Urteil vom 11. November 2010, VI R 41/10

Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG auch bei Kostenerstattung nicht ausgeschlossen - Unterscheidung zwischen Sachbezügen und Barlohn

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 9, EStG § 19 Abs 1, LStR R 31 Abs 1 S 7

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz , 24. November 2009, Az: 2 K 1432/09

Leitsätze

1. Sachbezüge sind alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen. Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, also danach, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft .

2. Überlässt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer bei einer beliebigen Tankstelle einlösbare Benzingutscheine, wendet er seinem Arbeitnehmer auch dann eine Sache i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zu, wenn der Arbeitnehmer auf seine Kosten tankt und sich gegen Vorlage der Benzingutscheine von seinem Arbeitgeber die Kosten erstatten lässt .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die vom Arbeitgeber an mehrere Arbeitnehmer ausgehändigten Tankgutscheine zu Sachbezügen oder Barlohn führten, nachdem die Arbeitnehmer selbst ihre Fahrzeuge betankten und sich die Aufwendungen dafür auf Grundlage der Tankgutscheine vom Arbeitgeber erstatten ließen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte als Arbeitgeberin mehreren ihrer Arbeitnehmer monatlich Benzingutscheine überlassen, mit denen an einer beliebigen Tankstelle getankt werden konnte. Die Benzingutscheine enthielten den Namen des Arbeitnehmers und lauteten: "Gutschein über PKW-Treibstoff SUPER bleifrei - 29 Liter, einzulösen im November 2007". Die Arbeitnehmer tankten und bezahlten jeweils an der Tankstelle. Anschließend erstattete die Klägerin den Arbeitnehmern den an der Tankstelle bezahlten Betrag und bestätigte dies auf dem Gutschein. In den Streitjahren (2005 bis 2007) hatte die Klägerin ihren Arbeitnehmern für die Betankung insgesamt 1.926,57 €, 4.060,51 € sowie 4.898,66 € erstattet. Die Klägerin behandelte diese Zahlungen als der Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegende Sachbezüge.

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte die Zahlungen dagegen als Barlohnzuwendung und erließ den hier streitigen Nachforderungsbescheid über insgesamt 3.027,18 €.

4 Das Finanzgericht (FG) hatte nach erfolglosem Einspruchsverfahren die dagegen erhobene Klage abgewiesen. Die monatlichen Tankgutscheine an die Arbeitnehmer der Klägerin seien keine Sachzuwendung i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG. Das übergebene Papier sei kein Warengutschein, sondern ein Zahlungsversprechen dahingehend, nach Betankung die von den Arbeitnehmern verauslagten Kosten zu erstatten. Das sei eine Barlohnzahlung i.S. des § 8 Abs. 1 EStG.

5 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung des § 8 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 9 EStG.

6 Sie beantragt,

das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 25. November 2009 2 K 1432/09 und den Nachforderungsbescheid vom 11. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2009 aufzuheben.

7 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

9 1. Zum steuerpflichtigen Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dazu rechnen nach § 8 Abs. 1 EStG alle Einnahmen in Geld oder Geldeswert. Zu diesen Einnahmen gehören daher auch die Sachbezüge, nämlich die nicht in Geld bestehenden Einnahmen, wie in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG im Klammerzusatz als Regelbeispiel aufgeführt "(Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge)". Diese Sachbezüge bleiben nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 € (bis 2003) und 44 € (ab 2004) im Kalendermonat nicht übersteigen.

