Bundesfinanzhof

Oberster Gerichtshof des Bundes für Steuern und Zölle

BUNDESFINANZHOF Urteil vom 1.8.2019, VI R 32/18
ECLI:DE:BFH:2019:U.010819.VIR32.18.0

Lohnsteuerpauschalierung bei zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen des Arbeitgebers

Leitsätze

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

Auf die Revision des Klägers werden das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 24.05.2018 - 11 K 3448/15 H (L), die Einspruchsentscheidung vom 09.10.2015 sowie der Lohnsteuernachforderungsbescheid vom 11.06.2014 aufgehoben.
Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist Einzelunternehmer. Im Jahr 2011 traf er mit einigen Arbeitnehmern neue Vereinbarungen bezüglich der Entlohnung. In einem ersten Schritt wurde hierbei der bisherige Bruttolohn herabgesetzt. So heißt es z.B. in der durch den Kläger beispielhaft zu den Akten gereichten "Ergänzende[n] Vereinbarung" mit der Arbeitnehmerin ...:

"I. Die Arbeitsvertragsparteien stellen fest, dass das Bruttogehalt ab dem 01. Juli 2011 nunmehr 2.285,04 EUR beträgt, bei unveränderter Arbeitszeit. Dies entspricht einem Entgeltverzicht in Höhe von 245,85 EUR.

II. Als Bemessungsgrundlage für andere Ansprüche, wie zum Beispiel quotale, zukünftige Lohnerhöhungen, gesetzliche Abfindungsansprüche, gegebenenfalls Urlaubs– oder Weihnachtsgeld und vergleichbare, bestehende Ansprüche gilt der bisherige Bruttobarlohn in Höhe von 2.530,89 EUR als vereinbart (Schattenlohn). Diese Bemessungsgrundlage wird für die Zukunft fortgeschrieben."

2 In einem weiteren Schritt vereinbarte der Kläger mit seinen Arbeitnehmern unter III. der ergänzenden Vereinbarung die Zahlung eines Zuschusses für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte sowie mit einigen Arbeitnehmern einen pauschalen Zuschuss für die Internetnutzung. In den jeweiligen ergänzenden Vereinbarungen heißt es hierzu, diese zusätzlichen Leistungen fielen nicht unter den Freiwilligkeitsvorbehalt.

3 Im Jahre 2014 schlossen der Kläger und die einzelnen Arbeitnehmer bezüglich dieser seit dem Jahr 2011 geleisteten Lohnbestandteile eine Freiwilligkeitsvereinbarung, wonach die Zuschüsse ab dem 01.01.2014 rein freiwillig gewährt würden und keinen Rechtsanspruch des Arbeitnehmers begründeten.

4 Im Rahmen einer beim Kläger durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum Januar 2010 bis April 2014 vertrat die Prüferin die Auffassung, eine Pauschalversteuerung der streitigen Zusatzleistungen sei nicht zulässig, da sich die Neugestaltung der Arbeitsverträge als steuerschädliche Gehaltsumwandlung darstelle. Die gezahlten Zuschüsse seien daher nach § 40 Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unter Anrechnung der bisher vorgenommenen Pauschalierung zu versteuern.

5 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erließ daraufhin einen Lohnsteuernachforderungsbescheid. Der Einspruch blieb erfolglos.

6 Die im Anschluss erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 1487 veröffentlichten Gründen ab. Es war im Wesentlichen der Ansicht, für die Streitjahre 2011 bis 2013 fielen die Zuschüsse nicht unter den Freiwilligkeitsvorbehalt i.S. der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) bzw. seien eine nach Ansicht der Finanzverwaltung schädliche Gehaltsumwandlung. Ab dem Jahr 2014 seien die Zuschüsse zwar freiwillig geleistet worden, insoweit liege aber ebenfalls eine schädliche Gehaltsumwandlung von verbindlich zu zahlenden Lohnbestandteilen in freiwillige zweckgebundene Leistungen vor.

7 Mit seiner Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.

8 Er beantragt,

das FG-Urteil sowie den Lohnsteuernachforderungsbescheid vom 11.06.2014 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 09.10.2015 aufzuheben.

9 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision des Klägers ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Kläger die an seine Arbeitnehmer gezahlten Zuschüsse für die Internetnutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeits- bzw. erster Tätigkeitsstätte nicht pauschal versteuern durfte.

11 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.

12 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.

