



DURCHBLICK für das Personalbüro

Im Juni 2023

Sehr geehrte Mandantin, sehr geehrter Mandant,

bisher war bei der Besteuerung von **Stock-Options** umstritten, welche Rechtsfolgen ein Ansässigkeitswechsel vor dem Zeitpunkt der tatsächlichen Ausübung der Option (als Zuflusszeitpunkt) hat. Der Bundesfinanzhof hat hierzu eine Grundsatzentscheidung getroffen, die wir Ihnen vorstellen. Mit einem weiteren Urteil, das wir beleuchten, hat das Gericht seine Rechtsprechung zu **steuerschädlichen Vorbehalten** in Bezug auf eine **Pensionszusage** konkretisiert. Der **Steuertipp** ist der Unterstützung der **Erdbebenopfer** in der **Türkei** und in **Syrien** gewidmet.

Stock-Options

Besteuerungsrecht bei Wechsel der Ansässigkeit vor dem Lohnzufluss

Handelbare Optionsrechte werden regelmäßig gewährt, um in der Vergangenheit geleistete Tätigkeiten zu honorieren. Unabhängig vom Zuflusszeitpunkt ist der geldwerte Vorteil nach den Verhältnissen des Zeitraums zuzuordnen, für den er gewährt wird. Der Vorteil ist gegebenenfalls unter Beachtung des Progressionsvorbehalts von der inländischen Besteuerung freizustellen.

Wird einem Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses hingegen ein **nichthandelbares Optionsrecht** (Stock-Options) auf den späteren Erwerb von Aktien zu einem bestimmten Übernahmepreis gewährt oder ist der Arbeitgeber selbst der Optionsgeber, liegt in der Optionsgewährung laut Bundesfinanzhof (BFH) nur die

Einräumung einer Chance. Ein geldwerter Vorteil fließt dem Arbeitnehmer in solchen Fällen erst dann zu, wenn dieser die Option ausübt und der Kurswert der Aktien den Übernahmepreis übersteigt. Hier wird der geldwerte Vorteil regelmäßig nicht gewährt, um dadurch in der Vergangenheit erbrachte Leistungen abzugelten, sondern um eine zusätzliche Erfolgsmotivation für die Zukunft zu schaffen. Damit liegt eine Vergütung für den Zeitraum zwischen der Gewährung und der erstmalig tatsächlich möglichen Ausübung des Optionsrechts vor.

Die vom Arbeitnehmer zwischen der Gewährung und der Ausübung des Optionsrechts bezogenen Lohneinkünfte können wegen einer Auslandstätigkeit nach einem Doppelbesteuerungsabkommen (DBA) in Deutschland steuerfrei sein. Insofern ist auch der bei Ausübung des Optionsrechts

In dieser Ausgabe

- ☑ **Stock-Options:** Besteuerungsrecht bei Wechsel der Ansässigkeit vor dem Lohnzufluss 1
- ☑ **Pensionszusage:** Uneingeschränkter Vorbehalt schließt Pensionsrückstellungen aus 2
- ☑ **Tarifermäßigung:** Fünftelregelung ist bei Teilzahlungen in mehreren Jahren nicht anwendbar 2
- ☑ **Geringfügige Beschäftigung:** Keine Pauschalierung bei zwei Verträgen mit demselben Arbeitgeber 2
- ☑ **Gruppenkrankenversicherung:** Zuflusszeitpunkt vom Arbeitgeber bezahlter Versicherungsbeiträge 3
- ☑ **Lohnsteuerabzug:** Nicht immer ist eine Korrektur über den Einkommensteuerbescheid möglich 3
- ☑ **Doppelte Haushaltsführung:** Werbungskostenabzug für einen separat angemieteten Stellplatz 3
- ☑ **Mutterschutz:** Tarifvertragliche Zuschüsse können steuerpflichtige Einnahmen sein 4
- ☑ **Steuertipp:** Unterstützung der Erdbebenopfer in der Türkei und in Syrien 4

zugeflossene geldwerte Vorteil entsprechend aufzuteilen und zeitanteilig unter Beachtung des **Progressionsvorbehalts** (und gegebenenfalls des Nachweises der Besteuerung im Ausland) von der inländischen Besteuerung freizustellen.

