

**BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.8.2019, VI R 40/17  
ECLI:DE:BFH:2019:U.010819.VIR40.17.0**

Im Wesentlichen inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 01.08.2019 VI R 32/18 - Lohnsteuerpauschalierung bei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen des Arbeitgebers

**Leitsätze**

1. NV: Ohnehin geschuldeter Arbeitslohn i.S. der entsprechenden Vorschriften --wie beispielsweise § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5, § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG oder § 3 Nr. 33 EStG-- ist derjenige Lohn, den der Arbeitgeber verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung (ohnehin) erbringt.
2. NV: 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).

**Tenor**

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Finanzgerichts Münster vom 28.06.2017 - 6 K 2446/15 L wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

**Tatbestand****I.**

- 1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) ist ein Handelsunternehmen mit rund ... Mitarbeitern.
- 2 Im Jahr 2013 traf die Klägerin mit ihren Arbeitnehmern sogenannte "Ergänzende Vereinbarungen zum Einstellungsvertrag". Betroffen waren ausschließlich Arbeitsverträge mit Arbeitnehmern, die nicht tarifgebunden waren und für die keine tarifvertraglich angeordneten Regelungen bestanden. In den ergänzenden Vereinbarungen wurden u.a. folgende Leistungen der Klägerin vereinbart:

*"I. Mit Wirkung ab dem ... 2013 gewährt der Arbeitgeber folgende Leistungen, die nicht unter den Freiwilligkeitsvorbehalt fallen:*

*...*

**3.) Telefonnutzung**

*Der Arbeitgeber stellt dem Arbeitnehmer ein Telekommunikationsendstellengerät zur Verfügung und übernimmt die für die Telefonie entstehenden Kosten bis zu einer Höhe von max. ... EUR monatlich. Die Überlassung umfasst insbesondere auch die private Nutzung.*

*....*

*II. Mit Wirkung ab dem ... 2013 gewährt der Arbeitgeber folgende Leistungen, die auch bei mehrfacher Gewährung keinen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers begründen:*

**1.) Internetpauschale**

*Der Arbeitgeber leistet zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetbenutzung einen Zuschuss. Dieser Zuschuss beträgt max ... EUR monatlich. ...*

**2.) Kinderbetreuungskosten**

*Der Arbeitgeber leistet einen Zuschuss i. H. v. ... EUR zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Betreuung seines Kindes in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen. ...*

**3.) Fahrten Wohnung/Arbeitsstätte**

*Der Arbeitgeber leistet einen Zuschuss zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für dessen Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte. Die Höhe richtet sich nach den gesetzlichen Vorgaben des Einkommensteuergesetzes und der Lohnsteuerrichtlinien. Die Abrechnung erfolgt nicht arbeitstäglich, sondern nach einer Pauschalierungsmethode mit ... Arbeitstagen. Der Arbeitgeber trägt die pauschale Lohnsteuer.*

*III. Der Arbeitgeber verpflichtet sich gegenüber dem Arbeitnehmer zur Kompensation seiner (mit heutigem Datum berechneten) Nachteile bei den Altersrentenleistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung. Hierfür richtet er für*



*den Arbeitnehmer eine geeignete arbeitgeberfinanzierte betriebliche Versorgungszusage mit sofortiger vertraglicher Unverfallbarkeit über einen Durchführungsweg seiner Wahl ein. Genauer regelt die Vorsorgezusage, bzw. ein dieser Vorsorgezusage zugrunde liegender Versicherungsvertrag. Darüber hinaus verpflichtet sich der Arbeitgeber zum Abschluss einer Krankentagegeld- und Arbeitslosengeldversicherung zum Zwecke der Kompensation von Leistungsanwartschaften.*

*IV. Die Arbeitsvertragsparteien stellen fest, dass der Arbeitnehmer ab dem ... auf ... EUR Barlohn verzichtet."*

