Oberfinanzdirektion Nordrhein-Westfalen
Kurzinformation Lohnsteuer
Nr. 05/2015 vom 09.07.2015

Gehaltsumwandlung; Nettolohnoptimierung durch steuerfreie und pauschalbesteuerte Arbeitgeberleistungen

Aktuell mehren sich in den Lohnsteuer-Arbeitgeberstellen wieder die Anträge auf Erteilung einer Anrufungsauskunft nach § 42e EStG im Zusammenhang mit Gehaltsoptimierungsmodellen in der Form einer Umwandlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn in eine steuerfreie oder zumindest pauschal versteuerte Zuwendung auf der Basis neuer Arbeitsverträge. Die jeweiligen Arbeitgeber beabsichtigen dabei, bestehende befristete Arbeitsverträge auslaufen zu lassen und anschließend Arbeitsverträge mit geändertem Inhalt zu schließen bzw. bei unbefristeten Arbeitsverträgen Änderungsverträge abzuschließen. Zur lohnsteuerlichen Behandlung solcher Gehaltsoptimierungsmodellen haben die damaligen Oberfinanzdirektionen Rheinland und Münster bereits in einer gemeinsamen Verfügung S 2342 - 1017 St 213 (OFD Rhld) und S 2332 - 154 - St 22 - 31 (OFD MS) vom 12.01.2012 im Zusammenhang mit den damaligen Anträgen einer Steuerberatungsgesellschaft auf Erteilung einer Anrufungsauskunft nach § 42 e EStG Stellung genommen. Die dort getroffenen Aussagen gelten weiter fort.

Im Einzelnen gilt daneben zur lohnsteuerlichen Behandlung von Gehaltsoptimierungsmodellen das Folgende:

1. Allgemeines

Generell ist für die steuerliche Anerkennung einer Gehaltsumwandlung zunächst Voraussetzung, dass die Vereinbarungen **vor der Entstehung** des Vergütungsanspruchs zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber abgeschlossen werden muss. Dies ist regelmäßig **vor der Fälligkeit** der entsprechenden Lohnzahlungen der Fall (vgl. BFH-Urteil vom 27.04.2001, BStBl II, 601). Soweit danach Sachbezüge vorliegen, sind die durch den BFH aufgestellten Rechtsgrundsätze (BFH-Urteile vom 11.11.2010, VI R 21/09, BStBl 2011 II, 383; VI R 27/09, BStBl 2011 II, 386 und VI R 41/10, BStBl 2011 II, 389) zur Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachlohn zu beachten. D. h. der nunmehr vorliegende Sachlohn darf nicht in einer Barleistung erfüllbar sein. Verzichtet der Arbeitnehmer also unter Änderung des Anstellungs-/Arbeitsvertrags auf einen Teil seines Barlohns und gewährt ihm der Arbeitgeber statt dessen Sachlohn (z.B. in Form eines Nutzungsvorteils), ist der verbliebene Barlohn mit dem Nennwert und der Sachlohn mit den Werten des § 8 Abs. 2 und 3 EStG anzusetzen (BFH-Beschluss v. 20.08.1997, BStBl 1997 II S. 667; vgl. auch H 8.1 (1-4) "Geldleistung oder Sachbezug" LStH 2013 und H 8.1 (7) "Essenmarken und Gehaltsumwandlung" erster Spiegelstrich "Änderung des Arbeitsvertrags" LStH 2013). Zu beachten bleibt, dass der bisherige Bruttobarlohn nicht mehr in der Lohn-/Gehaltsabrechnung aufgeführt werden darf, sondern nur noch der verminderte Bruttobarlohn (Hinweis auf die Kurzinformation Einkommensteuer Nr. 11/2013 vom 16.08.2013).

