

Mit Lohnzusatzleistungen Mitarbeiter gewinnen und belohnen

Verschiedene Leistungsarten im Überblick

Dr. Henning-Alexander Seel *

Der Konkurrenzkampf um talentierte und engagierte Mitarbeiter ist hart. Es besteht derzeit in den meisten Branchen ein Arbeitnehmermarkt. Allein über die Höhe der Vergütung können insbesondere Kleinunternehmen meist nicht mit zahlungskräftigeren Konzernen konkurrieren. Gleichwohl gibt es (finanzierbare) Instrumente, mit denen wertvolle Mitarbeiter dauerhaft an ein Unternehmen gebunden werden können. Insbesondere sog. Lohnzusatzleistungen sind für Arbeitgeber und Arbeitnehmer interessant. Nachstehend sollen solche Leistungen und rechtliche Aspekte, die bei ihrer Auszahlung zu beachten sind, dargestellt werden.

infoCenter „Arbeitslohn“ [LAAAB-14424]

Eine Kurzfassung dieses Beitrags finden Sie in NWB direkt 6/2018 S. 118.

I. Begriff und Wirkung von Lohnzusatzleistungen

1. Begriff der „Lohnzusatzleistung“

Mit dem gesetzlich nicht definierten Begriff der „Lohnzusatzleistung“ werden durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Zuwendungen des Arbeitgebers erfasst, die nicht Lohn für die erbrachte Arbeitsleistung darstellen. Eine Lohnzusatzleistung ist also eine ergänzende Leistung, die zusätzlich zum Arbeitslohn erbracht wird (BFH, Urteil v. 19.9.2012 - VI R 54/11 [QAAAE-23465]; BMF, Schreiben v. 22.5.2013, BStBl 2013 I S. 728). Die Leistungen sind häufig steuerlich begünstigt sowie ggf. auch sozialabgabenfrei und damit „subventioniert“. Dem Arbeitnehmer bleibt letztlich „netto“ mehr übrig als bei Gewährung eines höheren Gehalts.

Zuwendungen des Arbeitgebers, die nicht Lohn für erbrachte Arbeitsleistung sind

Beispiel:

A ist verheiratet und hat ein dreijähriges Kind, das im Kindergarten betreut wird. Die monatlichen Betreuungskosten betragen 150 €. A soll ab Januar eine 3 %ige Lohnerhöhung ausgehend von seinem derzeitigen Monatsbruttogehalt von 3.000 € erhalten. Die Erhöhung entspricht 100 € im Monat. Als Variante zur „klassischen“ Bruttolohnerhöhung von 100 € (= Erhöhung von ca. 50 € netto) könnte der Arbeitgeber dem A einen Kindergartenzuschuss in Höhe von 100 € gewähren. Da dieser Zuschuss abgabenfrei ist (keine Lohnsteuer und keine Sozialabgaben), erhält A gegenüber einer klassischen Bruttolohnerhöhung monatlich 50 € mehr Kaufkraft.

* Dr. Henning-Alexander Seel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht, ist in eigener Kanzlei in Hannover und als Justiziar einer Unternehmensgruppe tätig.

2. Auswirkungen der Lohnzusatzleistungen auf Renten- und Sozialleistungen

Der Erfolg von Entgeltoptimierung durch Lohnzusatzleistungen liegt im Wesentlichen darin begründet, dass abgabenpflichtiges Entgelt durch abgabenfreies oder -begünstigtes Entgelt ersetzt wird. Da sich das Bruttomonatsgehalt bei alternativer Gewährung von Lohnzusatzleistungen nicht erhöht, bleibt die Bemessungsgrundlage für die Sozialversicherungsbeiträge und damit auch für die späteren Leistungsansprüche unverändert. Der Arbeitnehmer erwirbt daher geringere Ansprüche bezüglich Rente, Arbeitslosengeld und Krankengeld.

Lohnzusatzleistungen bleiben bei der Bemessung der Sozialversicherungsbeiträge unberücksichtigt

Indes ist die Kaufkraftsteigerung heute insbesondere bei unteren Lohngruppen wichtiger als das Risiko niedrigerer Ansprüche in der Zukunft. Zudem bringt Entgeltoptimierung nicht nur für den Mitarbeiter, sondern auch für den Arbeitgeber Kostenvorteile. Denn dieser spart u. U. den vollen Arbeitgeberanteil zur Sozialversicherung. Der Arbeitgeber kann diesen Vorteil an den Mitarbeiter weitergeben, z. B. als (ebenfalls abgabenfreien) Arbeitgeberzuschuss für eine betriebliche Altersvorsorge. Der Mitarbeiter kann z. B. einen Teil seines höheren Nettogehalts in eine betriebliche Altersvorsorge investieren.

