



Stellungnahme von Wp / Stb Rolf Markfort zum BMF Schreiben vom 05. Februar 2020

Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen; Anwendung des BFH-Urteils vom 1. August 2019 -VI R 32/18 -

GZ IV C 5 -S 2334/19/10017 :002

Bei dem o.g. BMF Schreiben handelt es sich um einen Nichtanwendungserlass zu 2 BFH Urteilen.

Das BMF versucht mit diesem Schreiben seine, offensichtlich vor dem BFH gescheiterte, Auslegung zum Thema „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zu zementieren.

Das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ hat Relevanz in beispielsweise bei den folgenden steuerlichen Vorschriften:

§ 3 Nummer 15, 33, 34, 34a, 37, 46 EStG und § 37b Absatz 2 EStG, § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 5 und 6 EStG, § 100 Absatz 3 Nummer 2 EStG; § 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG; § 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG, § 8 Absatz 2 Satz 11 zweiter Halbsatz EStG

Vorweggenommen sei, dass dies nach der hier vertretenen Meinung, dem BMF nicht gelingt und sich das BMF aus unserer Sicht darüber hinaus über den Grundsatz der Bindung der Verwaltung an Recht und Gesetz gem. Art. 20 Abs. 2 GG hinwegsetzen will, hiermit jedoch im Ergebnis scheidet.

Der BFH hatte in seinen NV Urteilen vom 1. August 2019 - VI R 32/18, VI R 21/17 (NV) und VI R 40/17 (NV) seine frühere Rechtsprechung aufgegeben, „nach der nur freiwillige Arbeitgeberleistungen, also Leistungen, die der Arbeitgeber arbeitsrechtlich nicht schuldet, zusätzlich in diesem Sinne erbracht werden konnten (BFH-Urteile vom 19. September 2012 - VI R 54/11 -BStBl II 2013, Seite 395, und -VI R 55/11 - BStBl II 2013, Seite 398, als Rechtsprechungsänderung zum BFH-Urteil vom 15. Mai 1998 - VI R 127/97 -BStBl II Seite 518)“¹

Der BFH hält hieran gem. Rz 18 BFH VI R 32/18 explizit nicht mehr fest. Vielmehr geht der Senat davon aus, Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn i.S. der entsprechenden Vorschriften „mithin derjenige ist, den der Arbeitnehmer verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erhält. Im Allgemeinen unterliegt dieser Lohn der Regelbesteuerung. Demgegenüber ist der hinzutretende verwendungsgebundene (zusätzliche) Lohn in den vorgenannten

¹ BMF IV C 5 -S 2334/19/10017 :002



Vorschriften insofern begünstigt, als er vom Arbeitgeber mit einem Pauschsteuersatz besteuert oder --wie in anderen Fällen (§ 3 Nrn. 15, 33, 34, 34a, 37 und 46 EStG)-- steuerfrei erbracht werden kann, sofern die persönlichen und sachlichen Begünstigungsvoraussetzungen erfüllt sind und insbesondere der --gesetzlich angeordnete und arbeitsvertraglich vereinbarte-- besondere Verwendungszweck gewahrt wird.“²

Das Zusätzlichkeitserfordernis ist dabei auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung zu beziehen ³

Der BFH schlussfolgert dies aus dem für Lohnzahlungen geltenden Zuflussprinzip gem. §§ 11 Abs. 1 Sätze 1 und 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG.

Der BFH schließt weiter daraus, dass ein arbeitsvertraglich geschlossener Lohnformenwechsel nicht gegen einer steuerlichen Begünstigung entgegensteht.

Vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer **arbeitsrechtlich wirksam**, den Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume herab zu setzen, so kann diese Lohnminderung durch steuerbegünstigte „verwendungsgebundene Zusatzleistungen“⁴ ausgeglichen werden. Zum Zahlungszeitpunkt treten diese sodann zu dem neuen, herabgesetzten Lohn hinzu. Sie gelten ab diesem Zeitpunkt als zusätzlich zum Lohn erbracht.

Dieser Meinung tritt die Finanzverwaltung in dem Schreiben vom 05.02.2020 GZ IV C 5 -S 2334/19/10017 :002 aus unserer Sicht vergeblich, entgegen.

Die Finanzverwaltung ist der Auffassung der Gesetzgeber habe, insbesondere im Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität, auf die Formulierung „ „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zurückgegriffen, wenn Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung explizit von der Steuerbegünstigung ausgeschlossen werden sollten“⁵ Hierzu zitiert wird insbesondere die Gesetzesbegründung BT-Drs. 19/14909 Seite 44.