- 3 Die Klägerin versteuerte die Zuschüsse zur Internetnutzung mit einem Pauschsteuersatz von 25 % und die Zuschüsse zu den Fahrtkosten mit einem Pauschsteuersatz von 15 %. Für die gewährten Zuschüsse zu den Kinderbetreuungskosten und zu den Telefonkosten führte die Klägerin keine Lohnsteuer an den Beklagten und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) ab.
- 4 Im Jahr 2014 führte das FA bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung durch, welche den Prüfungszeitraum 01.01.2010 bis 31.12.2013 umfasste. Die Prüferin gelangte dabei zu der Auffassung, dass bezüglich der streitigen Zuschüsse jeweils Gehaltsumwandlungen durch die ergänzenden Vereinbarungen vorgelegen hätten. Die von der Klägerin gewährten Kindergartenzuschüsse, Zuschüsse zu den Fahrtkosten sowie zur Internetnutzung seien nicht steuerbegünstigt, da sie nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht worden seien. Die ergänzenden Vereinbarungen hätten nicht dazu geführt, dass der Arbeitgeber etwas über den bisherigen Arbeitslohn hinaus schulde. Eine "zusätzliche" Leistung zum Lohn liege gerade nicht vor. Daher sei insoweit eine Nachversteuerung vorzunehmen.
- 5 Unter dem Datum 04.09.2014 erließ das FA einen Nachforderungsbescheid und setzte einen Nachforderungsbetrag in Höhe von insgesamt 6.752,04 EUR fest. Davon entfiel ein Betrag in Höhe von 2.721,71 EUR auf die nachzuversteuernden Zuschüsse zu den Internet-, Fahrt- und Kinderbetreuungskosten.
- 6 Am 17.03.2015 erließ das FA einen auf § 129 der Abgabenordnung (AO) gestützten geänderten Nachforderungsbescheid. Die Änderungen stehen zwischen den Beteiligten im Revisionsverfahren nicht im Streit.
- 7 Der nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage gab das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1598 veröffentlichten Gründen teilweise statt. Das FA habe zu Unrecht die lohnsteuerrechtliche Begünstigung der von der Klägerin an die Arbeitnehmer in den Streitjahren gewährten Zuschüsse zu den Aufwendungen für die Internetnutzung, zu den Fahrtkosten und zu den Kinderbetreuungskosten versagt und stattdessen der lohnsteuerrechtlichen Regelbesteuerung unterworfen. Im Übrigen sei die Klage jedoch unbegründet.
- 8 Mit seiner Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts, insbesondere des § 3 Nr. 33 des Einkommensteuergesetzes (EStG), § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG sowie § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG.
- 9 Es beantragt,  
  
das Urteil des FG Münster vom 28.06.2017 - 6 K 2446/15 L aufzuheben und die Klage insgesamt abzuweisen.
- 10 Die Klägerin beantragt,  
  
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

### II.

- 11 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin die an ihre Arbeitnehmer gezahlten Zuschüsse zur Internetnutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal versteuern durfte sowie dass die ihren Arbeitnehmern gewährten Zuschüsse zu den Kinderbetreuungskosten steuerfrei sind.
- 12 1. Gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 Satz 2 EStG kann der Arbeitgeber abweichend von Abs. 1 die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er den Arbeitnehmern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn Zuschüsse zu den Aufwendungen für die Internetnutzung zahlt.
- 13 2. Für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistete Zuschüsse u.a. zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte (bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2013) bzw. erster Tätigkeitsstätte (ab dem Veranlagungszeitraum 2014) kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer nach § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 15 % erheben, soweit diese Bezüge den Betrag nicht übersteigen, den der Arbeitnehmer nach § 9 Abs. 1 Satz 3 Nr. 4 und Abs. 2 EStG als Werbungskosten geltend machen könnte, wenn die Bezüge nicht pauschal besteuert würden.



