

„Auf strikte Trennung achten“

INTERVIEW. Die Finanzverwaltung wendet zwei aktuelle BFH-Urteile zu steuerfreien Lohnzuschüssen nicht an. Das ist ausnahmsweise ein Vorteil für die betriebliche Praxis.

personalmagazin: *Zwei Entscheidungen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur Steuerfreiheit von Arbeitgeberzuschüssen haben bei Entgeltabrechnern für Aufregung gesorgt. Worum geht es dabei?*

Astrid Wellhöner: Der BFH hat im September vergangenen Jahres in zwei Urteilen entschieden, dass Arbeitgeberzuschüsse nur dann lohnsteuerlich begünstigt sind, wenn auf diese Leistungen kein Rechtsanspruch besteht. Steuerbegünstigte Lohnzuschüsse sind in der Praxis ein beliebtes Mittel, um den Arbeitnehmern Gutes zu tun. So können Kindergartenzuschüsse und Leistungen zur Gesundheitsförderung lohnsteuerfrei ausgezahlt werden. Fahrkostenzuschüsse für die Wege zwischen Wohnung und Arbeitsstätte unterliegen einem Pauschalsteuersatz von 15 Prozent, Zuschüsse zu den Aufwendungen für die PC- und Internetnutzung werden mit 25 Prozent pauschal versteuert.

personalmagazin: *Jetzt heißt es vielerorts, der BFH habe die Anforderungen an diese lohnsteuerlichen Vergünstigungen erheblich verschärft. Was ist damit gemeint?*

Wellhöner: Für die Steuerbegünstigung von Arbeitgeberleistungen fordert der Gesetzeswortlaut, dass die Leistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht wird. Nach Ansicht des BFH entfällt daher der Steuervorteil, wenn der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch auf die Zusatzleistung hat. Denn nur wenn der Arbeitnehmer keinen zivil- oder arbeitsrechtlichen Anspruch auf die Leistung hat, kann diese zusätzlich

zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn und somit freiwillig erbracht werden.

personalmagazin: *Wie kann man den Begriff der „Freiwilligkeit“ verstehen?*

Wellhöner: Man könnte es auch so ausdrücken: Nach Ansicht des BFH hängt die



ASTRID WELLHÖNER ist Rechtsanwältin und Partnerin bei Heuking Kühn Lüer Wojtek in München.

Steuerbegünstigung von Lohnzuschüssen davon ab, dass der Arbeitgeber sie jederzeit einstellen kann.

personalmagazin: *Aber gerade über die Frage, ob der Arbeitgeber einen Zuschuss rechtlich gesehen „jederzeit“ einstellen kann, kann man sich bekanntermaßen in jedem Einzelfall trefflich streiten.*

Wellhöner: Richtig. Konsequenz dieser Rechtsprechung ist daher auch, dass jeder im Arbeitsvertrag vorgesehene, vorbehaltlose Arbeitgeberzuschuss der regulären Besteuerung unterfällt. Die Formulierung eines arbeitsrechtlich wirksamen Freiwilligkeitsvorbehalts für derartige Leistungen ist jedenfalls schwierig.

personalmagazin: *Ist es da nicht besser, wenn überhaupt nichts schriftlich vereinbart wird?*

Wellhöner: Auch dann kann die Sichtweise des BFH Probleme bereiten, denn auch auf Leistungen, die nicht ausdrücklich im Arbeitsvertrag vorgesehen sind, kann der Arbeitnehmer über das arbeitsrechtliche Institut der betrieblichen Übung bei wiederholter vorbehaltloser Leistung einen vertraglichen Anspruch erwerben. Auch in diesem Fall, so der BFH, komme die Steuerbegünstigung nicht zum Tragen. Hier Änderungen vorzunehmen sei Aufgabe des Gesetzgebers. In den entschiedenen Fällen wurden die betroffenen Arbeitgeber als Haftungsschuldner der Lohnsteuer zu erheblichen Steuernachzahlungen verpflichtet.

personalmagazin: *Müssen sich jetzt die Unternehmen darauf einstellen, dass die Betriebsprüfer jedem Hinweis auf eine mögliche arbeitsrechtliche Anspruchsgrundlage nachgehen?*

Wellhöner: Zum Glück nicht, denn erfreulicherweise hat das Bundesministerium für Finanzen inzwischen zugunsten der Arbeitgeber und Arbeitnehmer mit

einem Nichtanwendungserlass vom 22. Mai 2013, Aktenzeichen GZ: IV C 5-S 2388/11/1001-02, auf die Entscheidungen des BFH reagiert.

personalmagazin: *Zur Klarstellung: Was bedeutet ein Nichtanwendungserlass?*

Wellhöner: Fällt der BFH ein Urteil, das dem Bundesfinanzministerium nicht ge-

gen an lohnsteuerliche Vergünstigungen vielmehr immer dann als erfüllt an, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet, laut R 3.33 Absatz 5 Satz 1 Lohnsteuererrichtlinie 2011. Steuerschädlich sind demnach nur die Fälle der Lohnanrechnung und der Lohnumwandlung.

