. Vielmehr müssen die Umstände des Einzelfalls heran-

gezogen werden und insbesondere die Dauerhaftigkeit der Zuordnung zu einer Tätigkeitsstätte geprüft werden.

Es bleibt abzuwarten inwieweit der BFH im Revisionsverfahren der Ansicht des FG folgt. Finanzamtliche Entscheidungen, die insbesondere mit Verweis auf das o. g. FG-Verfahren eine erste Tätigkeitsstätte des Leiharbeitnehmers begründen, sollten bis zur BFH-Entscheidung durch Rechtsmittel offengehalten werden, möchte man anstelle der Entfernungspauschale Reisekostengrundsätze Anwendung finden sehen.

### **Unsere Lösungsansätze**

Gerne unterstützen wir Sie bei der Prüfung des Vorliegens einer ersten Tätigkeitsstätte bei Ihren Leih- bzw. Zeitarbeitnehmerverhältnissen. Zur Erlangung von Rechtssicherheit unterstützen wir Sie selbstverständlich auch bei der Abstimmung mit den Finanzbehörden, z. B. in Form einer fallbezogenen Lohnsteueranrufungsauskunft.

Von Stefan Sperandio, Tel.: +49 69 9585 5160,

E-Mail: [stefan.sperandio@pwc.com](mailto:stefan.sperandio@pwc.com)

# Visa&Immigration

## **Aufhebung der Reisebeschränkung für Reisen aus dem Vereinigten Königreich seit dem 18. April 2021**

Die epidemiologische Situation im Hinblick auf die Ausbreitung von Infektionen mit dem Coronavirus SARS-CoV-2 beeinflusst weiterhin die weltweite Politik. Regelungen bzgl. Einreiselockerungen oder Einreisebeschränkungen sind daher stark von der Entwicklung der Inzidenzzahlen abhängig, jedoch finden bereits in einigen wenigen Ländern Lockerungen von Quarantänepflichten und Einreisebegrenzungen statt. Aufgrund der neuen Virusvariante, die sich insbesondere im Vereinigten Königreich und in Nordirland bemerkbar machten, wurden beide Länder neben weiteren bis zum 17. April 2021 als Virusvarianten-Gebiet eingestuft und unterlagen besonderen Transportbeschränkungen.

Insgesamt wurden die Transportbeschränkungen aus den Virusvarianten-Gebieten am 14. April 2021 um weitere zwei Wochen verlängert. Diese gelten nun somit für alle Reisenden aus den Virusvarianten-Gebieten bis zum 28. April 2021 und Reisen aus diesen Ländern sind damit nur in sehr eingeschränktem Maße möglich.

Eine wesentliche Änderung trat jedoch am 18. April 2021 in Kraft. Seit diesem Tage stuft das Robert-Koch-Institut das Vereinigte Königreich und Nordirland insgesamt nicht mehr als Risikogebiet ein. Entsprechend gelten seit dem 18. April 2021 damit für die Einreisen aus dem Vereinigten Königreich keine Transportbeschränkungen mehr und es entfallen auch die Quarantänebeschränkungen.

Allerdings ist das Vereinigte Königreich weiterhin nicht auf der Liste der Staaten, welche keinen Reisebeschränkungen unterliegen. Aktuell sind das nur Australien, Neuseeland, Singapur, Südkorea und Thailand. Somit gelten trotz der Aufhebung weiterhin die pandemiebedingten Reiseeinschränkungen für Drittstaatsangehörige, wonach Einreisen nur zulässig sind, wenn der Reisende eine wichtige Funktion ausübt oder die Reise zwingend notwendig ist. Inwieweit die Europäische Union oder das Bundesinnenministerium die Reisebeschränkungen ändert, muss zunächst erst noch beobachtet werden.

Die Länder Portugal, Republik Südafrika und Brasilien gelten weiterhin als Virusvarianten-Gebiete und sind daher von den Transportverboten betroffen. Unternehmen aus den besonderen Risikogebieten, die im Eisenbahn-, Bus-, Schiffs- oder Flugverkehr Personen befördern, sind weiterhin verpflichtet, Beförderungen in die Bundesrepublik Deutschland zu unterlassen. Reisen aus Virusvarianten-Gebieten sind demnach nur schwer oder gar nicht möglich.