10 a) Ob die vom Arbeitgeber zugewandten Vorteile Sachbezüge i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG oder Barlöhne darstellen, entscheidet sich allerdings nicht allein danach, ob der Arbeitnehmer tatsächlich entweder eine Sach- oder Dienstleistung oder Geld erlangt. Denn ein Zufluss von Geld kann auch dann vorliegen, wenn der Barlohn nicht an den Arbeitnehmer ausbezahlt, sondern auf seine Weisung anderweitig verwendet wird, z.B. zur Erfüllung einer Verbindlichkeit des Arbeitnehmers aus Kauf, Miete, Darlehen usw. Eine derartige Verwendung des (Bar-)Lohns stellt lediglich eine Abkürzung des Zahlungsweges dar und lässt den Charakter der Zahlung als Barlohnzuwendung unberührt (vgl. Senatsurteil vom 6. März 2008 VI R 6/05, BFHE 220, 478, BStBl II 2008, 530, mit Hinweis auf Senatsbeschluss vom 20. August 1997 VI B 83/97, BFHE 183, 568, BStBl II 1997, 667). Dementsprechend kann aber auch Sachlohn vorliegen, wenn der Weg der Sachleistung derart abgekürzt ist, dass der Arbeitgeber die Ware nicht selbst dem Arbeitnehmer aushändigt, sondern der Arbeitnehmer von einem Dritten die vom Arbeitgeber zugesagte Sache oder Dienstleistung erwirbt und der Arbeitgeber das Entgelt dafür dem Dritten gegenüber erbringt.

11 b) Sachbezüge sind alle nicht in Geld bestehenden Einnahmen (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Ob Barlöhne oder Sachbezüge vorliegen, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses, nämlich auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen danach, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Sachbezug unterscheidet sich von Barlohn durch die Art des arbeitgeberseitig zugesagten und daher arbeitnehmerseitig zu beanspruchenden Vorteils selbst und nicht durch die Art und Weise der Erfüllung des Anspruchs auf den Vorteil. Kann der Arbeitnehmer lediglich die Sache selbst beanspruchen, liegen daher Sachbezüge i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG vor, die unter den weiteren Voraussetzungen des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz bleiben. Unerheblich ist dann, ob der Arbeitnehmer die Sache unmittelbar vom Arbeitgeber bezieht oder ob der Arbeitnehmer die Sache von einem Dritten auf Kosten des Arbeitgebers bezieht.

12 Hat der Arbeitnehmer dagegen auch einen Anspruch darauf, dass sein Arbeitgeber ihm anstelle der Sache den Barlohn in Höhe des Werts der Sachbezüge ausbezahlt, liegen auch dann keine Sachbezüge, sondern Barlohn vor, wenn der Arbeitgeber die Sache zuwendet. Dementsprechend hatte der erkennende Senat auch schon Einkaufsgutscheine, die der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber statt der Barauszahlung des tarifvertraglichen Urlaubsgeldes wahlweise bezogen hatte, nach der ihnen zugrundeliegenden arbeitsrechtlichen Anspruchsgrundlage beurteilt und den Erwerb der entsprechenden Ware oder Dienstleistung nicht als Sachbezug, sondern als Barlohnverwendung qualifiziert, wenn der Arbeitnehmer statt des Gutscheins auch Geld beanspruchen konnte (Urteil in BFHE 220, 478, BStBl II 2008, 530). Im Streitfall gilt nichts anderes.

13 c) Ein Sachbezug, nämlich eine nicht in Geld bestehende Einnahme i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, liegt auch dann vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Recht, nämlich einen Anspruch, eine Sach- oder Dienstleistung beziehen zu können, einräumt. Denn Sachbezüge sind alle Einnahmen, die nicht in Geld bestehen; zu den nicht in Geld bestehenden Vorteilen zählen deshalb auch Rechte. Deshalb steht der Qualifikation als Sachbezug nicht entgegen, dass Arbeitnehmer keine konkreten Sachen oder konkreten Dienstleistungen erhalten. Ein Sachbezug liegt auch vor, wenn Arbeitnehmern lediglich Gutscheine überlassen werden, die sie zum Bezug einer von ihnen selbst auszuwählenden Sach- oder Dienstleistung berechtigen und die bei einem Dritten einzulösen oder auf den Kaufpreis anzurechnen sind. Unerheblich ist insoweit, dass solche Gutscheine, je nach Aussteller, im täglichen

Leben ähnlich dem Bargeld verwendbar sein mögen. Denn trotz einer gewissen Handelbarkeit oder Tauschfähigkeit besteht ein solcher Gutschein nicht in Geld i.S. der Negativabgrenzung in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG und bleibt daher Sachbezug.