Der BFH hat seine Rechtsprechung bestätigt. Er hat erneut entschieden, dass der geldwerte Vorteil bei Stock-Options nicht bereits bei Einräumung, sondern erst zum Zeitpunkt der Ausübung des Aktienoptionsrechts zufließt. Da der geldwerte Vorteil aus der Ausübung einer Aktienoption zeitraumbezogen gewährt werde, sei er **dem „Erdienenszeitraum“ zuzuordnen**. Vorbehaltlich besonderer Vereinbarungen im konkreten Einzelfall sei Erdienenszeitraum der Zeitraum zwischen Gewährung und erstmaliger Ausübbarkeit der Aktienoption. Bei grenzüberschreitenden Sachverhalten richte sich die Freistellung der Lohneinkünfte grundsätzlich nach dem Ort der Tätigkeit des Arbeitnehmers im Erdienenszeitraum. Soweit ein DBA an eine „in einem Vertragsstaat ansässige Person“ anknüpfe, sei - diese Aussage ist neu - allein die Ansässigkeit zum Zuflusszeitpunkt der Lohneinkünfte maßgeblich.

Im Streitfall war der Arbeitnehmer im Erdienenszeitraum der Aktienoption in den USA und zum Zuflusszeitpunkt (Ausübung der Option) in Deutschland ansässig. Aufgrund der „**Ansässigkeitsklausel**“ im DBA Deutschland-USA hat der BFH das Besteuerungsrecht für die geldwerten Vorteile aus der Ausübung der Aktienoption Deutschland zugewiesen, soweit der Arbeitnehmer seine Tätigkeit im Erdienenszeitraum in Deutschland und gegebenenfalls in Drittstaaten ausgeübt hat. Die aufgrund der Tätigkeit in den USA dort steuerpflichtigen Einkünfte unterlagen in Deutschland im Zuflussjahr lediglich dem Progressionsvorbehalt.

Pensionszusage

Uneingeschränkter Vorbehalt schließt Pensionsrückstellungen aus

In einem vom Bundesfinanzhof (BFH) entschiedenen Streitfall hatte der Arbeitgeber eine betriebliche Altersversorgung für seine Arbeitnehmer eingeführt und für die hieraus resultierenden Verpflichtungen Pensionsrückstellungen gebildet. Einzelheiten regelte eine Betriebsvereinbarung. Die Höhe der Versorgungsleistungen ergab sich aus Versorgungsbausteinen, die aus einer „Transformationstabelle“ abzuleiten waren. Der Arbeitgeber hatte sich vorbehalten, diese Transformationstabelle **einseitig ändern** zu können. Wegen dieses Vorbehalts erkannte das Finanzamt die Pensionsrückstellungen nicht an, so dass es zu Gewinnerhöhungen kam.

Auch der BFH hat den Vorbehalt als **steuerschädlich** beurteilt. Steuerrechtlich sei die Bildung einer Pensionsrückstellung nur zulässig, wenn der Vorbehalt ausdrücklich einen nach der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten, eng begrenzten Tatbestand normiere. Eine Minderung oder ein Entzug der Pensionsanwartschaft oder -leistung sei nur ausnahmsweise gestattet. Dagegen seien uneingeschränkte Widerrufsvorbehalte, deren arbeitsrechtliche Gültigkeit oder Reichweite zweifelhaft oder ungeklärt sei, steuerschädlich. Dies war laut BFH hier der Fall, da der Vorbehalt eine Änderung der Pensionszusage in das Belieben des Arbeitgebers stellte. Der Vorbehalt war keiner in der arbeitsgerichtlichen Rechtsprechung anerkannten Fallgruppe zuzuordnen, bei der ein Abschlag ausgeschlossen wäre.

Tarifermäßigung

Fünftelregelung ist bei Teilzahlungen in mehreren Jahren nicht anwendbar

Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit kann nach der Fünftelregelung tarifermäßigt besteuert werden, wenn er **in einem Kalenderjahr** zufließt und es durch diese „zusammengeballte“ Zahlung zu einer erhöhten steuerlichen Belastung kommt. Laut Bundesfinanzhof kommt die Tarifermäßigung nach der Fünftelregelung somit nicht in Betracht, wenn der Arbeitslohn für eine mehrjährige Tätigkeit in Teilbeträgen - im Streitfall in drei Kalenderjahren - ausgezahlt wird. Dies gilt unabhängig davon, ob die Zahlung ursprünglich in einer Summe vereinbart war und die über drei Kalenderjahre verteilte Auszahlung auf Gründen beruht, die der Gestaltungsfreiheit des Arbeitnehmers entzogen sind.