PwC wird Sie laufend zu diesem sowie anderen aktuellen Themen informieren und nützliche Tipps zu Visa&Immigration herausgeben. Weitere Informationen und Praxishinweise finden Sie in dem Praxisbuch 'Expats in Germany - Inbound and Outbound'. Unter folgenden Link kann das Buch bestellt werden:  
<https://www.degruyter.com/view/title/505415>

Von Manuel Klingenberg, Tel: +49 69 95857842;

E-Mail: [manuel.klingenberg@pwc.com](mailto:manuel.klingenberg@pwc.com)

## Über uns

### Ihre Ansprechpartner

#### Berlin

**Sabine Ziesecke**

Tel.: +49 30 2636-5363

[sabine.ziesecke@pwc.com](mailto:sabine.ziesecke@pwc.com)

#### Düsseldorf

**Petra Raspels**

Tel.: +49 211 981-7680

[petra.raspels@pwc.com](mailto:petra.raspels@pwc.com)

#### München

**Mathias Schmitt**

Tel.: +49 89 5790-6308

[matthias.schmitt@pwc.com](mailto:matthias.schmitt@pwc.com)

#### Frankfurt am Main

**Aline Kapp**

Tel.: +49 69 9585-6469

[aline.kapp@pwc.com](mailto:aline.kapp@pwc.com)

#### Hamburg

**Jan-Hinrich Meyer**

Tel.: +49 40 6378-2470

[jan-hinrich.meyer@pwc.com](mailto:jan-hinrich.meyer@pwc.com)

#### Stuttgart

**Therese Faralisch-Berdux**

Tel.: +49 711 25034-3450

[therese.faralisch-berdux@pwc.com](mailto:therese.faralisch-berdux@pwc.com)

# Ihre Fachansprechpartner

## Arbeitsrecht

### **Stefanie Spatz**

Tel.: +49 711 250343123  
[stefanie.spatz@pwc.com](mailto:stefanie.spatz@pwc.com)

## Betriebliche Altersvorsorge

### **Arne Ferbeck**

Tel.: +49 211 9814776  
[arne.ferbeck@pwc.com](mailto:arne.ferbeck@pwc.com)

## HR Strategy, Systems, Processes & Compliance

### **Stephan Weber**

Tel.: +49 151 14711918  
[stephan.weber@pwc.com](mailto:stephan.weber@pwc.com)

### **Dr. Steffen Nguyen-Quang**

Tel.: +49 170 5776227  
[steffen.nguyen-quang@pwc.com](mailto:steffen.nguyen-quang@pwc.com)

## Lohnsteuer

### **Stefan Sperandio**

Tel.: +49 69 9585-5160  
[stefan.sperandio@pwc.com](mailto:stefan.sperandio@pwc.com)

## Visa&Immigration

### **Manuel Klingenberg**

Tel.: 49 69 9585-7842  
[visa.immigration.germany@pwc.com](mailto:visa.immigration.germany@pwc.com)

## Redaktion

Für Ihre Fragen, Hinweise und Anmerkungen zum Newsletter stehen Ihnen unsere Ansprechpartner aus der Redaktion gern zur Verfügung. Wir freuen uns auf Ihr Feedback.

### **Heike Hollwedel**

Tel.: +49 89 5790-6130  
[heike.hollwedel@pwc.com](mailto:heike.hollwedel@pwc.com)

## Bestellung und Abbestellung

Wenn Sie People & Organisation News bestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Bestellung“ an:  
[subscribe\\_people\\_organisation@de.pwc.com](mailto:subscribe_people_organisation@de.pwc.com)

Wenn Sie People & Organisation News abbestellen möchten, senden Sie bitte eine leere E-Mail mit der Betreffzeile „Abbestellung“ an:  
[unsubscribe\\_people\\_organisation@de.pwc.com](mailto:unsubscribe_people_organisation@de.pwc.com)

Die Beiträge dieser Publikation sind zur Information unserer Mandanten bestimmt. Für die Lösung einschlägiger Probleme greifen Sie bitte auf die angegebenen Quellen oder die Unterstützung unserer Büros zurück. Meinungsbeiträge geben die Auffassung der einzelnen Autoren wieder.

©Mai 2021 PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft. Alle Rechte vorbehalten.  
"PwC" bezeichnet in diesem Dokument die PricewaterhouseCoopers GmbH Wirtschaftsprüfungsgesellschaft, die eine Mitgliedsgesellschaft der PricewaterhouseCoopers International Limited (PwCIL) ist. Jede der Mitgliedsgesellschaften der PwCIL ist eine rechtlich selbstständige Gesellschaft.

[www.pwc.de](http://www.pwc.de)