Bei den v. g. Vergütungsbestandteilen sind zwei Fallgruppen zu unterscheiden:

Fallgruppe 1	**Fallgruppe 2**

Vergütungsbestandteile müssen **zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden	Vergütungsbestandteile brauchen **nicht zusätzlich** zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden

2. Fallgruppe 1: Fälle mit Zusätzlichkeitsvoraussetzung

Vergütungsbestandteile, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu erbringen sind, z. B.:

- steuerfreie Kindergartenzuschüsse (§ 3 Nr. 33 EStG)
- Zuschüsse zur Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustands und der betrieblichen Gesundheitsförderung (§ 3 Nr. 34 EStG)
- pauschal zu versteuernde Barzuschüsse zu Fahrtkosten für Fahrten zwischen der Wohnung und der ersten Tätigkeitsstätte (§ 40 Abs. 2 Satz 2 EStG)
- pauschal zu versteuernde Beträge für die Übereignung von Datenverarbeitungsgeräten samt Zubehör und Zuschüsse für die Internetnutzung (§ 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG)

Die Vergütungsbestandteile dieser Fallgruppe werden nur dann steuerlich begünstigt, wenn sie tatsächlich **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn** erbracht werden. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist der Arbeitslohn, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet (R 3.33 Abs. 5 Satz 1 LStR 2015).

Nach dem BMF-Schreiben vom 22.05.2013, BStBl I, 728 gilt hierzu ergänzend Folgendes:

Die Verwaltung sieht die Zusätzlichkeitsvoraussetzung abweichend von der neuen BFH-Rechtsprechung (Urteile vom 19.09.2012, VI R 54/11 und VI R 55/11) als erfüllt an, wenn die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet (vgl. R 3.33 Abs. 5 Satz 1 LStR). Nur Gehaltsumwandlungen sind danach schädlich.

Kommt die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzu, den der Arbeitgeber (vor der Gewährung dieser Leistung) schuldet, ist das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" auch dann erfüllt, wenn der Arbeitnehmer arbeitsvertraglich oder aufgrund einer anderen arbeits- oder dienstrechtlichen Rechtsgrundlage einen Anspruch auf die zweckbestimmte Leistung hat.

Beispiel:

Der Arbeitgeber hat mit dem Arbeitnehmer bisher einen Bruttoarbeitslohn von 3.000 Euro vereinbart. Seit Mai 01 erhält der Arbeitnehmer anstelle einer Barlohnerhöhung einen Kindergartenzuschuss in Höhe von 100 Euro. Diese Vereinbarung wird als Anhang zum Arbeitsvertrag genommen.

Lösung:

Der Kindergartenzuschuss ist steuerfrei, da der Arbeitgeber den Zuschuss zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn leistet. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber einen Nachweis über die Kindergartenbeiträge im Original auszuhändigen (Lohnkonto!)

Schädlich sind sog. **Rückfallklauseln**, wonach ab dem Wegfall der Voraussetzungen für die Ersatzvergütung diese nicht ersatzlos wegfällt, sondern dem Arbeitnehmer nun wieder automatisch ein Anspruch auf den ursprünglichen Bruttoarbeitslohn zusteht.

Beispiel:

Bis Juli 01 besucht das Kind des Arbeitnehmers den Kindergarten, für dessen Gebühren der Arbeitnehmer steuerfreie Zuschüsse nach § 3 Nr. 33 EStG erhält. Ab September 01 befindet sich das Kind des Arbeitnehmers jedoch in der Grundschule. Arbeitgeber und Arbeitnehmer hatten seinerzeit vereinbart, dass mit Eintritt der Schulpflicht des Kindes der vormalige Arbeitslohnanspruch wieder auflebt.

Lösung:

Mit der o.g. arbeitsvertraglichen Vereinbarung hätte der Arbeitnehmer automatisch ab September 01 einen arbeitsvertraglichen Anspruch auf den vormaligen Arbeitslohn vor der Herabsetzung. Die Vereinbarung ist daher von Anfang an nicht anzuerkennen.

Zudem **schädlich** ist, wenn dem Arbeitnehmer **einseitig** ein **Kündigungsrecht mit Anspruch auf Rückkehr zum ursprünglichen Bruttoarbeitslohn** eingeräumt wird, d. h. der Arbeitnehmer kann jederzeit nach eigenem Entschluss von seinem Kündigungsrecht Gebrauch machen und zum ursprünglichen Barlohn zurückkehren.

2.1 Befristete Arbeitsverträge

Sofern beim Auslaufen befristeter Arbeitsverträge in **neuen** Arbeitsverträgen entsprechende Regelungen getroffen werden, ist das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" grundsätzlich **erfüllt, sofern keine Rückfallklauseln** vereinbart wurden.