Es wird insbesondere auf einen Passus Bezug genommen, der sich um § 8Abs.2 Satz 11 ESTG dreht, wonach „Gutscheine und Geldkarten nur dann unter die 44-Euro-Freigrenze fallen, wenn sie vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden.“ Weiter wird hier der Gesetzgeber zitiert, dass hierdurch „[d]er steuerliche Vorteil soll damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen werden“ ⁶solle

Dies steht aus unserer Sicht jedoch nicht der geänderten BFH Rechtsprechung entgegen. Wie der BFH ausführt ist das Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“

²Rz 19 BFH VI R 40/17

³ Rz 20 BFH VI R 40/17

⁴ Rz 22 BFH VI R 32/18

⁵ BMF GZ IV C 5 -S 2334/19/10017 :002

⁶ BT-Drs. 19/14909 Seite 45



erfüllt, wenn, wie oben bereits erläutert, der Lohn arbeitsrechtlich wirksam neu vereinbart wurde und eine Leistung zusätzlich zu dem neuen Arbeitslohn erbracht wird.

Der BFH argumentiert nach unserer Sicht überzeugend, dass ein Lohnformenwechsel innerhalb der Vertragsfreiheit zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber liege⁷. Insbesondere überzeugt die Argumentation des BFH, dass Begünstigungstatbestände stets nur dann von „Beginn des Arbeitsverhältnisses an oder --insbesondere bei während der Laufzeit des Arbeitsverhältnisses neu geschaffenen lohnsteuerlichen Begünstigungstatbeständen, wie z.B. des mit Wirkung ab dem Veranlagungszeitraum 2019 eingeführten § 3 Nr. 37 EStG betreffend die Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads-- im Rahmen von Gehaltserhöhungen in Anspruch genommen werden“⁸ könnten, wenn man einen Lohnformenwechsel als begünstigungsschädlich ansehen würde. Dies würde zudem der Intention zur Förderung der Elektromobilität in Deutschland konterkarieren. „Im Gegenteil zeigt gerade die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität (BTDrucks 18/5864, S. 1), [zeige] dass die beabsichtigte Zielsetzung, mit steuerlichen Anreizen --wie durch § 3 Nr. 46 EStG-- die Zahl der Elektroautos in der Bundesrepublik Deutschland signifikant zu erhöhen, nicht allein durch Vereinbarungen in neugeschlossenen Arbeitsverträgen und über Gehaltserhöhungen erreicht werden [könne]“⁹

Weder im Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften, noch in dessen Begründung, wird die bei der Auslegung des Zusätzlichkeitserfordernisses die in § 11 Abs. 1 Sätze 1 und 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG angeordnete Maßgeblichkeit des Zuflusszeitpunkts für die steuerliche Beurteilung des Arbeitslohns außer Kraft gesetzt, noch war dies vom Gesetzgeber gewollt.

Verfassungsrechtlich höchst bedenklich empfinden wir es, dass das BMF „im Vorgriff auf eine entsprechende Gesetzesänderung abweichend von der neuen BFH-Rechtsprechung“ also im vorausseilenden und rückwirkenden Gehorsam sich über die Gesetzgebung und Rechtsprechung hinweg setzen will. Die widerspricht einerseits Art. 20 Abs.3 GG, wonach die Verwaltung an Recht und Gesetz gebunden ist und weiter stellt dies aus unserer Sicht eine echte Rückwirkung dar.

Aus unserer Sicht ist es zudem höchst bedenklich, dass die Finanzverwaltung offensichtlich beabsichtigt sich für vergangene Veranlagungszeiträume nicht an die BFH Rechtsprechung halten und Bezug auf ein Gesetz nehmen zu wollen, was zum Rechtsprechungszeitpunkt und in den vor dem Verkündungstichtag des Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und

⁷ Rz 32 BFH VI R 32/18

⁸ Rz 25 BFH VI R 32/18

⁹ Rz 25 BFH VI R 32/18



**MARKFORT REHBAUM
& KOLLEGEN GMBH**

Wirtschaftsprüfungsgesellschaft
Steuerberatungsgesellschaft

zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften noch nicht existierte. Eine Rückwirkung kann nicht aus den üblichen Ausnahmen, wie

- Fehlender Vertrauensschutz der Bürger
- Nichtigkeit eines Gesetzes
- zwingende Gründe des Gemeinwohls,
- formelle Verfassungswidrigkeit eines Gesetzes.
- oder der Klärung einer unklaren / verworrenen Gesetzeslage

abgeleitet werden. Keines der Kriterien kann als erfüllt angesehen werden, daher muss das Ansinnen der Finanzverwaltung unseres Erachtens scheitern.

Aus unserer Sicht bleibt die geänderte Rechtsprechung des BFH, wie sie in den Urteilen BFH VI R 40/17 sowie VI R 32/18 zum Ausdruck kommt bestehen.

Wenn Sie Fragen zu dem hier behandelten Thema haben – zögern Sie nicht und rufen Sie uns an!

02581 93 45 0