

1. **Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn i.S.d. entsprechenden Vorschriften** – wie beispielsweise § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 oder § 40 Abs. 2 S. 2 EStG – ist derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt.
2. **Zusätzlicher Arbeitslohn liegt vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat (Änderung der Rechtsprechung).**

BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106

I. Vorbemerkungen

1. Lohnformwechsel und Corona-Krise

Mehr „Netto vom Brutto“, gestaltet insb. durch die Umwandlung von steuerpflichtigen in pauschalierten oder steuerfreien Arbeitslohn (**Lohnformwechsel**), wurde von Lohnoptimierern in den letzten Jahren verstärkt angeboten. Der bisher individuell besteuerte Bruttoarbeitslohn sollte z.T. in steuerbegünstigte Leistungen umgewandelt werden.

Durch die **Corona-Krise** hat sich diese Sichtweise schlagartig geändert: Nunmehr steht bei den Arbeitgebern wegen der befürchteten Rezession im Vordergrund, zur Sicherung des Arbeitsplatzes die Lohnkosten nebst den Lohnnebenkosten in auch für den Mitarbeiter vertretbarem Maße zu mindern. Versucht wird dabei, die Nettoauszahlung an den Mitarbeiter so hoch wie möglich zu halten.

Lohnsteuerrechtlich werden diverse Arbeitgeberleistungen durch Steuerfreistellung bzw. Lohnsteuerpauschalierung begünstigt. Deren Anwendung gestaltet sich schwierig, weil teilweise eine Arbeitgeber**zusatzleistung** verlangt wird und teilweise nicht.

In den folgenden Übersichten wird überblickartig dargestellt, in welchen Fällen eine Zusatzleistung verlangt wird und in welchen Fällen nicht.

2. Übersicht: Erforderlichkeit einer Zusatzleistung

Zusatzleistung erforderlich		
Steuerfreie Leistung	Pauschalierung	Sonstiges
§ 3 Nr. 15 EStG	§ 37b Abs. 2 EStG	§ 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG
Öffentliche Verkehrsmittel	Bestimmte Sachzuwendungen bis zu 10.000 EUR	BAV-Förderbetrag ¹
§ 3 Nr. 33 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 5 EStG	Leistungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse
Unterbringung und Betreuung nicht schulpflichtiger Kinder	Datenverarbeitungsgeräte / Zubehör / Internetzugang / Zuschüsse zur Internetnutzung (sog. IT-Leistungen)	z.B. Leistungen aus einem besonderen persönlichen Anlass nach R 19.6 Abs. 1 LStR 2015 ²
§ 3 Nr. 34 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 6 EStG	
Gesundheitsförderung	Ladevorrichtungen	
§ 3 Nr. 34a EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 7 EStG	
Beratung, Vermittlung bzw. kurzfristige Betreuungen	Übereignung von (Elektro-) Fahrrädern	
§ 3 Nr. 37 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. b EStG	
Überlassung eines betrieblichen (Elektro-) Fahrrads	Zuschüsse für Aufwendungen zu Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	
§ 3 Nr. 46 EStG		
Ladevorteile		
§ 3 Nr. 50 EStG³		
Einzel abgerechnete durchlaufende Gelder bzw. Auslagenersatz		
§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG⁴		
Gutscheine und Geldkarten, die Sachlohn darstellen ⁵ , bei Anwendung der 44-EUR-Freigrenze.		
Corona-Beihilfe⁶		
1.500 EUR		

¹ Der Förderbetrag zur betrieblichen Altersversorgung (BAV) ist in § 100 EStG geregelt. Einzelheiten zur Inanspruchnahme des staatlichen Zuschusses enthält das BMF-Schr. v. 6.12.2017 – IV C 5 - S 2333/17/10002, BStBl I 2018, 147

² Seifert, GStB 2016, 326

³ R 3.50 Abs. 1 S. 4 LStR 2015; anders pauschaler Auslagenersatz: vgl. R 3 Nr. 50 Abs. 2 LStR 2015