Im Streitfall wurde der Kapitalbetrag einer Pensionszusage über drei Jahre verteilt ausgezahlt. Die Summe der im zweiten und dritten Jahr ausgezahlten Teilbeträge betrug **mehr als 10 %** der Hauptleistung des ersten Jahres und war höher als die Steuerentlastung der Hauptleistung. Damit konnte nicht von nur geringfügigen Nebenleistungen ausgegangen werden. Auch die Annahme einer für die Fünftelregelung unschädlichen sozialen Fürsorgeleistung kam nicht in Betracht.

Geringfügige Beschäftigung

Keine Pauschalierung bei zwei Verträgen mit demselben Arbeitgeber

Die Erhebung der einheitlichen Pauschsteuer mit 2 % knüpft an die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung als geringfügige Beschäftigung an (520-€-Job). Sie setzt voraus, dass sozialversiche-

rungsrechtlich eine abhängige Beschäftigung vorliegt und der Arbeitgeber einen pauschalen Beitrag zur gesetzlichen Rentenversicherung von 15 % bzw. 5 % zu entrichten hat. Bemessungsgrundlage für die einheitliche Pauschsteuer ist das sozialversicherungsrechtliche Arbeitsentgelt, und zwar unabhängig davon, ob steuerpflichtiger oder steuerfreier Arbeitslohn vorliegt.

Ob eine geringfügige Beschäftigung anzunehmen ist, beurteilt sich ausschließlich nach **sozialversicherungsrechtlichen Maßstäben**. Daher ist es laut Finanzgericht Berlin-Brandenburg nicht möglich, bei demselben Arbeitgeber neben einer versicherungspflichtigen Beschäftigung auch eine versicherungsfreie geringfügige Beschäftigung zu verrichten. Somit sind die Lohnzahlungen zusammenzurechnen, wenn sie von demselben Arbeitgeber stammen - selbst bei unterschiedlich ausgestalteten Arbeitsverhältnissen. Auch nach der Rechtsprechung des Bundessozialgerichts ist in einem solchen Fall von einem einheitlichen Beschäftigungsverhältnis auszugehen. Andernfalls bestünde die Gefahr von Manipulationen durch Aufspaltung einer einheitlichen Vertragsbeziehung in eine versicherungspflichtige Haupt- und eine geringfügige Nebenbeschäftigung.

Hinweis: Der Arbeitgeberbegriff ist sowohl für Zwecke der Lohnsteuerpauschalierung als auch bei der Sozialversicherung personen- und nicht etwa betriebsbezogen auszulegen.

Gruppenkrankenversicherung

Zuflusszeitpunkt vom Arbeitgeber bezahlter Versicherungsbeiträge

In einem Verfahren vor dem Finanzgericht Baden-Württemberg (FG) hatte der Arbeitgeber jährlich **im Voraus** Beiträge zu einer Gruppenkrankenversicherung gezahlt. Streitig war, ob diese den Arbeitnehmern bereits im Kalendermonat der Beitragszahlung „komplett“ als Sachlohn zugeflossen waren und die 44-€-Freigrenze (seit 2022: 50 €) hierdurch überschritten wurde.

Dies hat das FG verneint und dem Arbeitgeber recht gegeben. Danach erlangten die Arbeitnehmer im Streitfall die **wirtschaftliche Verfügungsmacht** mit der monatlichen Gewährung des Versicherungsschutzes. Lediglich hinsichtlich der Fälligkeit der Beiträge bestand für den Arbeitgeber die Möglichkeit, mehrere Monatsbeiträge im Voraus zu zahlen, um einen Preisnachlass zu erhalten. Mit der jährlichen Vorauszahlung der Beiträge war den Arbeitnehmern der Sachbezug „Versicherungsschutz“ bei wirtschaftlicher Betrachtung jedoch noch nicht zugeflossen. Die Arbeitnehmer hatten zum Zeitpunkt der Beitragszahlung durch den Arbeitgeber noch keinen An-

spruch auf die Versicherungsleistung für das gesamte Versicherungsjahr. Hinzukommen musste vielmehr das Fortbestehen des jeweiligen Arbeitsverhältnisses während des Versicherungsjahres. Daher führte die Vorauszahlung der Prämien durch den Arbeitgeber nicht dazu, dass der Zufluss des Sachbezugs bei den Arbeitnehmern bereits zum Zahlungszeitpunkt der Jahresbeiträge anzunehmen war.