Kostenvorteile für Mitarbeiter und Arbeitgeber

II. Voraussetzungen von Lohnzusatzleistungen

1. Keine „Umwidmung“ von Arbeitslohn und Lohnzusatzleistungen

Lohnzusatzleistungen müssen „zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn“ gewährt werden. Diese (steuerrechtliche) Vorgabe soll verhindern, dass bereits bestehende Lohnvereinbarungen umgewandelt werden. Eine Entgeltumwandlung ist nur für die betriebliche Altersversorgung nach Maßgabe des BetrAVG zulässig. Der „ohnehin geschuldete Arbeitslohn“ beschreibt den Anspruch auf Entgelt, den der Mitarbeiter aus Arbeits-/Tarifvertrag, Mindestlohngesetz oder betrieblicher Übung bereits hat. Maßgeblich für die Frage, was der ohnehin geschuldete Arbeitslohn ist, ist in aller Regel das Steuerbrutto.

Zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn

Hinweis:

Das monatliche steuerpflichtige Bruttoentgelt („Steuerbrutto“) darf nach der Entgeltumwandlung daher nicht niedriger sein als zuvor.

2. Beteiligungsrecht des Betriebsrats

Besteht ein Betriebsrat, ist dieser ggf. bezüglich der Ausgestaltung eines Systems an Lohnzusatzleistungen zu beteiligen. Anknüpfungspunkt für das Beteiligungsrecht des Betriebsrats ist § 87 Abs. 1 Nr. 10 BetrVG. Hiernach hat der Betriebsrat ein Mitbestimmungsrecht bezüglich der Ausgestaltung von Vergütungssystemen. Konkret hat er bei Fragen der betrieblichen Lohngestaltung, insbesondere bei der Aufstellung von Entlohnungsgrundsätzen und der Einführung und Anwendung von neuen Entlohnungsmethoden sowie deren Änderung mitzubestimmen. Das Mitbestimmungsrecht bezieht sich also auf das „Wie“ der Leistung.

Mitbestimmung bei Ausgestaltung von Vergütungssystemen

Hinweis:

Die Entscheidung, Lohnzusatzleistungen überhaupt zu gewähren (Dotierungsrahmen), trifft der Arbeitgeber mitbestimmungsfrei. Gleiches gilt für die Entscheidung, entsprechende Leistungen vollständig einzustellen („Reduzierung auf Null“).

S. 352

Das Mitbestimmungsrecht dient daher der Kontrolle der Verteilungsgerechtigkeit durch den Betriebsrat.

III. Durchsetzung von Änderungen

Da der Arbeitnehmer auf die Erbringung von Lohnzusatzleistungen keinen Anspruch hat, stellt sich die Frage, ob der Arbeitgeber, der entsprechende Leistungen (z. B. Kindergartenzuschuss) erbringt, die Leistungsgewährung beliebig – einseitig – wieder einstellen kann. Insoweit gelten die allgemeinen Grundsätze: Gewährt der Arbeitgeber die Leistung vorbehaltlos, ist ein späterer Widerruf grds. ausgeschlossen. Vielmehr bedarf es einer einvernehmlichen Aufhebung oder einer Änderungskündigung, die den Voraussetzungen des § 2 KSchG unterliegt.

Arbeitgeber darf die Leistungsgewährung nicht beliebig wieder einstellen

Hinweis:

Das BAG hat mit Urteil v. 23.11.2000 - 2 AZR 690/99 entschieden, dass bei einer Änderungskündigung zur Reduzierung und Umgestaltung von Lohnzusatzleistungen zwischen der kollektivrechtlichen Seite (§ 87 BetrVG) und der individualrechtlichen Änderungsvereinbarung zu unterscheiden ist. Die vorhergehende Mitbestimmung des Betriebsrats (§ 87 Abs. 1 BetrVG) ist für die Wirksamkeit der Änderungskündigung nicht erforderlich. Insoweit bedarf es lediglich der Anhörung des Betriebsrats gem. § 102 BetrVG.

Wird ein Widerrufsvorbehalt formuliert, dürfte grds. die AGB-Kontrolle (§§ 305 ff. BGB) eröffnet sein. Daher ist auf eine transparente Ausgestaltung zu achten (§ 307 BGB) und die möglichen Gründe für einen Widerruf sind aufzuführen (BAG, Urteil v. 24.1.2017 - 1 AZR 772/14 [PAAAG-45951]).