⁴ In der ab 2020 anzuwendenden Fassung

⁵ § 8 Abs. 1 S. 2 und 3 EStG

⁶ BMF-Schr. v. 9.4.2020 – IV C 5 - S 2342/20/10009:001, DStR 2020, 795



3. Überblick: Keine Zusatzleistung erforderlich

Zusatzleistung ist nicht erforderlich		
Steuerfreie Leistung	Pauschalierung	Sonstiges
§ 3 Nr. 16 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1 EStG	§ 8 Abs. 2 S. 2 - 5 EStG
Reisekostenersatz	Arbeitstägl. Mahlzeitengestellung	Dienstwagengestellung
§ 3 Nr. 31 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 1a EStG	§ 8 Abs. 2 S. 6 und 7 EStG
Typische Berufsbekleidung	Mahlzeitengestellungen während einer Auswärtstätigkeit bei Bewertung mit dem amtlichen Sachbezugswert	Mahlzeitengestellungen, die mit dem amtlichen Sachbezugswert bewertet werden.
§ 3 Nr. 45 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG	§ 8 Abs. 2 S. 11 EStG⁷
Überlassung von Datenverarbeitungs- und Telekommunikationsgeräten incl. Software	Betriebsveranstaltung	Sachlohn unter Einhaltung der 44-EUR-Freigrenze, sofern es sich nicht um Gutscheine oder Geldkarten handelt.
§ 3 Nr. 50 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 3 EStG	Arbeitslohnminderung zugunsten anderer Nichtarbeitslohnleistungen
Pauschaler Auslagenersatz	Erholungsbeihilfen	Reduzierung von Arbeitslohn zugunsten eines Werbezuschusses ⁸ oder Zuschüsse zum Home-Office ⁹
§ 3 Nr. 63 EStG	§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 1 Buchst. a EStG	
Leistungen in eine BAV	Sachbezüge für Wege zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte	
§ 3b EStG	§ 40 Abs. 2 S. 2 Nr. 2 EStG¹⁰	
Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge	Arbeitgeberleistungen für Verkehrsmittel nach § 3 Nr. 15 EStG, bei denen die Steuerfreiheit abgewählt wird oder mangels Zusatzleistung nicht zur Anwendung kommt.	
§ 8 Abs. 3 EStG	§ 40b Abs. 1 und 2 EStG	
Rabattfreibetrag	Pauschalierung bestimmter Zukunftssicherungsleistungen	
R 9.13 Abs. 2 LStR 2015	§ 40b Abs. 3 EStG	
Heimarbeitsplatzzuschlag	Gruppenunfallversicherung	
R 19.3 Abs. 1 S. 2 Nr. 4 LStR 2015		
Fehlgeldentschädigung		

⁷ I.d.F. ab 2020

⁸ FG Münster, Urt. v. 3.12.2019 – 1 K 3320/18 L, EFG 2020, 356, Rev. eingelegt, Az des BFH: VI R 20/20

⁹ BMF-Schr. v. 18.4.2019 – IV C 1 - S 2211/16/10003:005, BStBl I 2019, 461

¹⁰ I.d.F. ab 2020

	Beratungshinweis: Umwandlung von Barlohn in Sachlohn u.U. vorteilhaft Eine Gestaltungsmöglichkeit ergibt sich durch die Gewährung von Sachlohn statt Barlohn.¹¹ Verzichtet ein Arbeitnehmer unter arbeitsrechtlich zulässiger Änderung des Anstellungsvertrags auf einen Teil seines Barlohns und gewährt der Arbeitgeber ihm stattdessen Sachlohn, ist der verbleibende Barlohn nach § 8 Abs. 1 EStG und der steuerpflichtige Sachlohn mit dem sich aus § 8 Abs. 2 und 3 EStG ergebenden Wert zu bewerten.¹² Die Lohnumwandlung muss vor Entstehung des Vergütungsanspruchs, d.h. vor Fälligkeit der entsprechenden Lohnzahlung vereinbart werden.¹³
---	--

Beispiel

Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ab Januar 2020 einen Dienstwagen (inländischer Bruttolistenpreis: 50.000 EUR) zur Verfügung. Der Arbeitsvertrag wird in arbeitsrechtlich zulässiger Weise im Dezember 2019 dahingehend geändert, dass der Arbeitnehmer die Leasingraten von monatlich 600 EUR für die nächsten 36 Monate selbst zu tragen hat. Als Ausgleich darf der Arbeitnehmer den Dienstwagen für private Zwecke nutzen. Der Barlohn vor Kürzung beträgt monatlich 6.000 EUR. Der Arbeitnehmer unterhält keine erste Tätigkeitsstätte. Der ursprüngliche Barlohn lebt nach Leasingende wieder auf.

Lösung

Barlohn ab 1/2020 (6.000 EUR – 600 EUR =)	5.400 EUR
zzgl. Sachlohn (1 % v. 50.000 EUR =)	500 EUR
steuerpflichtiger Arbeitslohn	5.900 EUR

	Beratungshinweise: Bedeutung der zeitlichen Befristung und Lohn- bzw. Gehaltsabrechnung Unerheblich ist, dass der ursprüngliche Barlohn nach Ablauf des Leasingvertrags wiederauflebt; der Gesetzgeber verlangt insoweit keine „Zusatzleistung“. Zumindest nach Auffassung der OFD NRW ist für eine Anerkennung dieser Barlohnminderung in der Lohn-/Gehaltsabrechnung nur noch der geminderte Bruttoarbeitslohn aufzuführen.¹⁴ Mit der
---	--

¹¹ BFH-Beschl. v. 20.8.1997 – VI B 83/97, BStBl II 1997, 667 und BMF-Schr. v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592