Hinweis: Die Sichtweise des FG wird gestützt durch die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs zum Zufluss von Sachbezügen aufgrund der Teilnahme von Arbeitnehmern an einem Firmenfitnessprogramm.

Lohnsteuerabzug

Nicht immer ist eine Korrektur über den Einkommensteuerbescheid möglich

Bei Lohn Einkünften ist das Finanzamt nur dann zur Durchführung einer Einkommensteuerveranlagung befugt, wenn die im Gesetz abschließend aufgezählten **Veranlagungstatbestände** vorliegen. Ist das nicht der Fall, darf das Finanzamt auch dann keinen Einkommensteuerbescheid erlassen, wenn der Lohnsteuerabzug unzutreffend vorgenommen wurde.

Hier kommt nur der Erlass eines **Lohnsteuernachforderungsbescheids** in Betracht. Das Finanzgericht Niedersachsen hat allerdings klargestellt, dass ein fälschlicherweise ergangener Einkommensteuerbescheid nicht einfach in einen Lohnsteuernachforderungsbescheid umgedeutet werden kann.

Doppelte Haushaltsführung

Werbungskostenabzug für einen separat angemieteten Stellplatz

Als Unterkunftskosten für eine doppelte Haushaltsführung im Inland werden die dem Arbeitnehmer entstandenen Aufwendungen für die Nutzung der Wohnung oder Unterkunft **bis zu 1.000 €** im Monat anerkannt. Die tatsächlich entstandenen Aufwendungen sind nachzuweisen. Die Notwendigkeit und Angemessenheit wird nicht geprüft. Auch auf die Zahl der Wohnungsnutzer kommt es nicht an.

Der Höchstbetrag umfasst alle entstehenden Aufwendungen. Dazu zählen Miete, Betriebskosten, Kosten der laufenden Reinigung und Pflege der Zweitwohnung oder -unterkunft, Zweitwohnungsteuer, Rundfunkbeitrag sowie Aufwendungen für Sondernutzung (z.B. Garten), die der Arbeitnehmer selbst trägt. Miet- oder Pachtgebüh-

ren für Kfz-Stellplätze unterliegen nach Auffassung der Finanzverwaltung ebenfalls der Abzugsbeschränkung auf 1.000 € monatlich.

Das sieht das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern (FG) erfreulicherweise großzügiger. Laut FG sind die Kosten eines separat angemieteten Stellplatzes **keine Unterkunfts-kosten**. Das könne allenfalls dann anders zu bewerten sein, wenn im Einzelfall Wohnung und Stellplatz nur zusammen hätten angemietet werden können und - anders als im Streitfall - tatsächlich zusammen angemietet worden seien.

Mutterschutz

Tarifvertragliche Zuschüsse können steuerpflichtige Einnahmen sein

Arbeitgeber können bestimmte Mutterschutzleistungen steuer- und sozialversicherungsfrei an ihre Arbeitnehmerinnen auszahlen, darunter das **Mutterschaftsgeld** nach dem Mutterschutzgesetz und Zuschüsse bei Beschäftigungsverboten für die Zeit vor und nach der Entbindung. Zahlt der Arbeitgeber solche Zuschüsse aufgrund einer an das Mutterschaftsgeld angelehnten tarifvertraglichen Regelung jedoch an freie, lediglich in einem „arbeitnehmerähnlichen“ Verhältnis stehende Beschäftigte, kommt eine entsprechende Inanspruchnahme der Steuerbefreiungsvorschrift laut Bundesfinanzhof nicht in Betracht.