Widerrufsvorbehalt unterliegt grds. der AGB-Kontrolle

IV. Steuerrechtliche Einordnung

Die steuerlichen Bestimmungen zum Umgang mit Lohnzusatzleistungen sind verstreut. Sie finden sich u. a. in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, der sich auf Sachbezüge bezieht. Diese bleiben außer Ansatz, wenn die Vorteile, die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergeben, insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen. Weitere Regelungen finden sich in § 40 Abs. 2 EStG sowie in § 3 Nr. 45 und Nr. 46 EStG. Konkretisierungen enthalten die Lohnsteuerrichtlinien. Ferner regelt § 100 EStG (n. F.) steuerliche Erleichterungen bei Leistungen des Arbeitgebers zur betrieblichen Altersversorgung. Erforderlich für die Inanspruchnahme des dort normierten Förderbetrags ist, dass der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im Kalenderjahr mindestens einen Betrag in Höhe von 240 € an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zahlt.

Im EStG verstreute Regelungen

V. Übersicht über verschiedene Arten von Lohnzusatzleistungen

Die Möglichkeiten zur Entgeltoptimierung über Lohnzusatzleistungen sind – branchen- und unternehmensübergreifend betrachtet – weitreichend. Nachfolgend sollen wesentliche Lohnzusatzleistungen erläutert werden.

1. Erholungsbeihilfe

Erholungsbeihilfen sind Leistungen des Arbeitgebers, die dem Arbeitnehmer und seiner Familie zweckgebunden für einen Erholungsurlaub oder eine Erholungskur zugewendet werden. Pauschalierungsfähig sind für den Arbeitnehmer 156 €, für den Ehegatten 104 € sowie für jedes Kind 52 € jährlich (vgl. R 127 Abs. 3 LStR; § 40 Abs. 2 Nr. 3 EStG). Die Erholungsbeihilfe muss in zeitlichem Zusammenhang mit einem Urlaub verwendet werden. Der Arbeitnehmer sollte dies schriftlich bestätigen. Es wird ein Pauschsteuersatz von 25 % erhoben.

S. 353

Zweckgebundene Zuwendungen im Zusammenhang mit einem Urlaub

2. Kindergartenzuschuss

Die Kosten des Mitarbeiters für die Unterbringung, Betreuung und Verpflegung seiner Kinder, die noch nicht schulpflichtig sind, kann der Arbeitgeber seinem Mitarbeiter ganz oder teilweise erstatten. Dabei fallen weder Steuern noch Sozialversicherungsbeiträge an. Dies gilt auch, wenn der nicht beim Arbeitgeber beschäftigte Elternteil die Aufwendungen trägt. Die Schulpflicht ist aus Vereinfachungsgründen nicht zu prüfen bei Kindern, die das sechste Lebensjahr noch nicht vollendet haben. Zudem ist ohne Belang, ob die Unterbringung und Betreuung in betrieblichen oder außerbetrieblichen Kindergärten erfolgt. Vergleichbare Einrichtungen sind z. B. Schulkindergärten, Kindertagesstätten, Kinderkrippen und die Betreuung durch Tagesmütter, Wochenmütter und Ganztagspflegestellen.

Erleichterungen fallen auch an, wenn der nicht beim Arbeitgeber beschäftigte Elternteil die Aufwendungen trägt

3. Fahrten zum Arbeitsplatz

Der Arbeitgeber kann seinem Mitarbeiter einen Fahrtkostenzuschuss für die Fahrten zwischen seiner Wohnung und seiner ersten Tätigkeitsstätte gewähren. Er entspricht in seiner Höhe der Entfernungspauschale ausgehend von einer Fünftagearbeitswoche und durchschnittlich 15 Arbeitstage pro Monat. Bezüglich der Ermittlung der Höhe eines monatlich gleichbleibenden Fahrtkostenzuschusses vom Arbeitgeber gilt Folgendes:

Fahrtkostenzuschuss entspricht in seiner Höhe der Entfernungspauschale

$\text{Einfache Entfernung zwischen Wohnung/Arbeitsstätte in km} \cdot 30 \text{ Cent} \cdot 15 \text{ Arbeitstage}$
--

Kann der Mitarbeiter am Jahresende nachweisen, dass er tatsächlich höhere Fahrtkosten hatte als die Summe der monatlich erhaltenen Fahrtkostenzuschüsse, kann er den übersteigenden Betrag als Werbungskosten geltend machen. Deshalb ist die Summe der pauschalversteuerten Fahrtkostenzuschüsse auf der Lohnsteuerbescheinigung auszuweisen.