¹² Vgl. H 8.1 (7) LStH 2020 „Essenmarken und Gehaltsumwandlung“

¹³ Schmidt/Levedag, EStG, 39. Aufl. 2020, § 3 Rz 3 unter Hinweis auf die Rspr. des BFH

¹⁴ OFD NRW v. 16.8.2013 – Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 11/2013, Juris und OFD NRW v. 9.7.2015 – Kurzinfo LSt 05/2015, NWB OAAAE-99407

	BFH-Rspr. ist eine solche einschränkende Auslegung nicht vereinbar. Die Nichteinhaltung der jeweiligen Verwaltungsauffassung birgt für den Berater aber (hohe) Haftungsrisiken. Da nicht bundeseinheitlich in dieser Frage verfahren wird, sollte eine haftungsbefreiende Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) in dieser Frage eingeholt werden.
--	--

Abwandlung

Wie Beispiel zuvor, allerdings erfolgt keine Änderung des Arbeitsvertrags.

Lösung

Barlohn ab 1/2020 (unverändert)		6.000 EUR	
zzgl. Sachlohn		500 EUR	
abzgl. Nutzungsentgelt des ArbN	max. ¹⁵	- 500 EUR	0 EUR
steuerpflichtiger Arbeitslohn		6.000 EUR	

	Beratungshinweis: Nutzungsentgelt Das Nutzungsentgelt mindert den geldwerten Vorteil bis auf max. 0 EUR. Für das übersteigende Nutzungsentgelt scheidet ein Werbungskostenabzug aus
---	---

4. Zu beantwortende Rechtsfragen

Die BFH-Rspr. hatte sich in mehreren Entscheidungen¹⁶ mit folgenden Fragen zur Definition „Zusatzleistung“ zu befassen:

- *Erbringt der Arbeitgeber nur dann eine Zusatzleistung, wenn er diese freiwillig leistet und diese arbeitsrechtlich nicht schuldet?*
- *Ist eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu verneinen, wenn eine solche Arbeitgeberleistung durch einen Gehaltsverzicht oder eine Gehaltsumwandlung ausgelöst wurde?*

¹⁵ BMF-Schr. v. 4.4.2018 – IV C 5 - S 2334/18/10001, BStBl I 2018, 592 Rz 49 ff.

¹⁶ Im Folgenden wird zunächst ausführlich die Entscheidung VI R 32/18 dargestellt. Die weiteren Entscheidungen v. 1.8.2019 – VI R 21/17 und VI R 40/17 werden in den Anmerkungen unter III. besprochen.



II. BFH-Urteil vom 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106

1. Sachverhalt

Der Arbeitgeber (Kläger) traf mit einzelnen Arbeitnehmern neue Entlohnungsvereinbarungen. In einem **ersten Schritt** wurde der bisherige Bruttoarbeitslohn herabgesetzt (**Entgeltverzicht**). Der ursprüngliche Bruttoarbeitslohn blieb aber weiterhin BMG für andere Ansprüche (**Schattenlohn** – z.B. Berechnung von künftigen Lohnerhöhungen, Abfindungszahlungen oder Urlaubs- und Weihnachtsgeld).

In einem **zweiten Schritt** vereinbarten Arbeitgeber und Arbeitnehmer einen **Fahrtkostenzuschuss** für den Weg zur regelmäßigen Arbeitsstätte (seit 2014: erste Tätigkeitsstätte) bzw. eine **Internetpauschale**. Diese Zuschüsse wurden nach der im jeweiligen Streitjahr geltenden Rechtslage pauschal lohnversteuert.

Zudem schloss der Arbeitgeber mit einzelnen Arbeitnehmern in 2014 bezüglich der seit 2011 geleisteten Zusatzleistungen eine **Freiwilligkeitsvereinbarung**, wonach die Zuschüsse ab dem 1.1.2014 rein freiwillig gewährt würden und keine Rechtsansprüche des Mitarbeiters begründete.

I.R.e. beim Arbeitgeber durchgeführten LSt-Ap versteuerte das Finanzamt die bislang mit einem gesetzlich bestimmten Pauschalierungssatz pauschalisierten Fahrtkostenzuschüsse und Internetpauschalen im Wege einer **LSt-Nachforderung** nach § 40 Abs. 1 S. 1 Nr. 2 EStG unter Anrechnung der bisherigen Pauschalierung zulasten des Arbeitgebers.