Steuertipp

Unterstützung der Erdbebenopfer in der Türkei und in Syrien

Die Finanzverwaltung hat zur Unterstützung der Opfer des Erdbebens in der Türkei und in Syrien für den Zeitraum **vom 06.02. bis zum 31.12.2023** Folgendes geregelt:

Verzichten Arbeitnehmer auf die Auszahlung von **Arbeitslohn** oder von **Wertguthaben** auf einem Arbeitszeitkonto zugunsten

- einer Beihilfe oder Unterstützung des Arbeitgebers an vom Erdbeben betroffene Arbeitnehmer des Unternehmens (einschließlich verbundener Unternehmen) bzw. an Arbeitnehmer von Geschäftspartnern oder
- einer Zahlung des Arbeitgebers auf ein Spendenkonto einer empfangsberechtigten Einrichtung,

bleiben diese Lohnanteile bei der Berechnung des steuerpflichtigen Arbeitslohns außer Ansatz,

wenn der Arbeitgeber die Verwendungsaufgabe erfüllt und dies dokumentiert. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist **im Lohnkonto aufzuzeichnen**. Hierauf kann verzichtet werden, wenn der Arbeitnehmer seinen Lohnverzicht schriftlich erklärt hat und diese Erklärung zum Lohnkonto genommen worden ist. Der außer Ansatz bleibende Arbeitslohn ist nicht in der Lohnsteuerbescheinigung anzugeben. Er darf zudem nicht als Spende bei der Einkommensteuerveranlagung des Arbeitnehmers abgezogen werden.

Beihilfen und Unterstützungen des Arbeitgebers an seine vom Erdbeben betroffenen Arbeitnehmer sind **bis zu 600 € pro Jahr** - in besonderen Notfällen auch darüber hinaus - steuerfrei. Dies gilt auch für Zinszuschüsse und Zinsvorteile bei Darlehen, wobei das Darlehen die Schadenshöhe nicht übersteigen darf.

Ebenfalls steuerfrei sind bis zum 31.12.2023

- die erstmalige Nutzungsüberlassung eines betrieblichen Kfz an Arbeitnehmer, deren privates Kfz durch das Erdbeben zerstört oder erheblich beschädigt wurde,
- die Nutzungsüberlassung von Wohnungen oder Unterkünften, wenn die vom Arbeitnehmer bisher genutzte Bleibe durch das Erdbeben unbewohnbar geworden ist,
- die Gewährung von unentgeltlicher Verpflegung an Arbeitnehmer, die sich nicht selbst versorgen können, sowie
- die Nutzungsüberlassung anderer Sachen, wenn entsprechende Güter des Arbeitnehmers durch das Erdbeben unbrauchbar geworden sind oder die Überlassung der Schadensbeseitigung dient.

Die steuerfreien Leistungen sind im Lohnkonto aufzuzeichnen. Dabei ist auch zu **dokumentieren**, dass der Arbeitnehmer durch das Erdbeben zu Schaden gekommen ist. Der Arbeitnehmer hat dem Arbeitgeber Unterlagen zur Glaubhaftmachung der Schadenshöhe sowie der wegen des Schadens erhaltenen oder zu erwartenden Zuwendungen zur Verfügung zu stellen.

Hinweis: Diese Ausführungen gelten entsprechend für Leistungen, die der Arbeitgeber zur Unterstützung der Angehörigen des Arbeitnehmers erbringt.

Entstehung einer betrieblichen Übung

Ein freiwillig gezahltes Weihnachtsgeld – daraus kann sich ein tatsächlicher Anspruch entwickeln. Das gilt auch bei anderen derartigen Leistungen, auch wenn scheinbar durch vertragliche Regelungen ein Aufheben oder Aussetzen möglich sein sollte. Warum daher den entsprechenden Formulierungen größte Aufmerksamkeit gelten sollte, hat das Bundesarbeitsgericht in zwei aktuellen Urteilen deutlich gemacht. Im Mittelpunkt standen dabei so genannte betriebliche Übungen.

In einem der entschiedenen Fälle lag im Arbeitsvertrag kein Freiwilligkeitsvorbehalt in Bezug auf Sonderzahlungen vor. Es wurde „nur“ im Rahmen der Abrechnung die jeweilige Leistung als „frei. Weihnachtsgeld“ bezeichnet.

