

Beitragsrechtliche Beurteilung einer Umwandlung von laufendem Arbeitsentgelt in steuerfreie Reisekostenvergütungen;
hier: Hinweis auf Ergebnis der Besprechung der Spitzenverbände

Veröffentlichung: ja

Besprechung der Spitzenverbände der Krankenkassen, des VDR und der BA
über Fragen des gemeinsamen Beitragseinzugs
am 10./11.04.2002

9. Beitragsrechtliche Beurteilung einer Umwandlung von laufendem Arbeitsentgelt in steuerfreie Reisekostenvergütungen

- 390.4 -

Nach § 3 Nr. 16 EStG sind u. a. Reisekostenvergütungen unter den dort genannten Voraussetzungen steuerfrei. Der Bundesfinanzhof hat in diesem Zusammenhang durch Urteil vom 27.04.2001 - VI R 2/98 - (USK 2001-39)^{*} entschieden, dass die Vergütungen auch dann steuerfrei sind, wenn sie der Arbeitgeber aus umgewandeltem Arbeitslohn zahlt. Voraussetzung sei, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Entgeltumwandlung vor der Entstehung des Vergütungsanspruchs vereinbaren.

*s. Anlage
S. 1356-1359

Das Urteil des Bundesfinanzhofs vom 27.04.2001 wird zum einen von dem Argument getragen, dass § 3 Nr. 16 EStG - anders als z. B. § 3 Nrn. 33 und 34 EStG - eine Entgeltumwandlung nicht ausdrücklich für schädlich hält. Zum anderen sei es - so der Bundesfinanzhof - Arbeitgebern und Arbeitnehmern unbenommen, das Arbeitsentgelt herabzusetzen und eine andere Verwendung zu vereinbaren, ohne daran durch sozialversicherungsrechtliche oder tarifvertragliche Bestimmungen gehindert zu sein. Schließlich führe die Umwandlung des Arbeitsentgelts in Fällen der hier in Rede stehenden Art nicht zu einer Steuerentlastung, sondern lediglich zu einer Vereinfachung und zeitlichen Vorverlagerung der Freistellung, denn im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung wären die Reisekosten als Werbungskosten abzugsfähig.

Nach § 1 ArEV sind einmalige Einnahmen, laufende Zulagen, Zuschläge, Zuschüsse sowie ähnliche Einnahmen, die zusätzlich zu Löhnen oder Gehältern gezahlt werden, nicht dem Arbeitsentgelt zuzurechnen, soweit sie lohnsteuerfrei sind. Die Verordnung verlangt

neben der Lohnsteuerfreiheit auch die zusätzliche Gewährung der Einnahmen. An dieser Zusätzlichkeit fehlt es aber in den Fällen der Umwandlung von Arbeitsentgelt. Aus diesem Grunde vertreten die Besprechungsteilnehmer den Standpunkt, dass die im Steuerrecht zulässige Umwandlung von steuerpflichtigem Arbeitslohn in eine nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfreie Reisekostenvergütung keine Auswirkungen auf das Beitragsrecht der Sozialversicherung hat. Anderenfalls würden nämlich im Ergebnis Werbungskosten zu einer Minderung des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts führen; dies ist aber ausgeschlossen, denn Werbungskosten haben für die Ermittlung des beitragspflichtigen Arbeitsentgelts in der Sozialversicherung keinerlei Bedeutung.

Anlage

Gericht: BFH 6. Senat

Datum: 27. April 2001

Az: VI R 2/98

NK: EStG 1990 § 3 Nr 16, EStG 1990 § 3 Nr 13

Titelzeile

(Lohnumwandlung bei Reisekostenvergütungen)

Leitsatz

Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten können auch dann nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei sein, wenn sie der Arbeitgeber aus umgewandeltem Arbeitslohn zahlt. Voraussetzung ist, dass Arbeitgeber und Arbeitnehmer die Lohnumwandlung vor der Entstehung des Vergütungsanspruchs vereinbaren.

Orientierungssatz

1. Der in den Befreiungsvorschriften der §§ 3 Nr. 13 und 3 Nr. 16 EStG verwendete Begriff der Reisekostenvergütung ist grundsätzlich gleich auszulegen.
2. Die Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 16 EStG führt nicht zu einer erleichterten Nachweispflicht der Reisekosten (vgl. BFH-Urteil vom 6.3.1980 VI R 65/77).

Tatbestand

Die Beteiligten streiten über die Zulässigkeit von Lohnumwandlungen in steuerfreie Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten.

Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) vertreibt Getränke. Ihren Arbeitnehmern entstanden für Dienstreisen und Fahrtätigkeiten Verpflegungsmehraufwendungen. Die Klägerin sah Arbeitslohn teilweise als nach § 3 Nr. 16 des Einkommensteuergesetzes (EStG) steuerfreie Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten an. Insgesamt erstattete die Klägerin ihren Arbeitnehmern von 1991 bis April 1994 Verpflegungsmehraufwendungen für Dienstreisen und Fahrtätigkeit in Höhe von 44 918 DM ohne Lohnsteuerabzug. Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung erkannte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die Lohnumwandlung nicht an und behandelte die Erstattungen für den Mehrverpflegungsaufwand in dem angefochtenen Haftungsbescheid als lohnsteuerpflichtig. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage nach erfolglosem Vorverfahren mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 1997, 596 abgedruckten Entscheidungsgründen statt.

Dagegen richtet sich die Revision des FA. Der Ansicht des FG, ohnehin geschuldeter Arbeitslohn dürfe in nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfreie Vergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen umgewandelt werden, sei nicht zu folgen. Im Gegensatz zu der Begünstigungsvorschrift des § 3 Nr. 68 EStG 1987 (Zinszuschuss) handle es sich bei § 3 Nr. 16 EStG um eine Vereinfachungsregelung. Ließe man hier die Lohnumwandlung zu, würde das im Ergebnis nicht zu einer Vereinfachung der Besteuerung führen. Die Arbeitnehmer mit Lohnumwandlung würden vielmehr zusätzlich begünstigt, weil sie bei ihrer Einkommensteuerfestsetzung den Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG von 2 000 DM voll in Anspruch nehmen könnten. Auch der Wortlaut des § 3 Nr. 16 EStG spreche gegen die Möglichkeit der Lohnumwandlung, weil es sich bei den Erstattungen um Vergütungen handeln müsse, also nicht um Teile des Arbeitslohns. Ein Vergleich mit § 3 Nr. 13 EStG (Erstattung für Dienstreisen aus öffentlichen Kassen) spreche ebenfalls dafür, dass eine Lohnumwandlung für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 16 EStG nicht genüge, weil Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen nach Maßgabe der reisekostenrechtlichen Vorschriften des Bundes und der Länder stets zusätzlich zu dem ohnehin geschuldeten Gehalt oder Lohn gezahlt würden. Letztlich erscheine es auch aus arbeitsrechtlichen, tarifvertraglichen sowie sozialversicherungsrechtlichen Gründen nicht möglich, ohnehin geschuldeten Arbeitslohn in Erstattungen für Reisekosten umzuwandeln. Das FA beantragt, unter Aufhebung des angefochtenen Urteils die Klage abzuweisen.

Entscheidungsgründe

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar zutreffend entschieden, dass eine Lohnumwandlung der Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 16 EStG nicht entgegensteht. Es hat aber keine ausreichenden Feststellungen zu den Vereinbarungen zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern getroffen.

1. Nach § 3 Nr. 16 EStG sind steuerfrei u.a. die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten erhalten. Ob Vergütungen im Sinne dieser Vorschrift auch solche Zahlungen des Arbeitgebers sein können, die aufgrund einer Lohnumwandlung (Gehaltsumwandlung) gezahlt werden, ist bisher höchstrichterlich nicht entschieden.

Der Bundesfinanzhof (BFH) hat solche Gestaltungen unterschiedlich beurteilt. Während er z.B. Zinszuschüsse nach einer Lohnumwandlung als nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 steuerfrei behandelt hat (BFH-Urteile vom 12. März 1993 VI R 20/92, BFHE 171, 62, BStBl II 1993, 881; vom 21. Oktober 1994 VI R 12/94, BFHE 176, 107, BStBl II 1995, 511; vom 8. Juli 1993 VI R 91/92, BFH/NV 1993, 726, und vom 30. Juli 1993 VI R 111/92, BFH/NV 1994, 99), hält er bei Jubiläumszuwendungen eine Lohnumwandlung für schädlich und verlangt, dass die Jubiläumszuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn gezahlt werde (vgl. die BFH-Urteile vom 17. November 1978 VI R 139/77, BFHE 126, 293, BStBl II 1979, 60; vom 31. Oktober 1986 VI R 52/81, BFHE 148, 54, BStBl II 1987, 139, und vom 12. März 1993 VI R 71/92, BFHE 171, 67, BStBl II 1993, 521). Im Ergebnis hat er die Zulässigkeit einer Lohnumwandlung von der jeweiligen Begünstigungsnorm und deren Sinn und Zweck abhängig gemacht (vgl. Thomas, Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 1990/1991, 183, und Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1987, 1841). Der Senat hält bei der hier umstrittenen Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 16 EStG eine Lohnumwandlung für unschädlich.

