Urteil vom 19. September 2012, VI R 54/11

Zuschüsse zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn - Steuerbefreiung von Krankheitskostenzuschüssen - Inhaltliche Ausgestaltung von Billigkeitstatbeständen durch die Finanzverwaltung

BFH VI. Senat

EStG § 3 Nr 33, EStG § 40 Abs 2 S 1 Nr 5, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 40 Abs 2 S 2, LStR R 11 Abs 2 S 2 Nr 2, LStR R 3.11 Abs 2 S 2 Nr 2, EStG § 3 Nr 11, EStG VZ 2005 , EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 15. Juni 2011, Az: 11 K 192/10

Leitsätze

Der "ohnehin geschuldete Arbeitslohn" ist der arbeitsrechtlich geschuldete. "Zusätzlich" zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn i.S. der §§ 3 Nr. 33, 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG werden nur freiwillige Arbeitgeberleistungen erbracht. Nur solche schuldet der Arbeitgeber nicht ohnehin .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob auf Grund geänderter Arbeitsverträge vereinbarte Zusatzleistungen des Arbeitgebers "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erbracht wurden.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt ein Steuerberatungsunternehmen mit etwa 30 Arbeitnehmern. Sie vereinbarte mit diversen Arbeitnehmern, mit Wirkung ab Mitte 2005 die Gehaltsstruktur zu ändern. Künftig wurden danach Teilbeträge des Gehalts als steuerfreie oder nur pauschal zu besteuernde Sachbezüge und Leistungen gewährt. Dazu wurden in § 4 der jeweils neuen Arbeitsverträge die bisherigen Bruttoarbeitslöhne herabgesetzt und um monatliche Zusatzleistungen ergänzt. § 4 Abs. 4 Satz 1 besagt insoweit, dass der Arbeitnehmer monatliche Zusatzleistungen erhält. Soweit persönliche oder rechtliche Voraussetzungen für Zusatzleistungen entfallen sollten, hatte der Arbeitgeber nach § 4 Abs. 4 Satz 3 entsprechende Zahlungen zu erbringen. Als Zusatzleistungen standen den Arbeitnehmern zur Wahl die Überlassung einer Tankkarte (44 €/Monat), eine Internetpauschale (50 €/Monat), Krankheitskostenzuschüsse (maximal 600 €/Jahr, im Erstjahr 300 €), Kindergartenzuschüsse (100 € bzw. 102 €/Monat), Zuschüsse für Telekommunikation/Handy (bis 20 €/Monat) sowie betriebliche Altersvorsorge (25 €/Monat).

3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung die Zusatzleistungen (Internetpauschale und Kindergartenzuschüsse) jeweils als nicht zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht und verneinte auch die Voraussetzungen einer Steuerfreiheit für die Krankheitskostenzuschüsse und die Sachzuwendungen (Tankkarten). Das FA nahm dementsprechend die Klägerin als Arbeitgeber durch Haftungs- und Festsetzungsbescheid für die Zeiträume 2005 bis 2007 gemäß § 42d Abs. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in Anspruch.

4 Die Klage war nur teilweise erfolgreich. Das Finanzgericht (FG) hob aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 556 veröffentlichten Gründen den streitigen Haftungs- und Festsetzungsbescheid über Lohnsteuer auf Grundlage der Rechtsprechung des erkennenden Senats vom 11. November 2010 VI R 26/08 (BFH/NV 2011, 589) und VI R 27/09 (BFHE 232, 56, BStBl II 2011, 386) insoweit auf, als die Zusatzleistungen für die Verwendung von Tankkarten besteuert worden waren. Im Übrigen wies es die Klage im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass die anderen Zusatzleistungen nicht, wie gesetzlich im Einzelnen vorausgesetzt, zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht worden seien, weil auch auf diese Zusatzleistungen jeweils ein arbeitsvertraglicher Anspruch bestanden habe. Die Voraussetzungen für eine seitens der Finanzverwaltung aus Billigkeitsgründen gewährte Steuerfreiheit der Krankheitskostenzuschüsse hätten ebenfalls nicht vorgelegen.

5 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

6 Sie beantragt,
das Urteil des Niedersächsischen FG vom 16. Juni 2011 11 K 192/10 sowie den Haftungs- und Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer vom 30. Juli 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. April 2010 in der geänderten Fassung vom 21. Juli 2011 ersatzlos aufzuheben.

