

# Albertakademie

Heinrich-von-Ohlendorff-Str. 91 - D-22359 Hamburg, Telefon 040 603 09 33 Fax 040 603 27 58  
e-mail: [info@albertakademie.de](mailto:info@albertakademie.de) internet-Adresse: [www.albertakademie.de](http://www.albertakademie.de)

## Neuregelung zur Zusätzlichkeitsvoraussetzung in § 8 Abs. 4 EStG

Anmerkungen von Diplom-Betriebswirt Uwe Albert - Albertakademie

Die Bundesregierung beabsichtigt mit dem Gesetz zur Einführung der Grundrente für langjährig in der gesetzlichen Rentenversicherung Versicherte mit unterdurchschnittlichem Einkommen und für weitere Maßnahmen zur Erhöhung der Alterseinkommen (**Grundrentengesetz – GruReG**) die zur Zeit in den Lohnsteuerrichtlinien enthaltene Regelung (R 3.33 Abs. 5 LStR) zur sog. Zusätzlichkeitsvoraussetzung („zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“) gesetzlich festzuschreiben.

Gegenwärtig sieht das Einkommensteuergesetz mehrfach Steuervergünstigungen für vom Arbeitgeber gewährte Leistungen an die Arbeitnehmer vor. Das gilt u.a. für Zuschüsse des Arbeitgebers für Fahrten mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (§ 3 Nr. 15 EStG) sowie für vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für die Überlassung eines betrieblichen Fahrrads (§ 3 Nr. 37 EStG). Voraussetzung für die Steuerbegünstigung ist, dass die Leistung **zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn (Zusätzlichkeitsvoraussetzung)** vom Arbeitgeber erfolgt.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung (siehe R 3.33 Abs. 5 LStR) erfordert die Zusätzlichkeitsvoraussetzung, dass die zweckbestimmte Leistung zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber arbeitsrechtlich schuldet. Diese Zusätzlichkeit ist nach Meinung der Finanzverwaltung nicht gegeben, wenn eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den arbeitsrechtlich geschuldeten Arbeitslohn oder durch dessen Umwandlung gewährt wird.

Der Grund für diese gesetzliche Neuregelung ist die aktuelle Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (**Urteil vom 1.8.2018 – VI R 32/18**). Der BFH hatte in seinem Urteil vom 1.8.2018 seine bisherige Rechtsprechung zur Frage der „Zusätzlichkeit“ geändert.

Der BFH geht nunmehr davon aus, dass der zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn der Arbeitslohn ist, den der Arbeitgeber nur **verwendungs- bzw. zweckgebunden** leistet. Dies ist derjenige Arbeitslohn, den der Arbeitnehmer verwendungsfrei und ohne eine bestimmte Zweckbindung erhält. **Ob der Arbeitnehmer auf den in Betracht kommenden Lohnbestandteil arbeitsrechtlich einen Anspruch hat, kommt es (entgegen der Auffassung der Finanzverwaltung) nach der höchstrichterlichen Entscheidung nicht mehr an.**

Wird der „ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ für künftige Lohnzahlungszeiträume arbeitsrechtlich wirksam von Arbeitgeber und Arbeitnehmer herabgesetzt, kann somit der Arbeitgeber diese Minderung des Arbeitslohns durch verwendungsgebundene Zusatzleistungen steuerbegünstigt ausgleichen.

Die wesentliche Bedeutung des Zusätzlichkeitserfordernisses und letztlich des Ausschlusses von Gehaltsumwandlungen besteht in einem Anrechnungsverbot auf den unverändert bestehenden Lohnanspruch, da insoweit nicht etwas zusätzlich sondern ersatzweise zum Arbeitslohn geleistet wird.

Der Gesetzgeber (im Grunde die Finanzverwaltung) versucht jetzt mit dem Entwurf des Grundrentengesetzes die Rechtsprechung des BFH im Wege einer gesetzlichen Neuregelung auszuschließen. Das ist für die betriebliche Praxis unerfreulich, denn die geplante Definition der Zusätzlichkeitsvoraussetzung hat z.B. auf die Anwendung der Steuerfreiheit für die Vorteile aus der Zuschussgewährung für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte mit öffentlichen Verkehrsmitteln im Linienverkehr (§ 3 Nr. 15 EStG) sowie der Fahrradüberlassung (§ 3 Nr. 37 EStG) einschränkende Auswirkungen gegenüber der Rechtsprechung des BFH.

Mit dem Grundrentengesetz wird ein neuer § 8 Abs. 4 EStG eingeführt. Dadurch sollen Leistungen des Arbeitgebers für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden, wenn

1. der Wert der Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird.“

Die Regelung soll bereits für 2020 gelten.

Es bleibt abzuwarten, ob die von der Bundesregierung geplante Einschränkung tatsächlich Gesetzesform erhält.