a) Der Wortlaut der Vorschrift schließt sie nicht aus. Denn eine Vergütung zur Erstattung von Reisekosten erhält der Arbeitnehmer auch dann, wenn diese Vergütung vor der Lohnumwandlung Teil des Arbeitslohns war. Im Gegensatz zu anderen Befreiungs- oder Begünstigungsvorschriften, in denen der Gesetzgeber vorschreibt, dass die Zahlung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn geleistet sein muss (vgl. z.B. § 3 Nr. 33 --Kindergärtnerzuschüsse-- und Nr. 34 --Fahrtkostenzuschüsse--, § 52 Abs. 8 Satz 2 EStG i.V.m. § 3 Nr. 68 EStG 1987 --Zinszuschüsse--, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG --Mahlzeiten-- und --ab 2000-- Nr. 5 EStG --Personalcomputer--), hat er in § 3 Nr. 16 EStG die Lohnumwandlung nicht ausdrücklich für schädlich erklärt.

b) Auch der systematische Zusammenhang mit § 3 Nr. 13 EStG, der die Steuerbefreiung von Reisevergütungen aus öffentlichen Kassen zum Gegenstand hat, spricht nicht durchgreifend gegen die Zulässigkeit der Lohnumwandlung. Grundsätzlich sind allerdings Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen und aus privaten Kassen nach § 3 Nr. 13 EStG bzw. § 3 Nr. 16 EStG nach den gleichen Regeln steuerfrei zu belassen (vgl. BFH-Urteile vom 27. Mai 1994 VI R 67/92, BFHE 175, 57, BStBl II 1995, 17, und vom 21. Oktober 1996 VI R 71/93, BFH/NV 1997, 286). Insbesondere ist der

Begriff der Reisekostenvergütungen gleich auszulegen. Es trifft auch zu, dass Reisekostenvergütungen aus öffentlichen Kassen, die nach § 3 Nr. 13 EStG steuerbefreit sind, regelmäßig nicht aufgrund von Lohn- oder Gehaltsumwandlungen, sondern zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Gehalt oder Lohn gezahlt werden, weil die Höhe des Lohns oder Gehalts in diesen Fällen nicht zur Disposition der beteiligten Arbeitgeber und Arbeitnehmer steht. Das ist bei Arbeitnehmern, die nicht in einem öffentlich-rechtlichen Dienstverhältnis stehen, anders. Sie können grundsätzlich mit ihrem Arbeitgeber arbeitsrechtlich wirksam eine Herabsetzung des Arbeitslohns und eine anderweitige Verwendung des herabgesetzten Betrages vereinbaren, ohne daran durch sozialversicherungsrechtliche oder tarifvertragliche Bestimmungen gehindert zu sein (vgl. BFH-Urteil in BFHE 171, 62, BStBI II 1993, 881, Abschn. 2, für Zinszuschüsse). Dieser unterschiedlichen rechtlichen Ausgangslage ist bei der Auslegung der beiden Vorschriften (§ 3 Nr. 13 EStG und § 3 Nr. 16 EStG) Rechnung zu tragen.

c) Schließlich steht auch der Sinn und Zweck der Befreiungsvorschrift des § 3 Nr. 16 EStG der hier vertretenen Rechtsauffassung nicht entgegen. § 3 Nr. 16 EStG führt --für sich gesehen-- nicht --wie die Befreiung von Zinszuschüssen-- zu einer echten Steuerentlastung, sondern zu einer Vereinfachung und zeitlichen Vorverlagerung der Freistellung (vgl. von Beckerath in Kirchhof/Söhn, Einkommensteuergesetz, § 3 Rdnr. A 597 f.). Gäbe es die Befreiungsvorschrift nicht, könnte der Arbeitnehmer seine Reisekosten erst im Rahmen der Einkommensteuerfestsetzung geltend machen und müsste die Reisekostenvergütung gegenrechnen. Die Befreiungsvorschrift führt auch nicht zu einer Erleichterung der Nachweispflicht (vgl. dazu BFH-Urteil vom 6. März 1980 VI R 65/77, BFHE 129, 559, BStBI II 1980, 289). Da es sich bei § 3 Nr. 16 EStG nur um eine Vereinfachungsvorschrift handelt, ist die Lohnumwandlung hier eher hinzunehmen als bei der "echten" Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 68 EStG 1987. Allerdings kann die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 16 EStG mittelbar zu einer echten Steuerbegünstigung des Arbeitnehmers führen, wenn er neben dem steuerfreien Werbungkostensatz den vollen Werbungskosten-Pauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 EStG 1990 in Höhe von 2 000 DM in Anspruch nehmen kann, während ohne die Befreiung die Werbungskosten mit der Pauschale abgegolten bzw. zu verrechnen wären. Dieser Begünstigungseffekt, der sich aus dem Zusammenwirken

der Steuerbefreiung und der Werbungskostenpauschalierung nach § 9a EStG ergibt und gegen den in der Vergangenheit verfassungsrechtliche Bedenken erhoben wurden (vgl. den Vorlagebeschluss des BFH vom 19. Februar 1993 VI R 74/91, BFHE 170, 410, BStBI II 1993, 551), ist indes nicht gleichheitswidrig (BFH-Beschluss vom 20. Juni 1997 VI R 74/91, BFHE 183, 495, BStBI II 1998, 59) und deshalb hinzunehmen.

