

BMF: Gewährung von Zusatzleistungen und Zulässigkeit von Gehaltsumwandlungen

BMF-Schreiben vom 05.01.2022:

Mit BMF-Schreiben vom 05.01.2022 hebt die Finanzverwaltung nun das BMF-Schreiben vom 05.02.2020 für Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2019 wieder auf. Damit ist in allen offenen Fällen der Veranlagungszeiträume bis einschließlich 2019 das BFH-Urteil vom 01.08.2019 (VI R 32/18, siehe [Deloitte Tax News](#)) über den entschiedenen Einzelfall hinaus anzuwenden. Für Veranlagungszeiträume ab 2020 sind die Regelungen des § 8 Abs. 4 EStG in der Fassung des Jahressteuergesetzes 2020 vom 21.12.2020 zu beachten (siehe [Deloitte Tax News](#)).

BMF, [Schreiben vom 05.01.2022](#), siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF-Schreiben vom 05.02.2022:

Mit Schreiben vom 05.02.2020 hat das BMF zur Frage der Zusätzlichkeit, somit zur Gewährung von Zusatzleistungen und zur Zulässigkeit von Gehaltsumwandlung Stellung genommen. Die Tatbestandsvoraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ wird im Vorgriff auf eine entsprechend vorgesehene Gesetzesänderung konkretisiert und damit der jüngsten BFH-Rechtsprechung entgegengewirkt.

Hintergrund

Mit Urteil vom 01.08.2019 (VI R 32/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)) hat der BFH seine Rechtsprechung zu der in verschiedenen Steuerbefreiungs- und Pauschalbesteuerungsnormen oder anderen steuerbegünstigenden Normen in den Lohnsteuerregelungen des EStG enthaltenen Tatbestandsvoraussetzung des zusätzlichen n Arbeitslohns geändert. Der BFH geht nunmehr davon aus, dass zusätzlicher Arbeitslohn vorliegt, 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. Dabei ist das Zusätzlichkeitserfordernis auf den Zeitpunkt der Lohnzahlung zu beziehen. Setzen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den ohnehin geschuldeten Arbeitslohn für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam herab, kann der Arbeitgeber diese Minderung durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen. Damit befördert der BFH das Instrument der Gehaltsumwandlung.

Dieser neuen BFH-Rechtsprechung soll die im Rahmen des Referentenentwurfs des Grundrentengesetzes (GruReG) in einem neuen § 8 Abs. 4 EStG-E vorgesehene Regelung entgegenwirken (siehe [Deloitte Tax-News](#)). In der Gesetzesbegründung wird die Abweichung von der geänderten Rechtsprechung des BFH damit begründet, dass diese u. a. der Zielrichtung des Förderbetrags zur betrieblichen Altersversorgung widerspricht. Hierdurch solle der Arbeitgeber motiviert werden, „zusätzliche Mittel für die betriebliche Altersversorgung seiner Arbeitnehmer aufzubringen.“ Aber auch bei anderen Steuervergünstigungen sollen mit dem Zusätzlichkeitserfordernis Anreize für Gehaltsverzicht oder -umwandlung verhindert werden.

Verwaltungsanweisung

Im Vorgriff auf diese geplante Gesetzesänderung nimmt das BMF in seinem aktuellen Schreiben vom 05.02.2020 zu der Tatbestandsvoraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ abweichend von der jüngsten BFH-Rechtsprechung wie folgt Stellung:

Tatbestandsvoraussetzung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“

Leistungen des Arbeitgebers oder auf seine Veranlassung eines Dritten (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung werden nur dann „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht, wenn

1. die Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,

2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt,
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer bereits vereinbarten künftigen Erhöhung des Arbeitslohns gewährt und
4. bei Wegfall der Leistung der Arbeitslohn nicht erhöht wird.

Dies gilt im Hinblick auf den Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung unabhängig davon, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist. Es sind somit im gesamten Lohn- und Einkommensteuerrecht nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt.

Vergleich mit der Neuregelung im Referentenentwurf des Grundrentengesetzes

Der Referentenentwurf des Grundrentengesetzes sieht nur drei Voraussetzungen vor. Die ersten beiden Voraussetzungen sind dabei wortgleich mit den ersten beiden Voraussetzungen des BMF-Schreibens. Die dritte Voraussetzung des Referentenentwurfs wird im Rahmen des BMF-Schreibens durch die Aufspaltung in zwei Sachverhalte, die ausführlicher beschrieben werden, konkretisiert.

Der Zusatz, dass die Voraussetzungen unabhängig davon gelten, ob der Arbeitslohn tarifgebunden ist, war explizit weder im Referentenentwurf noch in der Gesetzesbegründung vorhanden und wurde in das BMF-Schreiben aufgenommen. Abzuwarten bleibt, ob diese Ergänzungen – insbesondere die Konkretisierung der dritten Voraussetzung – auch Eingang in den Regierungsentwurf finden werden.

Anwendung

Das Schreiben ist in allen offenen Fällen anzuwenden. Es ersetzt das BMF-Schreiben vom 22.05.2013.

Fundstellen

BMF, [Schreiben vom 05.01.2022](#), siehe [Deloitte Tax News](#)

BMF, Schreiben vom 05.02.2020, [IV C 5 -S 2334/19/10017 :002](#)

Weitere Fundstellen

BFH, Urteil vom 01.08.2019, VI R 32/18, siehe [Deloitte Tax-News](#)

BMF, Schreiben vom 22.05.2013, IV C 5-S 2388/11/10001-02, BStBl I 2013, S. 728

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.