Die hiergegen erhobene Klage wies das FG Düsseldorf ab.¹⁷

¹⁷ FG Düsseldorf, Urt. v. 24.5.2018 – 11 K 3448/15 H (L), EFG 2018, 1487



Sachverhalt in tabellarisch zusammengefasster Form	
Streitjahre	2011-2014
Kläger	Durch neue Entlohnungsvereinbarung wird der bisherige Arbeitslohn bestimmter Arbeitnehmer reduziert. Arbeitslohn vor Reduzierung bleibt BMG für andere Ansprüche (Schattenlohn). Arbeitgeber vereinbart mit den Arbeitnehmern einen Fahrtkostenzuschuss zur regelmäßigen Arbeitsstätte (ab 2014: ersten Tätigkeitsstätte) und einen Internetzuschuss. Pauschale Lohnversteuerung, 2014 Freiwilligkeitsvereinbarung für die seit 2011 gezahlten Zusatzleistungen.
Finanzamt	Lohnsteuerpauschalierung scheidet mangels „Zusatzleistung“ aus. Die Neugestaltung der Arbeitsverträge stellt eine pauschalierungsschädliche Gehaltsumwandlung dar. ¹⁸ Lohnsteuernachforderungsbescheid ¹⁹ gegen den Kläger nach seiner Zustimmung ²⁰ unter Anrechnung der bisherigen Pauschalsteuer.
FG Düsseldorf	Klageabweisung wegen einer pauschalierungsschädlichen Gehaltsumwandlung.

2. Entscheidung und Begründung des BFH

Auf die Rev. des Klägers hin **hob** der BFH den Lohnsteuernachforderungsbescheid aus folgenden Gründen **auf**:

- **Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn** ist derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) leistet.
- **Zusätzlicher Arbeitslohn** liegt vor, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Es kommt nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer auf den zusätzlichen Arbeitslohn einen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Das **Erfordernis der Zusatzleistung** ist auf den Zeitpunkt der jeweiligen Lohnzahlung zu beziehen (**Zuflussprinzip**).²¹

¹⁸ Vgl. R 3.33 Abs. 5 S. 2 LStR 2015

¹⁹ § 155 AO i.V.m. § 167 Abs. 1 S. 1 AO

²⁰ BFH-Urt. v. 20.11.2008 – VI R 4/06, BStBl II 2009, 374

²¹ § 11 Abs. 1 S. 1 und 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 S. 2 und 3 EStG



- Setzen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume **arbeitsrechtlich wirksam herab**, kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen.²²
- Die **Novation und Ersetzung** durch steuerfreie bzw. pauschalierte Entgelte ist **nicht rechtsmissbräuchlich**, wenn der Arbeitgeber lediglich von der vom Gesetzgeber eingeräumten Möglichkeit Gebrauch macht, bestimmte begünstigte Lohnzuwendungen lohnsteuerfrei zu belassen bzw. zu pauschalieren.

III. Anmerkungen

1. Grundsätzliches

Diese Entscheidung sowie die hierzu veröffentlichten **Parallelentscheidungen** vom 1.8.2019 in den Verfahren **VI R 21/17**²³ und **VI R 40/17**²⁴ suggerieren neue Gestaltungsmöglichkeiten. Allerdings ist dies gegenwärtig ein Trugschluss, weil die **FinVerw** die BFH-Entscheidungsgrundsätze über die entschiedenen Einzelfälle hinaus nicht anwendet und – zumindest vor Ausbruch der Corona-Krise – von einem „**Nichtanwendungsgesetz**“ im Laufe des Jahres 2020 auszugehen war.²⁵

	Beratungshinweis: Reaktionen auf diese Urteile? Ob die FinVerw und der Gesetzgeber diese harte Haltung beibehalten werden, ist offen. Zur Sicherung von Arbeitsplätzen durch Reduzierung der Lohnnebenkosten sollten vielmehr sämtliche Gestaltungsmöglichkeiten staatlicherseits zugelassen werden, um Arbeitsplätze (langfristig) zu sichern, wozu auch die vom BFH bestätigten Gehaltsumwandlungsmöglichkeiten zählen.
---	--

²² A.A. R 3.33 Abs. 5 S. 2 LStR 2015

²³ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 21/17, BFH/NV 2019, 1339

²⁴ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341

²⁵ BMF-Schr. v. 5.2.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10017:002, BStBl I 2020, 222



2. Zusatzleistung setzt keine freiwillige Arbeitgeberleistung (mehr) voraus

a) Bisherige BFH-Rechtsprechung

Ohnehin geschuldet ist der Arbeitslohn, der arbeitsrechtlich geschuldet wird. Der zusätzlich geleistete Arbeitslohn ist derjenige, auf den der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat und der folglich freiwillig erbracht wird (Freiwilligkeitsvorbehalt).²⁶

b) Neue BFH-Rechtsprechung

Durch die neue Rspr. v. 1.8.2019 hat der BFH eine Kehrtwendung vollzogen; er hält an dem (ohnehin umstrittenen²⁷) **Freiwilligkeitsvorbehalt** nicht mehr fest.²⁸

Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn ist nunmehr derjenige, den der Arbeitnehmer verwendungsfrei und **ohne** eine bestimmte **Zweckbindung** (ohne hin) erhält.