7 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

8 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung). Das FG hat zutreffend entschieden, dass der Haftungstatbestand des § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG hinsichtlich der den Arbeitnehmern der Klägerin gewährten und im Revisionsverfahren noch streitigen Zuschüsse erfüllt ist. Denn danach haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat. Dieser Verpflichtung kam die Klägerin bei den hier noch streitigen Zusatzleistungen nicht nach. Denn die Voraussetzungen einer pauschalierten Besteuerung der Zuschüsse des Arbeitgebers zu Aufwendungen des Arbeitnehmers für den Internetzugang und die Internetnutzung (Internetpauschale) nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG sowie einer Steuerbefreiung der Kindergartenzuschüsse nach § 3 Nr. 33 EStG liegen nicht vor. Weiter hat das FG zutreffend entschieden, dass das FA auch nicht verpflichtet war, aus Billigkeitsgründen die Krankheitskostenzuschüsse steuerfrei zu stellen.

9 1. Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % u.a. für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn unentgeltlich oder verbilligt übereignete Personalcomputer sowie Zubehör und Internetzugang erheben. Entsprechendes gilt für Zuschüsse des Arbeitgebers, die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zu den Aufwendungen des Arbeitnehmers für die Internetnutzung gezahlt werden.

10 a) Der erkennende Senat hatte schon mit Urteil vom 1. Oktober 2009 VI R 41/07 (BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487, m.w.N.) zu § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG entschieden, dass Fahrtkostenzuschüsse für Fahrten zwischen Wohnung und Arbeitsstätte dann "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" geleistet werden, wenn sie zu den Lohnzahlungen hinzukommen, die entweder durch Vereinbarung oder etwa durch eine dauernde Übung arbeitsrechtlich geschuldet sind. Denn der "ohnehin geschuldete Arbeitslohn" ist der lohnsteuerrechtlich erhebliche Vorteil, der entweder durch Vereinbarung oder etwa durch eine dauernde Übung arbeitsrechtlich geschuldet ist; das ist der Arbeitslohn, auf den zumindest im Zeitpunkt der Zahlung ein verbindlicher Rechtsanspruch besteht (Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487, mit Hinweis auf Senatsurteile vom 15. Mai 1998 VI R 127/97, BFHE 186, 224, BStBl II 1998, 518, steuerfreier Zinszuschuss; vom 31. Oktober 1986 VI R 52/81, BFHE 148, 54, BStBl II 1987, 139; vom 12. März 1993 VI R 71/92, BFHE 171, 67, BStBl II 1993, 521, steuerfreie Jubiläumszuwendung). Wenn davon das Gesetz Leistungen unterscheidet, die "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erbracht werden, wie etwa in den §§ 3 Nr. 33, § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 oder § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG, können derartige Leistungen dann nur noch freiwillige Arbeitgeberleistungen sein, also solche, auf die der Arbeitnehmer keinen arbeitsrechtlichen Anspruch hat. Denn nur solche schuldet der Arbeitgeber nicht ohnehin.

11 Anlässlich des Falles einer Barlohnumwandlung in ermäßigt besteuerte Fahrtkostenzuschüsse (Urteil in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487) hatte der Senat das in § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG normierte Tatbestandsmerkmal des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns dahingehend ausgelegt, dass damit der Gesetzgeber auf anerkannte zivil- und arbeitsrechtliche Grundsätze zurückgreife und so für diesen Lohnbegriff ein hinreichend sicher feststellbares Abgrenzungsmerkmal biete. An dieser nach der arbeitsrechtlichen Anspruchsgrundlage differenzierenden Auslegung hält der erkennende Senat fest. Sie gilt auch für die Unterscheidung zwischen ohnehin geschuldetem Arbeitslohn und zusätzlich dazu erbrachten Leistungen. Auch für diese Zusatzleistungen ist deren tatsächlicher Rechtsgrund entscheidend, nämlich ob der Arbeitgeber diese Leistungen zusätzlich erbringt, ohne dazu verpflichtet zu sein, oder ob er sie auf eine tatsächliche arbeitsrechtliche Verpflichtung hin leistet. Unerheblich bleibt dagegen auch hier der hypothetische Umstand, ob der Arbeitgeber die Leistungen auch ohne eine solche Verpflichtung erbracht hätte (BFH-Urteil in BFHE 227, 40, BStBl II 2010, 487).

12 b) Der Gesetzgeber verwendet ersichtlich das Tatbestandsmerkmal "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn", um Steuervergünstigungen und Steuerbefreiungen auf solche Zusatzleistungen zu beschränken, zu denen der Arbeitgeber nicht ohnehin verpflichtet ist.