Der Kläger stand seit 2003 mit dem Haus der Beklagten in einem Beschäftigungsverhältnis. Im Jahr 2017 war er durchgängig arbeitsunfähig erkrankt. Der Arbeitgeber hatte in Bezug auf Sonderzahlungen keine weitere Erläuterung im Kontext der Zahlung vorgenommen – außer, dass die Bezeichnung „frei. Weihnachtsgeld“ in der Lohnabrechnung enthalten war.

Damit stellte sich die Frage zum Entstehen einer betrieblichen Übung. Eine solche ist grundsätzlich die regelmäßige Wiederholung bestimmter Verhaltensweisen eines Arbeitgebers. Vorausgesetzt: Der Arbeitnehmer kann daraus schließen, ihm sei eine Leistung oder eine Vergütung auf Dauer eingeräumt. Das Bundesarbeitsgericht hat entschieden, dass der Hinweis „frei. Weihnachtsgeld“ für sich genommen nicht genügt, um einen Anspruch auf die Leistung auszuschließen. Der Arbeitgeber verdeutlicht damit lediglich, dass er nicht durch Tarifvertrag, Betriebsvereinbarung oder per Gesetz zu dieser Leistung verpflichtet ist – so die Auffassung des Bundesarbeitsgerichts. Das Entstehen einer betrieblichen Übung lässt sich also durch den genannten Hinweis allein nicht verhindern.

Es ist in diesem Punkt also dringend Handlungsbedarf gegeben und es sollte je ein Zusatz in die Lohnabrechnung aufgenommen werden.

Doch selbst mit einer expliziten Aufnahme in den Arbeitsvertrag lässt sich das Entstehen der betrieblichen Übung nicht immer verhindern. Das zeigt die zweite Entscheidung des Bundesarbeitsgerichts vom 23.01.2023. Die Formulierung im zugrundeliegenden Arbeitsvertrag lautete: „Die Zahlung von Sonderzuwendungen, insbesondere von Weih-

nachts- und/oder Urlaubsgeld liegt in freiem Ermessen des Arbeitgebers und begründet keinen Rechtsanspruch für die Zukunft, auch wenn die Zahlungen mehrfach und ohne ausdrücklichen Vorbehalt der Freiwilligkeit erfolgt.“ Ferner war im Arbeitsvertrag geregelt: „Mündliche Nebenabreden bestehen nicht. Änderungen und Ergänzungen bedürfen der Schriftform.“

In diesem Fall kommt das Bundesarbeitsgericht zu folgendem Urteil: Allein der arbeitsvertragliche Freiwilligkeitsvorbehalt muss der Annahme einer betrieblichen Übung nicht entgegenstehen. In der Konsequenz kann ein Anspruch auf Zahlung entstehen. Das Gericht leitet die Begründung her aus den Regelungen zu Allgemeinen Geschäftsbedingungen. In dieser Vertragsformulierung liege ein Verstoß nach § 205 b BGB: Mit dem Vorgang der Individualabrede ist dieser Freiwilligkeitsvorbehalt nicht zu vereinbaren. Denn er lässt sich dahingehend auslegen, dass er Rechtsansprüche auch aus späteren Individualabreden einschließt. Im vorliegenden Fall leistete der Arbeitgeber zudem ohne weiteren Zusatz im Rahmen der Zahlungsanweisung jährlich eine bestimmte Summe Weihnachtsgeld.

Der Freiwilligkeitsvorbehalt war somit infolge der mangelnden Herausnahme zugunsten späterer Individualvereinbarungen unwirksam. Zudem mangelte es im Rahmen der Zahlungsveranlassung an einem ausdrücklichen Hinweis auf die Freiwilligkeit der erfolgten Zahlung.

Egal also ob in einem Arbeitsvertrag bereits ein Freiwilligkeitsvorbehalt für Sonderzuwendungen enthalten ist oder nicht - es sollte zu keiner Auszahlung kommen ohne einen deutlich machenden Hinweis auf die Freiwilligkeit. Zu ergänzen ist diese mit der klar formulierten Aussage, dass die Zahlung keinen Anspruch für die Zukunft begründen soll.

Für eine entsprechende Formulierung im konkreten Einzelfall stehen wir Ihnen gerne zur Verfügung.



Ihre Marion Wenning