Zusätzlich geleisteter Arbeitslohn liegt vor, wenn dieser **verwendungs- bzw. zweckgebunden** geleistet wird. Unerheblich ist, ob der Arbeitgeber diesen freiwillig erbringt oder der Arbeitnehmer hierauf einen arbeitsrechtlichen Anspruch, z.B. nach Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung oder nach einzelvertraglicher Regelung hat.²⁹ Diese Rechtsauslegung entspricht auch der Rspr. des BSG.³⁰

	BFH v. 19.9.2012 ³¹	BFH v. 1.8.2019
Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn	Arbeitsrechtlich geschuldeter Arbeitslohn	Arbeitslohn, der verwendungsfrei und ohne Zweckbestimmung geleistet wird.
Zusätzlicher Arbeitslohn	Freiwillig erbrachter Arbeitslohn	Arbeitslohn, der verwendungs- bzw. zweckgebunden geleistet wird.

²⁶ BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 54/11, BStBl II 2013, 395 und BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 55/11, BStBl II 2013, 398

²⁷ Thomas, DStR 2013, 233 und 2018, 1342 m.w.N.

²⁸ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106 Rz 16

²⁹ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106 Rz 18; vgl. auch BMF-Schr. v. 8.8.2019 – IV C 5 - S 2333/19/10001, BStBl I 2019, 834

³⁰ BSG-Urt. v. 2.3.2010 – B 12 R 5/09 R, Juris, Rz 17 ff.

³¹ BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 54/11, BStBl II 2013, 395 und BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 55/11, BStBl II 2013, 398



	Beratungshinweis: Bedeutung der Rspr.-Änderung Die geänderte Rechtsauslegung des BFH ist auch wegen der überzeugenden Kritik in der Fachliteratur³² zur bisherigen BFH-Rspr. zu begrüßen. Die praktische Bedeutung hält sich allerdings in Grenzen, weil die FinVerw auch die vormalige restriktive Auslegung der BFH-Urt. v. 19.9.2012³³ nicht über den entschiedenen Einzelfall hinaus angewandt hatte.³⁴ Der Kläger schloss in der Besprechungsentscheidung im Jahr 2014 mit einzelnen der betroffenen Arbeitnehmer eine Vereinbarung, wonach die seit 2011 gezahlten Zusatzleistungen rein freiwillig gewährt würden und keinen Rechtsanspruch des Mitarbeiters begründeten. Diese Vereinbarung war aufgrund der BFH-Rspr. v. 19.9.2012 verständlich, wegen der Nichtanwendung dieser Rspr. durch die FinVerw aber nicht nötig.
---	--

Beispiel

Der Arbeitgeber stellt seinen Mitarbeitern Mobilitätszulagen zur Wahl (alternativ Firmenwagen, E-Bike oder Fahrberechtigung für öffentliche Verkehrsmittel). Der Arbeitnehmer A entscheidet sich für die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs i.S.d. § 3 Nr. 15 EStG. Hierfür zahlt der Arbeitgeber eine Mobilitätszulage von 150 EUR/mtl.

Lösung

Die Arbeitgeberleistung i.H.v. 150 EUR/mtl. bleibt steuerfrei (§ 3 Nr. 15 EStG). Es liegt eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vor, da die Leistung (Mobilitätszulage) nur zweckgebunden und damit zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht wird.³⁵

³² Thomas, DStR 2013, 233 und 2018, 1342

³³ BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 54/11, BStBl II 2013, 395 und BFH-Urt. v. 19.9.2012 – VI R 55/11, BStBl II 2013, 398

³⁴ BMF-Schr. v. 22.5.2013 – IV C 5 - S 2388/11/10001-02 - 2013/0461548, BStBl I 2013, 728; Seifert, StuB 2013, 530

³⁵ BMF-Schr. v. 15.8.2019 – IV C 5 - S 2342/19/10007:001, BStBl I 2019, 875 Rz 25 und R 3.33 Abs. 5 S. 3 LStR 2015

3. Zulässigkeit einer Gehaltsumwandlung

a) Zusatzleistung im Zeitpunkt der jeweiligen Lohnzahlung zu prüfen

Weitreichende Bedeutung haben die BFH-Ausführungen zu den Gehaltsumwandlungen:³⁶ Ob eine Leistung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vorliegt, entscheidet sich im jeweiligen Lohnzahlungszeitpunkt. Leistungen, die der Arbeitgeber früher schuldete, bleiben durch die Abstellung auf den jeweiligen **Lohnzahlungszeitpunkt** unberücksichtigt. Eine gegenteilige Auffassung sei mit dem das LSt-Recht beherrschenden Zuflussprinzip unvereinbar.³⁷



Beratungshinweis: Umwandlungen für die Zukunft – nicht aber rückwirkend – zulässig

Vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer eine Minderung des verwendungsfreien Arbeitslohns in **arbeitsrechtlich zulässiger Weise** und leistet der Arbeitgeber sodann eine verwendungsgebundene Zusatzleistung, kann Letztere steuerbegünstigt sein. Eine **Gehaltsumwandlung** ist – entgegen der Auffassung der FinVerw – bei **unbefristeten Arbeitsverträgen** und **Änderungskündigungen** bzw. **geänderten Arbeitsverträgen** zulässig.³⁸ Durch den Bezug auf den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum ist eine **rückwirkende Gehaltsumwandlung** ausgeschlossen. Es besteht zur Lohnoptimierung aber die Möglichkeit, auf bisherigen verwendungsfreien **Arbeitslohn** zugunsten von **künftig** zu leistenden verwendungs- bzw. zweckgebundenen Arbeitslohn zu verzichten. Zu dem – dann nur noch in geminderter Höhe – geschuldeten Arbeitslohn kommt dann die begünstigte verwendungsgebundene Zusatzleistung hinzu. Diese Rechtsauslegung entspricht der Rechtsprechung des BSG.³⁹

³⁶ Kanzler, NWB 45/2019, 3266 (3267)

³⁷ Schmidt/Krüger, EStG, 39. Aufl. 2020, § 40 Rz 17

³⁸ A.A. OFD NRW v. 9.7.2015 – Kurzinfo LSt 05/2015, NWB OAAAE-99407

³⁹ BSG-Urt. v. 2.3.2010 – B 12 R 5/09 R, Juris, Rz 17 ff. und LSG Bayern, Urt. v. 14.9.2017 – L 14 R 586/14, DStR 2018, 309, NZB eingelegt, Az des BSG: B 12 R 80/17 B; siehe auch Freudenberg, B+P 2018, 634



Beispiel

Der Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag Anspruch auf einen Bruttoarbeitslohn von monatlich 2.500 EUR. Er vereinbart – arbeitsrechtlich wirksam – mit seinem Arbeitgeber im Dezember 2019, den Arbeitslohn ab Januar 2020 auf monatlich 2.400 EUR herabzusetzen und als Ausgleich einen ansonsten nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfreien Kindergartenzuschuss (100 EUR/mtl.) zu erhalten.

Lösung

Der Kindergartenzuschuss ist nach **Auffassung der FinVerw**⁴⁰ steuerpflichtig. Die Leistung des Arbeitgebers wird nach Auffassung der FinVerw nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn, sondern durch eine schädliche Entgeltumwandlung erbracht. Dies soll auch bei im gegenseitigen Einvernehmen abgeschlossenen **Änderungsverträgen** oder einvernehmlichen **Änderungskündigungen** zu unbefristeten Arbeitsverträgen gelten. Der Bruttoarbeitslohn beträgt nach Auffassung der FinVerw weiterhin 2.500 EUR – auch ab Januar 2020.

Demgegenüber hat der **BFH** mit Urt. v. 1.8.2019⁴¹ entschieden, dass zusätzlicher Arbeitslohn vorliegt, wenn dieser verwendungs- bzw. zweckgebunden neben dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Als ohnehin geschuldeter Arbeitslohn ist nur derjenige Lohn zu werten, der verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbracht wird. Für das Vorliegen von zusätzlichem Arbeitslohn kommt es nicht darauf an, ob der lohnsteuerlich begünstigte Arbeitslohn aus einem arbeitsvertraglich vereinbarten Lohnformwechsel stammt.

Aus **Nachweisgründen** ist eine schriftliche Vereinbarung anzuraten, wenngleich das BSG⁴² auch eine mündliche Vereinbarung akzeptiert.

b) Ungekürzter Arbeitslohn kann Anspruchsbemessungsgrundlage für Sonderzahlungen sein

Unerheblich ist es nach Auffassung des BFH, wenn der Verzicht auf den verwendungsfreien Arbeitslohn für andere Anspruchsbemessungsgrundlagen nicht gilt (z.B. für künftige Lohnerhöhungen, Urlaubs- und Weihnachtsgeld), sondern durch **Schattenberechnung** auf Grundlage des Arbeitslohns vor der Kürzung berechnet wird.

⁴⁰ R 3.33 Abs. 5 S. 2 LStR 2015 und BMF-Schr. v. 5.2.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10017:002, BStBl I 2020, 222

⁴¹ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106; BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 21/17, BFH/NV 2019, 1339; BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 40/17, BFH/NV 2019, 1341

⁴² BSG-Urt. v. 2.3.2010 – B 12 R 5/09 R, Juris, Rz 17 ff. und LSG Bayern, Urt. v. 14.9.2017 – L 14 R 586/14, DStR 2018, 309, NZB eingelegt, Az des BSG: B 12 R 80/17 B

c) **Abgrenzung: Gehaltsumwandlung oder Lohnverwendungsabrede**

Durch die **bloße Anrechnung** von Arbeitgeberleistungen auf den (unverändert) vereinbarten verwendungsfreien Arbeitslohn lässt sich die Steueroptimierung nicht erreichen.⁴³

Von einer begünstigungsschädlichen Gehaltsumwandlung geht der BFH aus, wenn der Arbeitgeber bei Wegfall der Zusatzleistung diese auszugleichen hat. Dies gilt auch, wenn Arbeitgeber und Arbeitnehmer anlässlich des Lohnformwechsels vereinbaren, dass bei Wegfall der Zusatzleistung der „Lohnverzicht“ des Arbeitnehmers durch verwendungsfreien Arbeitslohn ausgeglichen wird (**Rückfallklausel**).