auffassung festhält. Und natürlich kann auch der Gesetzgeber einen Nichtanwendungserlass überholen.

personalmagazin: *Es bleibt also ein Restrisiko für Arbeitgeber?*

Wellhöner: Rechtssicherheit für alle Beteiligten kann nur der Gesetzgeber schaffen. Wenn Arbeitgeber auf den Nichtanwendungserlass nicht vertrauen, können sie in neuen Arbeitsverträgen die Zuschüsse als freiwillige Leistung vorsehen. Bestehende Arbeitsverträge können nur einvernehmlich mit den Arbeitnehmern geändert werden. Allerdings wird sich das Interesse von Arbeitnehmern an solchen Lohnbestandteilen in Grenzen halten, wenn der Arbeitgeber sie jederzeit entfallen lassen kann.

„Konsequenz der Rechtsprechung ist, dass jeder im Arbeitsvertrag vorgesehene vorbehaltlose Arbeitgeberzuschuss der regulären Besteuerung unterfällt. Zum Glück hat das Ministerium inzwischen reagiert.“

fällt, kann es einen sogenannten Nichtanwendungserlass verfügen. Durch den im Bundessteuerblatt veröffentlichten Nichtanwendungserlass werden die Finanzbehörden verpflichtet, eine bestimmte BFH-Entscheidung über den entschiedenen Einzelfall hinaus nicht anzuwenden. In der Praxis geht es meist um Fälle, in denen der BFH zugunsten des Steuerzahlers – und zulasten der Staatskasse – urteilte. Hier ist es ausnahmsweise einmal umgekehrt. Dieser Nichtanwendungserlass wirkt zugunsten von Arbeitgeber und Arbeitnehmer.

personalmagazin: *Und was besagt der Nichtanwendungserlass in diesem konkreten Fall?*

Wellhöner: Aus Gründen des Vertrauensschutzes und der Kontinuität der Rechtsanwendung kommt es für die Finanzverwaltung für die Frage der Steuerbegünstigung von Arbeitgeberzuschüssen entgegen der neuen BFH-Rechtsprechung auch weiterhin nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat. Die Finanzverwaltung sieht die Anforderun-

personalmagazin: *Können Sie dies an einem Beispiel verdeutlichen?*

Wellhöner: Der Bruttoarbeitslohn eines Arbeitnehmers beträgt 3.000 Euro. Der Arbeitsvertrag wird geändert in 2.900 Euro brutto Arbeitslohn zuzüglich 100 Euro Kindergartenzuschuss. Dieser Kindergartenzuschuss darf nicht steuerfrei ausgezahlt werden, weil er nicht zusätzlich zum Arbeitslohn, sondern an seiner Stelle gezahlt wird. Würde hingegen weiterhin der Bruttolohn von 3.000 Euro zuzüglich des Kindergartenzuschusses von 100 Euro gezahlt, könnte der Zuschuss steuerfrei ausgezahlt werden. Ob für den Zuschuss möglicherweise eine anderweitige arbeitsrechtliche Anspruchsgrundlage, zum Beispiel aus betrieblicher Übung, besteht, wird von der Finanzverwaltung nach den Vorgaben des Nichtanwendungserlasses dagegen nicht geprüft.

personalmagazin: *Besteht die Möglichkeit, dass der Nichtanwendungserlass vom BMF wieder aufgehoben wird?*

Wellhöner: Theoretisch besteht natürlich die Möglichkeit. Das könnte etwa eintreten, wenn der BFH in einem vergleichbaren Fall in Kenntnis der abweichenden Rechtsansicht des BMF an seiner Rechts-

personalmagazin: *Wie kann der Gesetzgeber für Rechtssicherheit sorgen?*

Wellhöner: Es besteht Handlungsbedarf, denn die BFH-Urteile widersprechen dem ausdrücklichen Willen des Gesetzgebers, Berufspendler und Eltern von Kindergartenkindern steuerlich zu entlasten. So könnte etwa auf das Kriterium „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ im Gesetzestext bei den zu begünstigenden Lohnbestandteilen verzichtet werden. Steuerschädlich wären damit weiterhin nur Gehaltsumwandlungen. Bis zu einer Änderung bleibt es für die Praxis, tunlichst auf die strikte Trennung zwischen frei verfügbarem Lohn und verwendungsgebundener zusätzlicher Leistung zu achten. ■

Das Interview führte **Thomas Muschiol**.



Übersicht Steuerpflichtige und steuerfreie Zuschüsse des Arbeitgebers (HI2721216)

Die Arbeitshilfe finden Sie im Haufe Personal Office (HPO). Internetzugriff:

www.haufe.de/hi2721216