2.2 Geänderte Arbeitsverträge/Änderungskündigungen bei unbefristeten Arbeitsverträgen

Das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" ist hier im Hinblick auf die Regelung des R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR 2015 **nicht erfüllt**, da durch die im gegenseitigen Einvernehmen abgeschlossenen Änderungsverträge arbeitsrechtlich geschuldeter Arbeitslohn **lediglich umgewandelt** wird.

Beispiel:

Der Arbeitnehmer hat nach seinem Arbeitsvertrag Anspruch auf einen Bruttoarbeitslohn von monatlich 3.000 Euro. Er vereinbart mit seinem Arbeitgeber im März 01 ab April 01 den Bruttoarbeitslohn auf 2.920 Euro herabzusetzen und einen steuerfreien Kindergartenzuschuss in Höhe von 80 Euro monatlich zu zahlen.

Lösung:

Der ab April 01 gezahlte Kindergartenzuschuss ist nicht steuerfrei, da er nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten, sondern durch Umwandlung von geschuldetem Bruttoarbeitslohn erbracht wird. Der steuerpflichtige Bruttoarbeitslohn beträgt daher auch ab April 01 unverändert 3.000 Euro monatlich.

3. Fallgruppe 2: Fälle ohne Zusätzlichkeitsvoraussetzung

Vergütungsbestandteile ohne Zusätzlichkeitserfordernis, z. B.:

- Zahlung von steuerfreiem Verpflegungsmehraufwand (§ 3 Nr. 16 EStG)
- Heimarbeitszuschlag (§ 3 Nr. 30 und 50 EStG, R 9.13 Abs. 2 LStR 2015)
- Überlassung betrieblicher Datenverarbeitungsgeräte und Telekommunikationsgeräte sowie deren Zubehör aus zur privaten Nutzung überlassenen System- und Anwendungsprogrammen, die der Arbeitgeber auch in seinem Betrieb einsetzt und aus den in diesem Zusammenhang erbrachten Dienstleistungen (§ 3 Nr. 45 EStG)
- Regelmäßige pauschale Barablösungen für (nachgewiesene) Reinigungskosten für vom Arbeitgeber gestellte typische Berufskleidung (§ 3 Nr. 50 EStG)
- Sonntags-, Feiertags- und Nachtzuschläge, Zuschläge zur Rufbereitschaft (§ 3b EStG)
- Firmenwagengestellung (§ 8 Abs. 2 Sätze 2 - 5 EStG, R 8.1 Abs. 9 LStR 2015)
- Warengutscheine i. R. der sog. 44-Euro-Freigrenze (§ 8 Abs. 2 Satz 11 EStG)
- Rabattfreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG, R 8.2 LStR 2015)
- Barzuschüsse in Form von z.B. Restaurantschecks für unentgeltlich oder verbilligt abgegebene Mahlzeiten (R 8.1 Abs. 7 Nr. 4 LStR 2015)
- Fehlgeldentschädigung (R 19.3 Abs. 1 Nr. 4 LStR 2015)
- Werbung auf Fahrzeugen (§ 22 Nr. 3 EStG)
- Pauschalierung von unentgeltlich oder verbilligt abgegebenen arbeitstäglichen Mahlzeiten (§ 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG)
- Pauschalierung von Erholungsbeihilfen (§ 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG)

Durch die **Umwandlung** entstehen je nach neuem Vergütungsbestandteil entweder **steuerfreie** oder **pauschal** zu besteuernde Lohnbestandteile.

In analoger Anwendung von Rz. 295 des BMF-Schreibens vom 24.07.2013 (BStBl I, 1022; unter Berücksichtigung der Änderungen durch BMF-Schreiben vom 13.01.2014, BStBl I, 97 und vom 13.03.2014, BStBl I, 554) hindert es die Annahme einer Entgeltumwandlungin diesen Fällen auch dann nicht, wenn der bisherige ungekürzte Arbeitslohn weiterhin Bemessungsgrundlage für künftige Erhöhungen des Arbeitslohns oder andere Arbeitgeberleistungen (z.B. Weihnachtsgeld) ist, die Gehaltsminderung zeitlich begrenzt oder vereinbart wird, dass der Arbeitnehmer oder Arbeitgeber sie einseitig ändern kann. Entscheidend ist lediglich, dass gemäß der vorgelegten Verträge im Vorhinein auf künftig fälligen Arbeitslohn verzichtet wird.