Fazit: Das wirtschaftliche Risiko einschließlich der Auswirkungen auf die Nachteile bei der Rentenversicherung muss der Arbeitnehmer tragen.

Abwandlung

Wie Beispiel zuvor. Zusätzlich wird geregelt, dass der Arbeitgeber bei Wegfall der Kindergartengebühren dies durch eine Gehaltserhöhung i.H.v. 100 EUR zu kompensieren hat.

Lösung

Durch die **Rückfallklausel** liegt von Abrechnungsbeginn an eine begünstigungsschädliche Gehaltsumwandlung vor. Der geleistete Kindergartenzuschuss ist sowohl nach Auffassung der FinVerw als auch nach Auffassung des BFH nicht steuerfrei, weil dieser nur ersatzweise anstelle des regelversteuerten Arbeitslohns erbracht wird. Der steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn beträgt ab Januar 2020 weiterhin 2.500 EUR im Monat.

	Beratungshinweis: Einseitiges Kündigungsrecht des Arbeitnehmers Von einer schädlichen Gehaltsumwandlung wird ebenso ausgegangen, wenn dem Arbeitnehmer ein einseitig eingeräumtes Kündigungsrecht der Gehaltsumwandlungsvereinbarung eingeräumt wird. Dies sehen zahlreiche von den Lohnoptimierern vorgeschlagene Vereinbarungen vor.
---	--

⁴³ Geserich, NWB 2019, 3264



Eine zusatzleistungsschädliche Gehaltsumwandlung liegt ferner vor, sofern der begünstigte Arbeitslohn „**ersatzweise an Stelle von**“ regelbesteuertem Arbeitslohn erbracht wird. In einem solchen Fall werden nur die Entgeltmodalitäten ersetzt, ohne dass eine arbeitsvertragliche Änderung des verwendungsfreien Arbeitslohns beschlossen wird (**Anrechnungs-/Verrechnungsfall**).⁴⁴

	Beratungshinweis: Tarifgebundener Arbeitslohn Erhält der Arbeitnehmer tarifgebundenen verwendungsfreien Arbeitslohn, wird dieser für die Zukunft gemindert und stattdessen verwendungsgebundener Arbeitslohn ausgezahlt, scheidet für letztgenannten Arbeitslohn eine Steuerbegünstigung aus . Denn nach Wegfall des Zuschusses lebt der tarifliche Arbeitslohn wieder auf. Entsprechendes gilt auch bei einzelvertraglich vereinbarten verwendungsfreien Lohnerhöhungen.
---	---

Beispiel

Der Arbeitgeber hat mit dem Arbeitnehmer einen Bruttoarbeitslohn von 3.500 EUR vereinbart. Seit Juni 2020 erhält er statt einer zuvor ausdrücklich vereinbarten Lohnerhöhung i.H.v. 150 EUR/mtl. eine Mobilitätszulage für die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs i.S.d. § 3 Nr. 15 EStG.

Lösung

Die Mobilitätszulage ist nicht steuerfrei, da der Arbeitgeberzuschuss **nicht zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Die Leistung erfolgt ersatzweise an Stelle einer vereinbarten Barloohnerhöhung.

Abwandlung

Der Arbeitgeber hat mit dem Arbeitnehmer einen Bruttoarbeitslohn von 3.500 EUR vereinbart. Seit Juni 2020 erhält er eine (freiwillige) Lohnerhöhung i.H.v. 150 EUR/mtl. Hiermit sollen die vom Arbeitnehmer nachgewiesenen Aufwendungen für die Nutzung des öffentlichen Personennahverkehrs (§ 3 Nr. 15 EStG) von max. 150 EUR/mtl. übernommen werden.

Lösung

Die Mobilitätszulage ist steuerfrei, da der Arbeitgeberzuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet wird. Die Leistung erfolgt verwendungsgebunden.

⁴⁴ So auch OFD NRW v. 9.7.2015 – Kurzinfo LSt 05/2015, NWB OAAAE-99407





Beratungshinweis: Gehaltsumwandlung oder bloße Lohnverwendungsabrede?