- 14 3. Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen sind steuerfrei (§ 3 Nr. 33 EStG).
- 15 4. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die maßgeblichen Aufwendungen den Arbeitnehmern, die monatliche Zuschüsse von der Klägerin erhielten, tatsächlich entstanden sind und dass die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Zusatzleistungen bei den Arbeitnehmern betreffend die Internetpauschale sowie die Wege- und Kinderbetreuungskosten tatsächlich vorlagen. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiter gehenden Ausführungen ab.
- 16 5. Die Beteiligten streiten vielmehr allein darüber, ob das den genannten Vorschriften gemeinsame Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" vorliegend erfüllt ist.
- 17 a) Nach der bisherigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs werden Zuschüsse des Arbeitgebers "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinzukommen, die entweder durch Vereinbarung, eine dauernde Übung oder sonst arbeitsrechtlich geschuldet sind. Danach ist der "ohnehin geschuldete Arbeitslohn" der lohnsteuerrechtlich erhebliche Vorteil, der arbeitsrechtlich geschuldet ist; das ist der Arbeitslohn, auf den zumindest im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht (Senatsurteile vom 19.09.2012 - VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395, Rz 10 ff., und VI R 55/11, BFHE 239, 91, BStBl II 2013, 398, Rz 11, sowie vom 01.10.2009 - VI R 41/07, BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487, Rz 17 ff., m.w.N.; kritisch Thomas, Deutsches Steuerrecht -DStR- 2013, 233, und 2018, 1342; Obermair, DStR 2013, 1118; Plenker, Der Betrieb 2013, 1202; Steiner in Lademann, EStG, § 3 Rz 251). Der zusätzlich hierzu geleistete Lohn ist danach derjenige, auf den der Arbeitnehmer arbeitsrechtlich keinen Anspruch hat, der folglich freiwillig vom Arbeitgeber erbracht wird.
- 18 b) Hieran hält der erkennende Senat nach nochmaliger Prüfung nicht länger fest.
- 19 Er geht vielmehr davon aus, dass der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn i.S. der entsprechenden Vorschriften --wie § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 oder § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG-- der Arbeitslohn ist, den der Arbeitgeber nur verwendungs- bzw. zweckgebunden leistet. Der ohnehin geschuldete Arbeitslohn i.S. der entsprechenden Vorschriften ist mithin derjenige, 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 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. Zur weiteren Begründung nimmt der Senat auf sein Urteil in Sachen VI R 32/18 vom heutigen Tage, das zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt ist, Bezug.
- 20 6. Das Zusätzlichkeitserfordernis ist auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung zu beziehen.
- 21 a) Dies folgt aus dem in § 11 Abs. 1 Sätze 1 und 4 i.V.m. § 38a Abs. 1 Sätze 2 und 3 EStG verankerten Zuflussprinzip als allgemeinem Grundsatz.
- 22 b) Ein arbeitsvertraglich vereinbarter Lohnformenwechsel ist deshalb nicht begünstigungsschädlich. Setzen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den "ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herab, kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen. Diese treten nunmehr zum Zahlungszeitpunkt zum ohnehin --nur noch in geminderter Höhe-- geschuldeten Lohn hinzu und werden somit "zusätzlich" zu diesem erbracht. Auch insoweit verweist der Senat zur weiteren Begründung auf sein Urteil in Sachen VI R 32/18.
- 23 7. Nach diesen Maßstäben hat das FG zu Recht entschieden, dass die Klägerin die an ihre Arbeitnehmer gezahlten Zuschüsse zur Internetnutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte pauschal versteuern durfte und die ihren Arbeitnehmern gewährten Zuschüsse zu den Kinderbetreuungskosten steuerfrei sind.
- 24 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat deshalb bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG hatten die Klägerin und verschiedene Arbeitnehmer den Bruttolohn ab 2013 arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt und im Gegenzug die Zahlung der streitgegenständlichen Zuschüsse für die Internetnutzung, für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeitsstätte sowie für Kinderbetreuungskosten vereinbart. Insofern liegt insbesondere keine begünstigungsschädliche Gehaltsumwandlung i.S. einer Anrechnung bzw. Verrechnung vor. In den ergänzenden Vereinbarungen ist zudem nicht vorgesehen, dass die Klägerin bei Wegfall einer Zusatzleistung den "Lohnverzicht" durch eine Gehaltserhöhung auszugleichen hatte. Unschädlich ist auch, dass sich die Klägerin gegenüber den Arbeitnehmern jeweils zur Kompensation ihrer Nachteile bei den Altersrentenleistungen aus der gesetzlichen Rentenversicherung verpflichtet hat. Denn es handelt sich ausweislich der vertraglichen Regelungen um eine reine arbeitgeberfinanzierte betriebliche Versorgungszusage. Die hierfür erforderlichen Beiträge hatte die Klägerin unabhängig von dem vereinbarten Barlohn aufzubringen. Ebenso konnten die Arbeitnehmer über die von der Klägerin aufgewendeten Beiträge vor Eintritt des Versorgungsfalls nicht verfügen und die Auszahlung der Beiträge als Lohn nicht verlangen.



- 25 b) Auch ist der Lohnformenwechsel nicht willkürlich. Denn die Arbeitsvertragsparteien sind zum einen grundsätzlich frei, ihre arbeitsrechtlichen Beziehungen im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben ihren Wünschen und Bedürfnissen entsprechend zu gestalten. Zum anderen hat ihnen der Gesetzgeber mit einem ausdifferenzierten Regelungswerk die lohnsteuer- und sozialversicherungsrechtliche "Optimierung" des Arbeitsverhältnisses --auch im Interesse einer Verfahrensvereinfachung sowie zur Förderung der verwendungsgebundenen Zwecke (z.B. BTDrucks 12/1368, S. 5 f.; Wagner in Herrmann/ Heuer/Raupach, § 40 EStG Rz 3)-- an die Hand gegeben.
- 26 c) Ebenso wenig ist die vorliegende Gestaltung rechtsmissbräuchlich. Im Streitfall ist der Tatbestand des § 42 Abs. 1 AO bereits deshalb nicht erfüllt, weil die Klägerin lediglich von der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, bestimmte begünstigte Lohnleistungen zu pauschalisieren. Gegenteiliges wird vom FA im Revisionsverfahren auch nicht vorgebracht, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.
- 27 8. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 2 FGO.