135

LSt ■ ESt

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers

EStG §§ 3, 19

Die steuerliche Begünstigung bestimmter Geld- oder Sachbezüge durch Steuerbefreiung oder pauschalierte Besteuerung setzt voraus, dass diese Bezüge zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Es stellt sich die Frage, was „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" bedeutet.

Sachverhalt

Der Arbeitgeber A vereinbart mit seinem Arbeitnehmer B im Januar mit Wirkung ab Februar schriftlich eine Gehaltsumwandlung. Hierzu wird der bisherige monatliche Bruttoarbeitslohn i. H. von 4.000 Euro um 200 Euro gemindert. Als Ersatz zahlt A dem B einen Barzuschuss i. H. von 160 Euro zur Unterbringung des nicht schulpflichtigen Kindes des B in einem Kindergarten. Ferner schließt er einen Vertrag über die Nutzung eines Smartphones mit einer Flatrate i. H. von 40 Euro pro Monat ab, das er B zur dienstlichen und privaten Nutzung überlässt. Ab Februar unterwirft A nur noch den geminderten Bruttoarbeitslohn i. H. von 3.800 Euro dem Lohnsteuerabzug, nicht jedoch den Zuschuss zur Kinderbetreuung und die 40 Euro für die Nutzung des Smartphones.

Frage

1. Ist die Behandlung durch A ab Februar korrekt oder sind die Ersatzvergütungen (Zuschuss zur Kinderbetreuung und Flatrate) zu versteuern?
2. Wäre die Behandlung korrekt, falls A den Zuschuss zur Kinderbetreuung sowie die Übernahme der Flatrate arbeitsvertraglich mit B vereinbart und diese Vergütungen – ohne den bisherigen Bruttoarbeitslohn zu mindern – tatsächlich zusätzlich gewährt?

Antwort

1. Die Behandlung durch A ist nicht korrekt. Neben dem geminderten Bruttoarbeitslohn ist auch der Zuschuss zur Kinderbetreuung i. H. von 160 Euro der Lohnsteuer zu unterwerfen, steuerfrei bleibt jedoch der Wert der übernommenen Flatrate.

2. Weder der zusätzlich zum Bruttoarbeitslohn gezahlte Zuschuss zur Kinderbetreuung noch der Wert der Flatrate ist der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Begründung

Maßstab: Arbeitsrechtlich geschuldeter Lohn

Zu 1: Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 33 EStG setzt voraus, dass die Leistungen des Arbeitgebers zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist der arbeitsrechtlich geschuldete Lohn.[1] Wird die Leistung des Arbeitgebers durch Umwandlung von bisher arbeitsrechtlich geschuldetem Lohn gewährt, liegt keine zusätzliche Leistung vor.[2] Da A und B durch die vorgenommene Gehaltsumwandlung den bisher geschuldeten Barlohn zunächst um 200 Euro gemindert hatten, liegt kein zusätzlicher Lohn i. S. des § 3 Nr. 33 EStG vor. Die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 33 EStG ist zu versagen und der Zuschuss i. H. von 160 Euro der Lohnsteuer zu unterwerfen.

Private Nutzung von Telekommunikation

Vorteile des Arbeitnehmers aus der privaten Nutzung von betrieblichen Datenverarbeitungsgeräten und Telekommunikationsgeräten sind nach § 3 Nr. 45 EStG steuerfrei. Dies umfasst auch die Verbindungsentgelte.[3] Die Gehaltsumwandlung ist hinsichtlich der Flatrate möglich; dieser Vorteil muss nicht zusätzlich zum Arbeitslohn gewährt werden.[4] Das Verhältnis der beruflichen zur privaten Nutzung des Smartphones ist unbeachtlich.[5]

Nachteilige BFH-Rechtsprechung ...

Zu 2: Nach bisheriger Verwaltungsauffassung[6] wird eine Ersatzvergütung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn diese – ohne Gehaltsbestandteile umzuwandeln – im Vergleich zum bisherigen Lohn tatsächlich zusätzlich gezahlt wird. Nach der neuen Rechtsprechung des BFH[7] ist das Zusätzlichkeitserfordernis jedoch in den Fällen **nicht** erfüllt, in denen Vergütungen zwar tatsächlich zusätzlich gezahlt werden, jedoch ein **arbeitsrechtlicher Anspruch** auf diese Vergütungen besteht und diese damit selbst Teil des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns werden. Die neue Rechtsprechung beschränkt die Anwendung des § 3 Nr. 33 EStG im Ergebnis auf rein **freiwillige** Zahlungen des Arbeitgebers. Hier wäre nach Auffassung des BFH der Zuschuss zu den Kinderbetreuungs-

1 BFH vom 01.10.2009 VI R 41/07 (BStBl 2010 II S. 487).
2 R 3.33 Abs. 5 Satz 2 LStR.
3 R 3.45 Satz 5 LStR.
4 R 3.45 Satz 6 LStR.
5 R 3.45 Satz 1 LStR.
6 R 3.33 Abs. 5 Satz 1 LStR.
7 BFH vom 19.09.2012 VI R 54/11 (BStBl 2013 II S. 395) und VI R 55/11 (BStBl 2013 II S. 398).

kosten somit lohnsteuerpflichtig, da B durch die vertragliche Vereinbarung einen arbeitsrechtlichen Anspruch auf diese Leistungen hat. Die Finanzverwaltung hält jedoch an der bisherigen großzügigeren Auffassung fest und sieht nur reine Gehaltsumwandlungen als schädlich an.[8] Nach der Verwaltungsauffassung könnte A also den Zuschuss zur Kinderbetreuung nach § 3 Nr. 33 EStG steuerfrei belassen.

... von der Verwaltung suspendiert

Verfasser: Dipl.-Finanzwirt (FH) Michael Merx, Mühldorf

8 BMF vom 22.05.2013 (BStBl 2013 I S. 728).