14 aa) Der erkennende Senat hält an seiner Rechtsprechung fest (Urteil vom 27. Oktober 2004 VI R 29/02, BFHE 207, 309, BStBl II 2005, 135), dass Einnahmen in Geld i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG solche in Form der im Inland gültigen gesetzlichen Zahlungsmittel sind, daneben jedenfalls auch Zahlungen in einer gängigen, frei konvertiblen und im Inland handelbaren ausländischen Währung umfassen. Einnahmen in Geld sind mit Sachbezügen der Art, wie sie vom Gesetz ausdrücklich als solche bezeichnet werden (Wohnung, Kost, Waren und Dienstleistungen), nicht vergleichbar; insbesondere auch nicht mit Gutscheinen. Denn solchen Gutscheinen haftet zwar ein abstrakter Wert an, der erst durch eine unter Umständen mit erheblichen Schwierigkeiten verbundene Bewertung als Einnahme erfasst werden muss (Senatsurteil in BFHE 207, 309, BStBl II 2005, 135, unter II. 2. b bb). Daraus kann indessen nicht gefolgert werden, dass Sachen, deren Wert sich einfach bestimmen lässt, weil dafür täglich etwa an der Börse ein Wert ermittelt wird --z.B. Aktien, andere Wertpapiere oder Edelmetalle--, als Geld i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG gelten.

15 bb) Eine Ausdehnung der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG auf Barlohnzahlungen scheidet zwar aus, weil die Freigrenze nicht bezweckt, dem Arbeitgeber zu ermöglichen, seinen Arbeitnehmern auf wie auch immer geartete Weise einen monatlichen Gegenwert von 50 DM (jetzt 44 €) steuerfrei zukommen zu lassen (Senatsurteil vom 27. Oktober 2004 VI R 51/03, BFHE 207, 314, BStBl II 2005, 137). Daraus lassen sich indessen keine Grundsätze für eine Unterscheidung zwischen Barlohn und Sachlohn herleiten und dies rechtfertigt es auch nicht, den durch das Tatbestandsmerkmal Geld gekennzeichneten Barlohn zu Gunsten des Begriffs Sachlohn einzuengen. Denn die Freigrenze gestattet letztlich doch, sämtliche nicht in Geld bestehenden Vorteile, also Sachbezüge, dem Arbeitnehmer in unterschiedlicher Weise bis zu der vom Gesetz festgelegten Höhe steuerfrei zukommen zu lassen. Auch aus den dazu veröffentlichten Gesetzesmaterialien ergibt sich nichts Gegenteiliges. Denn ungeachtet der Frage, inwieweit eine Gesetzesbegründung eine dem Wortlaut der Norm entgegenstehende Auslegung überhaupt stützen könnte, bezeichnet die Gesetzesbegründung (BTDrucks 13/1686, S. 8) die Freigrenze lediglich als einen weiteren "Beitrag zur Steuervereinfachung", ohne auf die für den Streitfall erhebliche Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezug näher einzugehen.

16 d) Auf dieser Grundlage hält der erkennende Senat nicht mehr an seiner Auffassung fest, dass es für die Einordnung als Geldlohn unerheblich sei, ob der Arbeitgeber seine Zahlung an den Arbeitnehmer mit der Auflage verbunden hat, den empfangenen Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden (Urteil in BFHE 207, 314, BStBl II 2005, 137). Denn auch wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unmittelbar einen Geldbetrag überlässt, ist dies, wie oben dargelegt, dann eine Sachlohnzuwendung im Wege der abgekürzten Leistungserbringung, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber lediglich die Übernahme der Kosten für einen Sach- oder Dienstleistungsbezug oder dessen Bezuschussung beanspruchen kann, der arbeitsrechtliche Anspruch also nicht auf eine reine Geldleistung gerichtet ist. Infolgedessen ist es auch unerheblich, ob der Arbeitnehmer selbst Vertragspartner des die Leistung erbringenden Dritten --etwa der Tankstelle oder des Buchhändlers-- wird oder ob der Arbeitgeber die Sachleistung beim Dritten bezieht und sie an den Arbeitnehmer weitergibt oder abtritt. Denn lohnsteuerrechtlich ist nicht der zwischen Arbeitnehmer und gegebenenfalls Drittem zustande gekommene Kaufvertrag, sondern der zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber bestehende Dienstvertrag entscheidend. Dem entspricht es, dass der Senat im Urteil vom 6. November 2001 VI R 62/96 (BFHE 197, 142, BStBl II 2002, 370) unter Hinweis auf die wirtschaftliche Betrachtungsweise entschieden hatte, dass vom Arbeitgeber erbrachte Geldzahlungen an ein Leasingunternehmen als Sachlohn in Form der Überlassung von Dienstwagen und nicht als Barlohn gelten, obwohl die Arbeitnehmer Leasingnehmer der Fahrzeuge gewesen waren.