13 Schon seit der Änderung des § 3 Nr. 33 EStG durch das Standortsicherungsgesetz vom 13. September 1993 (BGBl I 1993, 1569) sind die Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen nach § 3 Nr. 33 EStG nur steuerfrei, soweit diese "zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn" erbracht werden. Ausweislich der Gesetzesbegründung sollte die Steuerfreiheit eingeschränkt werden und nur für zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachte Leistungen gelten, um zu verhindern, dass regulär besteuerter Arbeitslohn in steuerfreie Zuschüsse umgewandelt wird (BTDrucks 12/5016, S. 85).

14 In gleicher Weise verfuhr der Gesetzgeber im Rahmen des Missbrauchsbekämpfungs- und Steuerbereinigungsgesetzes vom 21. Dezember 1993 (BGBl I 1993, 2310). Die dort in § 40 Abs. 2 Satz 2 EStG eingefügte Voraussetzung einer Lohnsteuerpauschalierung für zusätzliche Fahrtkostenzuschüsse des Arbeitgebers wurde ebenfalls auf die zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen beschränkt, um auch in diesen Fällen die Umwandlung von Arbeitslohn in pauschal besteuerte Leistungen auszuschließen (BTDrucks 12/5764, S. 22).

15 Die seit dem Gesetz vom 21. Dezember 2000 (BGBl I 2000, 1857) in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG normierte Voraussetzung der Zusätzlichkeit sollte eine Zuwendung zu dem Arbeitslohn ebenfalls nur begünstigen, wenn sie zu dem Arbeitslohn hinzukommt, den der Arbeitgeber schuldet, wenn keine Zuwendung erfolgt (BTDrucks 14/4921, S. 50 f.).

16 Angesichts dessen folgt der Senat nicht der Auffassung der Klägerin, dass das Tatbestandsmerkmal des ohnehin geschuldeten Arbeitslohns i.S. der §§ 3 Nr. 33, 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG von vornherein keine Zusatzleistungen erfasse und deshalb arbeitsrechtlich geschuldete Zusatzleistungen nicht einbeziehe. Ein derartiges Verständnis ließe sich weder mit dem Wortlaut der Vorschriften noch deren Ziel vereinbaren. Vielmehr sind ohnehin geschuldete Leistungen, unter welcher Bezeichnung auch immer erbracht, nicht in die Begünstigung einbezogen. Schließlich liegen auch keine Anhaltspunkte dafür vor, dass insoweit lediglich eine sprachliche Ungenauigkeit oder ein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers vorliegen und mit dem ohnehin geschuldeten Arbeitslohn etwa nur der reine Barlohn oder Grundlohn gemeint sein könnte. Denn das Tatbestandsmerkmal wurde, wie oben ausgeführt, gerade deshalb normiert, um eine Umwandlung von Barlohn in begünstigte Zusatzleistungen zu verhindern. Im Übrigen unterscheidet das Gesetz durchaus bewusst zwischen Grundlohn und Zuschlägen (vgl. BFH-Urteil vom 17. Juni 2010 VI R 50/09, BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43) sowie zwischen Barlohn und Sachlohn (§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG).

17 Deshalb ändert an diesem Ergebnis auch die grundsätzlich zutreffende Einwendung der Klägerin nichts, dass damit letztlich auch freiwillige Leistungen über das arbeitsrechtliche Institut der betrieblichen Übung zu ohnehin geschuldetem Arbeitslohn werden können und daher der Anwendungsbereich der Pauschalierungs- und Begünstigungsnormen eingeschränkt ist. Hier Änderungen vorzunehmen ist Aufgabe des Gesetzgebers.

18 c) Aus den vorgenannten Gründen sind die nach § 3 Nr. 33 EStG zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbrachten Leistungen des Arbeitgebers zur Unterbringung und Betreuung von nicht schulpflichtigen Kindern der Arbeitnehmer in Kindergärten oder vergleichbaren Einrichtungen ebenfalls nur steuerfrei, wenn der Arbeitgeber sie erbringt, ohne dass die Arbeitnehmer darauf einen Anspruch haben.

19 2. Nach Maßgabe der vorstehenden Rechtsgrundsätze hat das FG zu Recht die Klage gegen den Haftungsbescheid hinsichtlich der Lohnsteuer für die Internetpauschale, die Kindergartenzuschüsse sowie die Krankheitskostenzuschüsse abgewiesen.