### **Auszug aus dem geplanten Grundrentengesetz**

#### **§ 8 Abs. 4 EStG (Entwurf)**

Artikel 6 - Änderung des Einkommensteuergesetzes

Das Einkommensteuergesetz in der Fassung der Bekanntmachung vom 8. Oktober 2009 (BGBl. I S. 3366, 3862), das zuletzt durch ... geändert worden ist, wird wie folgt geändert:

1. Dem § 8 wird folgender Absatz 4 angefügt:

„(4) Im Sinne dieses Gesetzes werden Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge oder Zuschüsse) für eine Beschäftigung nur dann zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht, wenn

1. der Wert der Leistung nicht auf den Anspruch auf Arbeitslohn angerechnet,
2. der Anspruch auf Arbeitslohn nicht zugunsten der Leistung herabgesetzt oder
3. die verwendungs- oder zweckgebundene Leistung nicht anstelle einer Erhöhung des Arbeitslohns gewährt wird.“

#### **Begründung der Bundesregierung:**

Zu Artikel 6 (Änderung des Einkommensteuergesetzes)

Zu Nummer 1

§ 8 Absatz 4 - neu

Der Bundesfinanzhof hat seine Rechtsprechung zu der in verschiedenen Steuerbefreiungs- und Pauschalbesteuerungsnormen oder anderen steuerbegünstigenden Normen des Einkommensteuergesetzes enthaltenen Tatbestandsvoraussetzung, wonach die jeweilige Steuervergünstigung davon abhängt, dass eine bestimmte Arbeitgeberleistung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ erbracht werden muss (so genannte Zusätzlichkeitsvoraussetzung), überraschend geändert. Nun verneint der Bundesfinanzhof die Verwaltungsauffassung, wonach diese Zusätzlichkeitsvoraussetzung bestimmte Steuervergünstigungen für Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung ausschließt (Urteil vom 1. August 2018 - VI R 32/18 -). Auch der Gesetzgeber hat bisher auf die seit jeher verwendete Formulierung „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ zurückgegriffen, um Sachverhalte mit Gehaltsverzicht oder -umwandlung explizit auszuschließen.

Die geänderte Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs widerspricht u. a. der Zielrichtung des Förderbetrags zur betrieblichen Altersversorgung  $\rightarrow$  BAV-Förderbetrag  $\rightarrow$  (s. § 100 Absatz 3 Nummer 2 EStG). Der Arbeitgeber soll durch die staatliche Förderung motiviert werden, zusätzliche Mittel für die betriebliche Altersversorgung seiner Arbeitnehmer aufzubringen. Deshalb sind mittels Gehaltsverzicht oder -umwandlungen finanzierte Beiträge oder Eigenbeteiligungen des Arbeitnehmers nicht begünstigt. Siehe auch Gesetzentwurf zum Betriebsrentenstärkungsgesetz in der BT-Drs. 18/11286 vom 22. Februar 2017 Seite 68 (unten) und Seite 70 (Mitte).

Auch andere Steuervergünstigungen für Zusatzleistungen enthalten die so genannte Zusätzlichkeitsvoraussetzung, um keinen Anreiz für Gehaltsverzicht oder -umwandlung zu schaffen. Dies betrifft z. B. die 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 sowie die im „Gesetz zur weiteren Förderung der Elektromobilität und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften“ enthaltenen Regelungen zu den Zuschüssen zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für Fahrten zwischen Wohnung und erster Tätigkeitsstätte etc. (§ 40 Absatz 2 Satz 2 Nummer 1 Buchstabe b EStG), zur Übereignung betrieblicher Fahrräder (§ 40 Absatz 2 Satz 1 Nummer 7 EStG) und zur Anwendung der 44-Euro-Freigrenze bei Gutscheinen und Geldkarten (§ 8 Absatz 2 Satz 11 2. Halbsatz EStG). In der Einzelbegründung zu § 8 Absatz 2 Satz 11 2. Halbsatz EStG (Bericht des Finanzausschusses des Deutschen Bundestages, BT-Drs. 19/14909 Seite 44) heißt es beispielsweise: „Die Ergänzung des § 8 Absatz 2 Satz 11 EStG soll sicherstellen, dass Gutscheine und Geldkarten nur dann unter die 44-Euro-Freigrenze fallen, wenn sie vom Arbeitgeber zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gewährt werden. Der steuerliche Vorteil soll damit insbesondere im Rahmen von Gehaltsumwandlungen ausgeschlossen werden.“

Mit der neuen Regelung in § 8 Absatz 4 EStG wird deshalb für das gesamte Einkommensteuergesetz klargestellt, dass mit dem Tatbestandsmerkmal „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ Leistungen des Arbeitgebers (Sachbezüge und Zuschüsse) ausgeschlossen sind, wenn der Wert der Leistung auf den Lohnanspruch des Arbeitnehmers angerechnet wird, der Arbeitnehmer vor der Entstehung oder Fälligkeit seinen Lohnanspruch

zugunsten dieser Leistung herabsetzt oder der Arbeitnehmer anstelle einer Lohnerhöhung einen verwendungs- oder zweckgebundenen Bezug erhält.

Es sollen im gesamten Lohn- und Einkommensteuerrecht nur echte Zusatzleistungen des Arbeitgebers steuerbegünstigt sein, nicht aber Leistungen, für die im Gegenzug der Bruttoarbeitslohn des Arbeitnehmers abgesenkt wird.

Gehaltsverzicht oder -umwandlungen sind auch im Hinblick auf die soziale Absicherung des Arbeitnehmers nicht unproblematisch, denn der sozialversicherungspflichtige Grundarbeitslohn wird dadurch regelmäßig dauerhaft zugunsten von Zusatzleistungen abgesenkt. Bei prozentualen Lohnerhöhungen werden Zusatzleistungen oft nicht in die Bemessungsgrundlage einbezogen, so dass dieser Teil des Arbeitslohns dauerhaft von Erhöhungen ausgeschlossen ist. Außerdem werden die Rentenansprüche des Arbeitnehmers durch eine Beitragsfreiheit im Rahmen der Sozialversicherung gemindert.