17 e) Der erkennende Senat folgt nicht der in R 31 Abs. 1 Satz 7 der Lohnsteuer-Richtlinien 2004 ff. niedergelegten Auffassung der Finanzverwaltung, wonach ein bei einem Dritten einzulösender Gutschein dann kein Sachbezug sein soll, wenn neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware oder Dienstleistung auch ein anzurechnender Betrag oder ein Höchstbetrag angegeben ist. Nach den vorgenannten Grundsätzen ist auch ein solcher Gutschein keine in Geld bestehende Einnahme i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Denn die Zuwendung eines Sachwerts wird nicht dadurch zu einer Geldzuwendung, dass der Zuwendende eine Wertobergrenze für die zu beziehende Sache bestimmt. Die Festlegung der Wertobergrenze in Form einer Währungseinheit folgt vielmehr aus der Notwendigkeit, für steuerliche Zwecke auch eine nicht in Geld bestehende Zuwendung in Geld bewerten zu müssen; dies gilt indessen für alle Formen einer Sachzuwendung.

18 2. Das FG hat nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze zu Unrecht die im Streit stehende Erstattung auf

Grundlage der vom Arbeitgeber ausgegebenen Benzingutscheine als eine in Geld bestehende Einnahme qualifiziert. Denn die von der Klägerin ausgegebenen Benzingutscheine berechtigten die Arbeitnehmer lediglich zum Bezug von PKW-Treibstoff. Dagegen liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Arbeitnehmer der Klägerin auch das Recht hatten, auf die Betankung zu verzichten und stattdessen eine Geldleistung in Höhe des Gegenwertes des Treibstoffes zu beanspruchen. Insoweit kann dahinstehen, ob der Würdigung des FG, die Benzingutscheine seien keine Warengutscheine, sondern Zahlungsversprechen dahingehend, nach Betankung die von den Arbeitnehmern verauslagten Kosten zu erstatten, gefolgt werden könnte. Denn unabhängig davon, wie die Zusage der Klägerin als Arbeitgeberin in den streitigen Benzingutscheinen zu würdigen ist, enthalten diese jedenfalls nicht die uneingeschränkte Zusage, bedingungslos eine Geldleistung verlangen zu können.

19 Entgegen der Auffassung des FG macht es für die Differenzierung zwischen Geldleistung und Sachleistung i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG auch keinen Unterschied, ob der Gutschein formuliert "Gutschein über 30 l Normalbenzin" oder "Gutschein über Normalbenzin im Wert von 40 €". In beiden Fällen kann der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber jeweils nur Treibstoff beanspruchen. Geldleistungen unterscheiden sich von Sachbezügen i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen danach, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Entscheidend ist die Art des arbeitgeberseitig zugesagten und arbeitnehmerseitig zu beanspruchenden Vorteils selbst, nicht die der Erfüllung des Anspruchs darauf.

20 Unerheblich ist dann auch, ob der Arbeitnehmer selbst tankt und dabei gegebenenfalls auch eigene Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag gegenüber dem Tankstellenbetreiber begründet. Denn auch dann, wenn der Arbeitgeber sich dafür entscheidet, den Anspruch des Arbeitnehmers in der Weise zu erfüllen, dass er seinem Arbeitnehmer die Kosten der Betankung in Höhe der zugesagten Leistung erstattet, berührt dies den Inhalt des arbeitsvertraglichen Anspruchs selbst nicht, sondern betrifft lediglich die Art und Weise der Erfüllung dieses Anspruchs.

21 Die Klägerin hat damit ihren Arbeitnehmern Sachbezüge i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zugewendet. Die besondere Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG ist daher anzuwenden, der Klage ist zu entsprechen und der Nachforderungsbescheid aufzuheben.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de