Urteil vom 11. November 2010, VI R 21/09

Gutschein über in Euro lautenden Höchstbetrag für Warenbezug ist Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG - Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezügen

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 FG München, 02. März 2009, Az: 8 K 3213/07

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 einen bei einer größeren Buchhandelskette einlösbaren Gutschein über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für den Bezug einer Sache aus deren Warensortiment, so wendet er seinem Arbeitnehmer eine Sache i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zu .

Tatbestand

1 I. Die Beteiligten streiten um die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Geschenkgutscheinen.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine Aktiengesellschaft, hatte ihren Arbeitnehmern zu Geburtstagen Geschenkgutscheine der Firma H im Wert von 20 € gegeben. Während die Klägerin die Geschenkgutscheine jeweils als steuerfreien, unter der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) liegenden Sachbezug beurteilt hatte, war der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) von einer Barlohnzuwendung ausgegangen.

3 Das FA erfasste für den Zeitraum April 2003 bis Dezember 2005 den geldwerten Vorteil aus den Geschenkgutscheinen mit Nachforderungsbescheid pauschal nach § 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG.

4 Die nach erfolglosem Einspruchsverfahren dagegen erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1011 veröffentlichten Gründen ab und ließ die Revision zu.

5 Das FA habe die Hingabe der Geschenkgutscheine zu Recht als sogenannten Barlohn i.S. des § 8 Abs. 1 EStG qualifiziert. Einnahmen i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG erforderten grundsätzlich erst noch eine Wertfindung, d.h. eine Umrechnung des Vorteils aus dem Sachbezug in den entsprechenden Geldbetrag. Dieser Umrechnung bedürfe es aber nicht bei einem auf einen (Höchst-)Betrag lautenden Gutschein.

6 Die Klägerin rügt mit der Revision die unzutreffende Anwendung des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG.

7 Sie beantragt,

das Urteil des FG München vom 3. März 2009 aufzuheben und den angefochtenen Steuerbescheid in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 3. August 2007 dahin abzuändern, dass die Festsetzung von Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern auf Lohnsteuer in Höhe von insgesamt 3.700,42 € aufgehoben wird.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

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

10 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.

11 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.

12 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.

13 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.

14 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.

15 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 zu beurteilen wären.

16 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.

17 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.

18 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.

19 2. Das FG hat nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze zu Unrecht den im Streit stehenden Gutschein als in Geld bestehende Einnahme i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG qualifiziert und daher die besondere Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht angewendet. Der streitige Nachforderungsbescheid war daher antragsgemäß abzuändern.

20 a) Die von der Klägerin ausgegebenen Geschenkgutscheine im Wert von jeweils 20 € berechtigten die Arbeitnehmer lediglich, bei der Firma H Waren aus deren Sortiment zu erwerben und den Wert der Gutscheine auf den Kaufpreis anrechnen zu lassen. Dagegen liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Arbeitnehmer der Klägerin auch das

Recht hatten, anstelle der anlässlich ihrer Geburtstage ausgehändigten Geschenkgutscheine auch eine Geldleistung in Höhe von 20 € beanspruchen zu können.

21 b) Allein der Umstand, dass die ausgehändigten Geschenkgutscheine bereits einen Geldbetrag (Höchstbetrag) ausgewiesen hatten und sich daher eine Bewertung erübrigte, macht aus ihnen ebenso wenig eine Geldleistung wie die Notwendigkeit, eine in einer gängigen, frei konvertiblen und im Inland handelbaren ausländischen Währung erfolgte Zahlung in Euro umrechnen zu müssen, daraus eine Sachleistung macht (BFH-Urteil vom 3. Dezember 2009 VI R 4/08, BFHE 228, 48, BStBl II 2010, 698). Unerheblich ist schließlich auch, ob ein solcher Gutschein als Inhaberpapier i.S. des § 807 des Bürgerlichen Gesetzbuchs gelten kann und insoweit als Ersatzmittel für Geld dient. Denn Geldersatz ist kein Geld. Entsprechendes gilt für den Einwand, dass ein Gutschein ohne konkrete Bezeichnung der zu beziehenden Ware ein "Bargeldgutschein" sei, weil er lediglich einen bei Einlösung auf den Kaufpreis anzurechnenden Geldbetrag ausweise. Denn nach den vorgenannten Rechtsgrundsätzen ist auf die Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer abzustellen und eine Geldleistung nur dann anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen auch eine Geldleistung beanspruchen kann. Davon war im Streitfall nicht auszugehen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de