13 3. Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass die maßgeblichen Aufwendungen den Arbeitnehmern, die monatliche Zuschüsse vom Kläger erhielten, tatsächlich entstanden sind und dass die persönlichen und sachlichen Voraussetzungen für die Zusatzleistungen bei den Arbeitnehmern betreffend die Internetpauschale und die Wegekosten tatsächlich vorlagen. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiter gehenden Ausführungen ab.

14 4. Die Beteiligten streiten vielmehr allein darüber, ob das den genannten Vorschriften gemeinsame Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" vorliegend erfüllt ist.

15 a) Nach der bisherigen Rechtsprechung des BFH 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.

16 b) Hieran hält der erkennende Senat nach nochmaliger Prüfung nicht länger fest.

17 aa) 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.

18 bb) Auf die Frage, ob der Arbeitnehmer auf den fraglichen Lohnbestandteil arbeitsrechtlich einen Anspruch hat, kommt es daher nicht mehr an. Insbesondere zwingt der Wortlaut des Gesetzes nicht zu dem Verständnis, der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn dürfe seinerseits nicht geschuldet sein. Denn Freiwilligkeit und Zusätzlichkeit schließen einander nicht aus. Vielmehr kann auch zu einer Zahlung, auf die im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht, eine weitere ebenfalls arbeitsrechtlich geschuldete Leistung hinzutreten. Hiervon gehen

auch die Finanzbehörden aus (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 22.05.2013 - IV C 5-S 2388/11/10001-02, BStBl I 2013, 728).

19 cc) Zudem sprechen Sinn und Zweck der Begünstigungsvorschriften dafür, dass es nicht darauf ankommt, ob der fragliche Lohnbestandteil (wie beispielsweise Zuschüsse für die Internetnutzung oder für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeits- bzw. erster Tätigkeitsstätte) vom Arbeitgeber arbeitsrechtlich geschuldet ist. Denn die Vorschriften dienen der Verwaltungsvereinfachung und der Förderung der verwendungsgebundenen Zwecke (z.B. BTDrucks 18/5864, S. 1; BTDrucks 16/10189, S. 47 f.; BTDrucks 12/1368, S. 5 f.; Wagner in Herrmann/Heuer /Raupach --HHR--, § 40 EStG Rz 3). Dass der Gesetzgeber seine Förderung an fehlende rechtliche Ansprüche der Arbeitnehmer knüpfen und nur freiwillige Finanzierungsbeiträge des Arbeitgebers begünstigen wollte, ist nicht zu vermuten. Denn nicht durch die Freiwilligkeit der Arbeitgeberleistung, sondern durch die --gesetzlich angeordnete und arbeitsvertraglich vereinbarte-- zweckgebundene Verausgabung des steuerbegünstigten Arbeitslohns werden die vom Gesetzgeber angestrebten Ziele erreicht.

20 5. 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.

23 aa) Der entgegenstehenden Auffassung der Finanzbehörden (R 3.33 Abs. 5 Satz 2 der Lohnsteuer-Richtlinien; BMF-Schreiben in BStBl I 2013, 728) vermag der Senat nicht beizutreten. Denn sie beruht auf der Fiktion, dass (ohnehin) geschuldet ist, was seit jeher (ohnehin) geschuldet war (Thomas, DStR 2018, 1342, 1344). Arbeitgeberleistungen, die der Arbeitgeber früher einmal geschuldet hat, nunmehr aber nicht länger schuldet, können daher zum maßgeblichen Zuflusszeitpunkt nicht (mehr) zum "ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" zählen. Denn das Recht ist auf den gegenwärtigen und nicht auf einen vergangenen oder fiktiven Sachverhalt anzuwenden (Senatsurteil in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487; ebenso Thomas, DStR 2018, 1342, 1344). Deshalb ist insoweit nur auf das, was der Arbeitgeber gegenwärtig schuldet, nicht aber (vergleichend) darauf abzustellen, was er bisher, d.h. vor dem Lohnformenwechsel, geschuldet hat. Folglich sind die Arbeitsvertragsparteien, die ihre arbeitsrechtlichen Verpflichtungen im Rahmen der Vertragsfreiheit wirksam neu gestalten, an dem neu gestalteten Regelwerk und nicht an dem bisherigen zu messen.