d) Die Lohnumwandlung scheidet auch nicht an § 42 der Abgabenordnung (AO 1977). Der BFH hat bereits entschieden, dass die Lohnumwandlung bei der Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 68 EStG 1987 (Zinszuschüsse) nicht missbräuchlich ist (Urteil in BFHE 171, 62, BStBI II 1993, 881, Abschn. 3). Die Lohnumwandlung im Rahmen des § 3 Nr. 16 EStG kann danach erst recht nicht missbräuchlich sein, weil es hier im Wesentlichen nur um eine Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens geht.

2. Der Senat kann offen lassen, ob zu den Reisekosten i.S. des § 3 Nr. 16 EStG auch Mehrverpflegungsaufwendungen für Fahrtätigkeiten gehören (vgl. v. Beckerath in Kirchhof/Söhn, a.a.O., § 3 Rdnr. B 16/10 f.). Denn jedenfalls könnte die Klägerin insoweit nicht als Haftende in Anspruch genommen werden. Sie kann sich darauf berufen, dass in dem umstrittenen Zeitraum die Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) diese Aufwendungen als Reisekosten behandelt haben (Abschn. 39 Abs. 6 LStR 1990 und 1993; vgl. zur Haftung bei unklaren Verwaltungsrichtlinien BFH-Urteil vom 18. September 1981 VI R 44/77, BFHE 134, 149, BStBI II 1981, 801; sowie BFH-Urteil vom 23. Oktober 1992 VI R 65/91, BFHE 169, 299, BStBI II 1993, 844; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 20. Aufl., § 42d Rz. 26).

3. Voraussetzung für die Steuerbefreiung nach § 3 Nr. 16 EStG aufgrund einer Lohnumwandlung ist jedoch, dass die Herabsetzung des Lohnanspruchs und die Umwandlung in eine Vergütung i.S. des § 3 Nr. 16 EStG vor der Entstehung des Vergütungsanspruchs zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber vereinbart wird (so auch BFH-Urteil vom 28. November 1990 VI R 144/87, BFHE 163, 79, BStBI II 1991, 296, für Zulagen nach § 3b EStG; Wolf, Der Betrieb 1999, 16). Es genügt also nicht, dass der Arbeitgeber lediglich aus dem Arbeitslohn Teile herausrechnet und als steuerfrei behandelt. Außerdem müssen Arbeitgeber und Arbeitnehmer im Zweifel im Einzelnen darlegen und nachweisen, was sie vereinbart haben.

4. Bei Anwendung dieser Grundsätze auf den Streitfall kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben. Die tatsächlichen Feststellungen des FG reichen nicht aus, um abschließend beurteilen zu können, ob das FA die Klägerin zu Recht als Haftende in Anspruch genommen hat. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben und die Sache zur erneuten Verhandlung und Entscheidung an das FG zurückzuverweisen. Das FG ist zwar zutreffend davon ausgegangen, dass § 3 Nr. 16 EStG auch bei einer Lohnumwandlung eingreifen kann. Es hat aber nicht festgestellt, welche Vereinbarungen die Klägerin mit ihren Arbeitnehmern hinsichtlich der behaupteten Lohnumwandlung getroffen hat. Die Lohnabrechnungen der Klägerin legen eher nahe, dass sie die Mehrverpflegungsaufwendungen nur aus den Löhnen und Gehältern herausgerechnet hat. Das FG wird die erforderlichen Feststellungen nachzuholen haben.

Fundstelle

BFHE 195, 298

BStBl II 2001, 601

DB 2001, 1813-1814 (Leitsatz und Gründe)

DStR 2001, 1479-1481 (Leitsatz und Gründe)

FR 2001, 963-965 (Leitsatz und Gründe)

Information StW 2001, 605-606 (Leitsatz und Gründe)

BFH/NV 2001, 1324-1326 (Leitsatz und Gründe)

HFR 2001, 953-954 (Leitsatz und Gründe)

StRK EStG 1975 § 3 Nr. 16 R. 10 (Leitsatz und Gründe)

BFH-PR 2001, 367-368 (Leitsatz und Gründe)

KFR F 3 EStG § 3, 1/01, S 391 (H 11/2001) (Leitsatz und Gründe).