Hinweis:

Der Vorteil des vom Arbeitgeber gewährten Fahrtkostenzuschusses ist bei beitragspflichtigen Arbeitnehmern i. d. R. deutlich höher als der Ansatz als Werbungskosten. Im Rahmen des Lohnsteuerjahresausgleichs werden nur Steuern, nicht aber die Arbeitnehmerbeiträge zur Sozialversicherung erstattet, wenn die Summe aller Werbungskosten des Mitarbeiters regelmäßig mehr als 1.000 € pro Jahr (Werbungskostenpauschale) betragen.

4. Sachgutscheine

Anstelle des typischen Barlohns können Arbeitgeber ihren Arbeitnehmern auch Sachzuwendungen als Lohnbestandteil zuwenden. Üblich sind u. a. Benzingutscheine, Warengutscheine und aufladbare Gutscheinkarten-Systeme. Entscheidend für die Steuerfreiheit ist, dass der Bruttowert des Gutscheins monatlich 44 € nicht auch nur um einen Cent übersteigt. Diese Grenze bezieht sich auf die Summe aller Sachzuwendungen. Wird die Grenze überschritten, ist der gesamte Betrag steuerpflichtig. Zu beachten ist, dass Benzingutschein und pauschalversteuerte Fahrkosten nebeneinander möglich sind.

Zur Überlassung einer BahnCard Stier, NWB 51/2017 Beilage 4 S. 20

5. Aufmerksamkeiten

Annehmlichkeiten und Gelegenheitsgeschenke des Arbeitgebers (z.B. Blumen, Buch, CD) können als sog. Aufmerksamkeiten für besondere persönliche Ereignisse (z.B. Geburtstag, Hochzeit) steuerfrei bleiben, wenn sie sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzungen darstellen und damit ganz überwiegenden betrieblichen Interessen dienen. Die Einordnung als Aufmerksamkeit setzt voraus, dass die Sachzuwendung des Arbeitgebers im gesellschaftlichen Verkehr üblicherweise ausgetauscht wird und zu keiner ins Gewicht fallenden Bereicherung der Arbeitnehmer führt. Der Wert der Aufmerksamkeit darf – um steuerfrei zu sein – die Freigrenze von 60 € brutto nicht übersteigen. Bei Überschreiten der Grenze greift das Pauschalierungswahlrecht nach § 37b EStG. Die Steuerfreiheit von Aufmerksamkeiten bis zur Freigrenze anlässlich eines persönlichen Ereignisses gilt auch für Sachzuwendungen an Dritte (z.B. Ehepartner).

Steuerfrei bis jeweils 60 €

S. 354

Hinweis:

Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer bei üblichen Betriebsveranstaltungen (vgl. § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1a EStG) werden als Leistungen im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht besteuert, soweit der Freibetrag von 110 € (brutto) je Arbeitnehmer und Veranstaltung eingehalten wird. Sachgeschenke sind dabei unabhängig von ihrem Wert auf diesen Freibetrag anzurechnen und damit ggf. steuerfrei, wenn und soweit die gesamten Zuwendungen den Bruttobetrag von 110 € nicht überschreiten. In diesem Fall kann die Freigrenze von 60 € für Aufmerksamkeiten überschritten werden, ohne eine Steuerpflicht zu begründen.

6. Sachbezug bei Mahlzeiten

Freie oder vergünstigte Mahlzeiten, die der Arbeitgeber seinen Mitarbeitern zur Verfügung stellt, sind Sachbezüge und als geldwerter Vorteil zu versteuern. Seit dem 1.1.2018 gelten folgende Sachbezugswerte: Frühstück: 1,73 €, Mittag-/Abendessen: 3,23 €.

7. Internetpauschale

Arbeitgeber haben ferner die Möglichkeit, ihren Arbeitnehmern die privaten Kosten der Internetnutzung bis zu 50 € monatlich steuerfrei ohne Nachweis zu erstatten (§ 40 Abs. 2 Nr. 5 EStG; R 127 Abs. 4a LStR). Erstattungsfähige Kosten sind die Internet-Flatrate sowie monatlich $\frac{1}{36}$ der Nettoanschaffungskosten für das Gerät, mit dem das Internet genutzt wird (z. B. PC, Smartphone, Tablet). Der Arbeitnehmer muss schriftlich erklären, dass er einen Internetzugang besitzt und welche Aufwendungen ihm durchschnittlich monatlich entstehen.