Fallen die Gründe für die steuerbegünstigte Leistung weg, reduziert sich der Arbeitslohn auf den seinerzeit geminderten Wert. Den Vertragsparteien steht es aufgrund der Vertragsfreiheit frei, dann eine neue Vereinbarung über eine neue Arbeitslohnhöhe abzuschließen. Bei zeitgleicher Vereinbarung einer Lohnerhöhung und Wegfall der bislang steuerbegünstigten Leistung kann sich im jeweiligen Einzelfall die Frage stellen, ob die Zahlung auf einer neuen Rechtsgrundlage hin erfolgte oder von Beginn an Einigkeit zwischen den Parteien dahingehend bestand, den **ursprünglich vereinbarten Arbeitslohn** auch dann in **ungekürzter** Höhe (weiter) zu zahlen, wenn die steuerbegünstigten Voraussetzungen für den Zuschuss wegfallen.⁴⁵ Mit neuen Einzelfalldiskussionen ist gerade i.R.d. elektronischen LSt-Ap zu rechnen.⁴⁶

d) Besonderheit: Befristete Arbeitsverträge

Sofern beim Auslaufen **befristeter Arbeitsverträge** in einem neuen Arbeitsvertrag – entgegen dem vorherigen Arbeitsvertrag – steuerbegünstigte Leistungen aufgenommen werden, handelt es sich nach den allgemeinen Grundsätzen um solche zusätzlichen Leistungen. Etwas anderes gilt nur dann, wenn eine schädliche Rückfallklausel vereinbart wird.

4. Weitergehende Hinweise

Der BFH betont, dass ein **Lohnformwechsel** gerade wegen der Vertragsfreiheit der Arbeitsvertragsparteien **nicht willkürlich** sei. Auch von einem **Gestaltungsmisbrauch** nach § 42 AO sei **nicht** auszugehen, weil lediglich gesetzlich eingeräumte Möglichkeiten ausgeschöpft würden.

IV. Reaktion der FinVerw

Die FinVerw hat das BFH-Urt. v. 1.8.2019⁴⁷ zwar amtlich im BStBl II veröffentlicht, aber gleichzeitig mit einem **Nichtanwendungserlass**⁴⁸ belegt. In allen noch offenen Fällen werden danach Leistungen **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

⁴⁵ BMF-Schr. v. 5.2.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10017:002, BStBl I 2020, 222

⁴⁶ Seifert, GStB 2016, 326 und Haupt/Hausner, DStR 2020, 569 (572)

⁴⁷ BFH-Urt. v. 1.8.2019 – VI R 32/18, BStBl II 2020, 106

⁴⁸ BMF-Schr. v. 5.2.2020 – IV C 5 - S 2334/19/10017:002, BStBl I 2020, 222



- die Leistung **nicht** auf den Anspruch auf Arbeitslohn **angerechnet**,
- der Anspruch auf **Arbeitslohn nicht** zugunsten der Leistung **herabgesetzt**,
- die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung **nicht anstelle** einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
- **bei Wegfall** der Leistung der Arbeitslohn **nicht erhöht**

wird. Dies gilt im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist.



Praxishinweis: Beurteilungszeitpunkt

Die Beurteilung ist m.E. **im jeweiligen Lohnzahlungszeitraum** vorzunehmen. Eine einmalige Prüfung nur bei Leistungsbeginn reicht m.E. nicht aus, da sich die Verhältnisse im Laufe der Zeit verändern können.

Die von der FinVerw im Erlasswege bestimmten Kriterien für das Vorliegen einer Zusatzleistung entsprechen weitestgehend einer zunächst geplanten gesetzlichen Ergänzung, die in **§ 8 Abs. 4 EStG-E** vorgesehen war.⁴⁹ Dieser sollte den folgenden Wortlaut erhalten:

„Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

- 1. der Wert der Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,*
- 2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder*
- 3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns gewährt*

wird“.

⁴⁹ Seifert, StuB 2020, 109



Beratungshinweis: Geplante Gesetzesänderung

Ob tatsächlich eine Rechtsänderung verabschiedet wird, bleibt abzuwarten. Im Referentenentwurf eines Grundrentengesetzes war diese enthalten. Der Regierungsentwurf enthielt diese aber nicht mehr. Bislang wird davon ausgegangen, dass eine solche Regelung **in einem anderen Gesetz** (z.B. JStG 2020) aufgenommen wird. Ob dies vor dem Hintergrund der Corona-Krise tatsächlich umgesetzt oder ob die vom BFH zugelassene steuergünstige Gestaltung zugelassen wird, bleibt abzuwarten.

Eine Gesetzesänderung ist für **vor 2020** liegende Jahre **ausgeschlossen**. In der Abwehrberatung kann folglich mit der neuen BFH-Rspr. – sowohl i.R.e. LSt-Ap als auch einer Sozialversicherungsprüfung – argumentiert werden. Da zumindest die FinVerw diese nicht anwendet, sind weitere Urteile unausweichlich vorprogrammiert.