24 bb) Sinn und Zweck der durch das Zusatzerfordernis verklammerten lohnsteuerrechtlichen Begünstigungsvorschriften vermögen für die Sichtweise der Verwaltung ebenfalls nicht zu streiten. Denn diese sind --wie oben ausgeführt-- in der Verfahrensvereinfachung sowie der Förderung der verwendungsgebundenen Zwecke (z.B. BTDrucks 12/1368, S. 5 f.; HHR/Wagner, § 40 EStG Rz 3) und nicht im vermeintlich richtigen Gestaltungszeitpunkt (Thomas, DStR 2018, 1342, 1345) oder gar in der Begrenzung der Privatautonomie von Arbeitgeber und Arbeitnehmer zu finden.

25 Auch das Anliegen des Gesetzgebers, die Umwandlung von Arbeitslohn in begünstigte Zusatzleistungen zu verhindern (z.B. BTDrucks 12/5016, S. 85, und BTDrucks 12/5764, S. 22), verlangt keine Begünstigungsschädlichkeit eines Lohnformenwechsels. Einen solchen Wechsel hatte der Gesetzgeber mit der als begünstigungsschädlich angesehenen "Gehaltsumwandlung" nach Auffassung des Senats auch nicht im Blick. Es ist nichts dafür ersichtlich, dass der Gesetzgeber 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 setzen wollte. Jedenfalls ergibt sich solches nicht aus dem Gesetz. Anderenfalls könnten die entsprechend ausgestalteten Begünstigungstatbestände stets nur 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. Hierfür ist jedoch nichts ersichtlich (Thomas, DStR 2018, 1342, 1344 f.). Im Gegenteil zeigt gerade die Begründung zum Entwurf eines Gesetzes zur steuerlichen Förderung der Elektromobilität (BTDrucks 18/5864, S. 1), 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 neu geschlossenen Arbeitsverträgen und über Gehaltserhöhungen erreicht werden kann. Entsprechendes gilt beispielsweise auch für den durch § 3 Nr. 34 EStG geförderten Zweck der "Verbesserung des allgemeinen Gesundheitszustandes und der betrieblichen Gesundheitsförderung" (z.B. BTDrucks 16/10189, S. 47 f.).

26 cc) Die eigentliche Bedeutung des Zusätzlichkeitserfordernisses und des Ausschlusses sog. "Gehaltsumwandlungen" liegt demnach vielmehr in einem Anrechnungsverbot auf den unverändert bestehenden Lohnanspruch. In diesem Sinne versteht der erkennende Senat die Gesetzesmaterialien, wenn es heißt, dass durch das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erreicht werden solle, dass die Steuerbefreiungen allein ihrer Zweckbestimmung zugutekommen und Leistungen, die unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung (Umwidmung) des vereinbarten Arbeitslohns erbracht werden, nicht steuerfrei sein sollen (z.B. BTDrucks 16/10189, S. 47; BTDrucks 12/5016, S. 85, und BTDrucks 12/5764, S. 22). In

Anrechnungs-/Verrechnungsfällen wird nicht "zusätzlich zum", sondern "ersatzweise an Stelle von" regelbesteuertem Arbeitslohn geleistet. Dem Arbeitgeber ist es damit verwehrt, einseitig, d.h. ohne Vertragsänderung, eine im Hinblick auf die vorhandenen Begünstigungstatbestände optimierte Berechnung der Lohnsteuer zu bewirken.

27 dd) Bestätigt sieht sich der Senat in seiner Auffassung durch die Rechtsprechung des Bundessozialgerichts (BSG). Das BSG unterscheidet bei einem Lohnformenwechsel ebenfalls danach, ob die Leistungspflicht des Arbeitgebers für die Zukunft arbeitsvertraglich geändert (noviert) und durch die nunmehr vereinbarten Entgeltmodalitäten ersetzt wird. Wird für die Zukunft wirksam eine Vereinbarung über die Umwandlung des zunächst vereinbarten Barlohns in einen Sachbezug getroffen, sind für die Berechnung der Sozialversicherungsbeiträge als Entgelt nur noch der verbliebene reduzierte Barlohn und der Wert des Sachbezuges zugrunde zu legen. Dies gilt selbst dann, wenn die Vereinbarung mündlich getroffen wurde (z.B. BSG-Urteil vom 02.03.2010 - B 12 R 5/09 R, Rz 17 ff., m.w.N.).