Steuerfrei bis 50 € monatlich

8. Telefon, Handy

Betragslich unbegrenzt steuerfrei ist die private Nutzung von betrieblichen Telekommunikationsgeräten (§ 3 Nr. 45 EStG). Voraussetzung ist, dass Telefon, Handy oder Fax im Eigentum des Arbeitgebers stehen.

Private Nutzung von Geräten des Arbeitgebers

9. Elektrisches Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs

Steuerfrei sind die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn vom Arbeitgeber gewährte Vorteile für das elektrische Aufladen eines Elektrofahrzeugs oder Hybridelektrofahrzeugs (§ 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 Halbsatz 2 EStG) an einer ortsfesten betrieblichen Einrichtung des Arbeitgebers oder eines verbundenen Unternehmens (§ 15 AktG) und für die zur privaten Nutzung überlassene betriebliche Ladevorrichtung.

Olbertz/Groth, NWB 50/2016 S. 3812

10. Betriebliche Altersversorgung (bAV)

Der durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz neu eingeführte § 100 EStG regelt die Gewährung eines Förderbetrags für Arbeitgeber, die für ihre gering verdienenden Arbeitnehmer (jährlicher Arbeitslohn bis 26.400 €) einen zusätzlichen Arbeitgeberbeitrag in eine kapitalgedeckte bAV leisten. Voraussetzung ist u. a., dass der Arbeitgeber für den Arbeitnehmer zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn im Kalenderjahr mindestens einen Beitrag i. H. von 240 € an einen Pensionsfonds, eine Pensionskasse oder für eine Direktversicherung zahlt (§ 100 Abs. 3 Nr. 2 EStG). Der Förderbetrag beträgt dann 30 % des zusätzlichen Arbeitgeberbeitrags, höchstens jedoch 144 € im Jahr.

Zu Änderungen im Betriebsrentenstärkungsgesetz Seel, NWB 8/2017 S. 582

Der Arbeitgeber erhält den Förderbetrag durch dessen Verrechnung mit der abzuführenden Lohnsteuer. Wenn eine Anwartschaft verfällt und sich aus diesem Grund eine Rückzahlung von Beiträgen an den Arbeitgeber ergibt, muss dieser den Förderbetrag zurückgewähren (§ 100 Abs. 4 Satz 2 ff. EStG). Der Arbeitgeberbeitrag ist in einer Höhe von bis zu 480 € im Kalenderjahr für den Arbeitnehmer steuerfrei, wobei die Steuerfreistellung (§ 3 Nr. 63 EStG) unberührt bleibt (§ 100 Abs. 6 EStG). Es erfolgt daher eine nachgelagerte Versteuerung der Leistungen, soweit sie auf den unversicherten Beiträgen beruhen (§ 22 Nr. 5 EStG).

Förderbetrag fließt über die Verrechnung mit der abzuführenden Lohnsteuer an den Arbeitgeber

Fazit

Die Gewinnung von Mitarbeitern gestaltet sich zunehmend schwierig. In den meisten Branchen herrscht ein „Arbeitnehmermarkt“ vor. Der Fachkräftemangel wird spürbar. Arbeitgeber – insbesondere solche ohne Tarifbindung aus dem Mittelstand – können ihre Attraktivität durch die Gewährung von sog. Lohnzusatzleistungen steigern, ohne dabei tief in die Tasche greifen zu müssen. Steuer- und sozialversicherungsrechtliche Vergünstigungen führen dazu, dass bei den Arbeitnehmern von den Leistungen des Arbeitgebers (netto) mehr ankommt. Attraktiv sind insbesondere Sachgutscheine und Internetpauschalen. Durch das Betriebsrentenstärkungsgesetz sind zudem Leistungen der betrieblichen Altersversorgung attraktiver geworden. Hiermit lässt sich insbesondere eine Mitarbeiterbindung erzielen.

AUTOR

Dr. Henning-Alexander Seel, Rechtsanwalt, Fachanwalt für Arbeitsrecht, ist in eigener Kanzlei in Hannover und als Justiziar einer Unternehmensgruppe tätig. Er ist für das Landesjustizprüfungsamt Niedersachsen als Prüfer im ersten und zweiten Staatsexamen aktiv und hält gelegentlich Vorträge zu Fachthemen.

Fundstelle(n):

NWB 2018 Seite 350 - 355

[NAAAG-71273]