28 ee) Entgegenstehendes lässt sich auch der bisherigen Senatsrechtsprechung nicht entnehmen. So hat der Senat bei der Umwandlung von regelbesteuertem Weihnachtsgeld in ermäßigt besteuerte Fahrtkostenzuschüsse die Begünstigung nicht verwehrt (Senatsurteil in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487). Im Senatsurteil vom 15.05.1998 - VI R 127/97 (BFHE 186, 224, BStBl II 1998, 518) hat der Senat (lediglich) entschieden, dass der Arbeitgeber einen Zinszuschuss dann nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn leistet, wenn er ihn mit einer Gratifikation (Jahresabschlussprämie) verrechnet, auf deren Zahlung der Arbeitnehmer einen Rechtsanspruch hat. Ebenfalls ein Fall der Verrechnung/Anrechnung und kein Lohnformenwechsel lag dem Senatsurteil vom 12.03.1993 - VI R 71/92 (BFHE 171, 67, BStBl II 1993, 521) zugrunde. In jenem Fall hat der Senat darauf erkannt, dass die an den dortigen Kläger ausgezahlte Jubiläumszuwendung nicht zusätzlich zu dem Gehalt geleistet wurde, auf das er ohne das Jubiläum einen Rechtsanspruch gehabt hätte. Denn die Jubiläumszuwendung wurde auf das tarifvertraglich allen Arbeitnehmern geschuldete Weihnachtsgeld angerechnet.

29 6. Nach diesen Maßstäben hat das FG dem Kläger die Pauschalierung der Lohnsteuer für die streitigen Zuschüsse zu den Aufwendungen für die Internetnutzung sowie den Fahrtkosten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeits- bzw. erster Tätigkeitsstätte zu Unrecht versagt. Denn der Kläger hat diese --entgegen der Auffassung des FG-- zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt.

30 a) Nach den nicht mit Verfahrensrügen angegriffenen und den Senat deshalb bindenden (§ 118 Abs. 2 FGO) Feststellungen des FG, hatten der Kläger und verschiedene Arbeitnehmer den Bruttolohn ab Juli 2011 arbeitsrechtlich wirksam herabgesetzt und im Gegenzug die Zahlung der streitgegenständlichen Zuschüsse für die Internetnutzung sowie für Fahrten zwischen Wohnung und regelmäßiger Arbeits- bzw. erster Tätigkeitsstätte vereinbart. Insofern liegt insbesondere keine begünstigungsschädliche Gehaltsumwandlung i.S. einer Anrechnung bzw. Verrechnung vor. In den ergänzenden Vereinbarungen ist zudem nicht vorgesehen, dass der Kläger bei Wegfall einer Zusatzleistung den "Lohnverzicht" durch eine Gehaltserhöhung auszugleichen hatte. Unschädlich ist auch, dass der Lohnverzicht für andere Ansprüche, wie z.B. zukünftige Lohnerhöhungen, gesetzliche Abfindungsansprüche, ggf. Urlaubs– oder Weihnachtsgeld, nicht gilt, sondern diese mithilfe eines Schattenlohns auf Grundlage des bisherigen Bruttoarbeitslohns berechnet werden. Denn der Schattenlohn dient nur als Berechnungsgrundlage für weitere Lohnansprüche.

31 b) Unerheblich ist nach den vorstehenden Ausführungen, dass die zusätzlichen Leistungen zunächst vom Kläger gegenüber seinen Arbeitnehmern arbeitsvertraglich geschuldet waren.

32 c) Entgegen der Ansicht des FG ist der Lohnformenwechsel nicht willkürlich. Diese Auffassung der Vorinstanz berücksichtigt zum einen die Vertragsfreiheit der Arbeitsvertragsparteien nicht hinreichend. Denn diese sind grundsätzlich frei, ihre arbeitsrechtlichen Beziehungen im Rahmen der gesetzlichen Vorgaben ihren Wünschen und Bedürfnissen entsprechend zu gestalten. Zum anderen übersieht das FG, dass der Gesetzgeber den Arbeitsvertragsparteien 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.; HHR/Wagner, § 40 EStG Rz 3)-- an die Hand gegeben hat.

33 d) Zudem ist die vorliegende Gestaltung auch nicht rechtsmissbräuchlich. Im Streitfall ist der Tatbestand des § 42 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) bereits deshalb nicht erfüllt, weil der Kläger lediglich von der gesetzlich eingeräumten Möglichkeit Gebrauch gemacht hat, bestimmte begünstigte Lohnleistungen zu pauschalieren. Gegenteiliges wird vom FA im Revisionsverfahren auch nicht vorgebracht, so dass der Senat von weiteren Ausführungen hierzu absieht.

34 7. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.