20 a) Die Leistungen der Klägerin in Form der Internetpauschale erfüllen ebenso wenig wie ihre als Kindergartenzuschüsse erbrachten Leistungen die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 5 EStG sowie des § 3 Nr. 33 EStG. Denn die Arbeitnehmer hatten auf diese Zusatzleistungen einen vertraglichen Anspruch nach § 4 Abs. 4 der mit Wirkung ab 1. Juli 2005 geltenden Arbeitsverträge. Zutreffend hat das FG auch ergänzend § 4 Abs. 4 Satz 3 des Arbeitsvertrages herangezogen, nach dem bei Wegfall der Anspruchsvoraussetzungen hinsichtlich der Zusatzleistungen der Arbeitgeber jedenfalls eine entsprechende Zahlung zu erbringen hat.

21 b) Das FG hat ebenfalls zutreffend einen Anspruch auf Steuerbefreiung für die von der Klägerin erbrachten

Krankheitskostenzuschüsse mit der Begründung verneint, dass eine gesetzliche Steuerbefreiung nicht besteht und die Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung aus Billigkeitsgründen nach Maßgabe der Lohnsteuer-Richtlinien --LStR-- (R 11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 LStR 2005; jetzt R 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 LStR 2011) mangels einer Überweisung der für die Unterstützungen zur Verfügung gestellten Beträge nicht vorliegen. Dagegen kann sich die Klägerin nicht darauf berufen, dass die in den Billigkeitsrichtlinien gewählte Formulierung, die Mittel seien zu überweisen, in einer weiten Auslegung auch ein "Zurverfügungstellen" umfasse. Denn die inhaltliche Ausformung von Billigkeitstatbeständen, die den Bereich der Steuerfreiheit weiter fassen als die gesetzlich normierten Tatbestände, ist grundsätzlich der Finanzverwaltung überlassen. Wenn die Finanzverwaltung daher in R 11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 LStR 2005 (jetzt R 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 LStR 2011) eine Überweisung in dem von der Klägerin verstandenen Sinne fordert, ist für die Auslegung dieser ermessenslenkenden Verwaltungsvorschrift maßgebend, wie die Verwaltung sie versteht und verstanden wissen will. Die gerichtliche Überprüfung beschränkt sich in diesen Fällen darauf, ob die Auslegung durch die Behörde möglich ist (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 13. Januar 2005 V R 35/03, BFHE 208, 398, BStBl II 2005, 460).

22 Die Klägerin kann sich auch nicht auf R 11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 LStR 2005 (jetzt R 3.11 Abs. 2 Satz 2 Nr. 3 LStR 2011) berufen, um hieraus einen Anspruch auf Steuerbefreiung für die Krankheitskostenzuschüsse aufgrund der dort enthaltenen Billigkeitsregelung abzuleiten. Denn wenn die Klägerin insoweit mit der Revision vorbringt, dass sie der gewählten Arbeitnehmervertreterin einen Gesamtbetrag in bar übergeben habe, um daraus die Zuschüsse zu gewähren, weist das FA zutreffend darauf hin, dass dies so vom FG nicht festgestellt worden ist.

23 c) Die Klägerin kann sich schließlich auch nicht mit Erfolg auf die im streitigen Zeitraum anwendbaren Lohnsteuer-Richtlinien berufen, nach denen es unerheblich war, ob die zusätzliche Leistung ihrerseits vom Arbeitgeber geschuldet oder freiwillig gewährt wurde (R 21c Satz 7 LStR 2005). Denn auch danach lag keine zusätzliche Leistung vor, wenn eine zweckbestimmte Leistung unter Anrechnung auf den vereinbarten Arbeitslohn oder durch Umwandlung des vereinbarten Arbeitslohns gewährt wurde (R 21c Satz 4 LStR 2005). Davon war im Streitfall auszugehen, nachdem die bisherigen Bruttoarbeitslöhne in den Arbeitsverträgen jeweils herabgesetzt und dafür um monatliche Zusatzleistungen ergänzt worden waren. Auf die Frage, ob der Haftungsbescheid ermessensfehlerhaft wäre, wenn er entgegen einer in den Lohnsteuer-Richtlinien geäußerten Rechtsauffassung oder enthaltenen Billigkeitsregelung ergangen wäre, kommt es daher nicht an.

24 Die Klägerin kann sich weiter für ihre Rechtsauffassung auch nicht auf die Steuerfreiheit von Zuschlägen für Sonntags-, Feiertags- oder Nachtarbeit und das dazu ergangene Senatsurteil berufen (Urteil in BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43). Denn dort sind arbeitsrechtlich geschuldete Zuschläge vom arbeitsrechtlich geschuldeten Grundlohn abzugrenzen; das ist nach § 3b Abs. 2 Satz 1 EStG der laufende Arbeitslohn, der dem Arbeitnehmer bei der für ihn maßgebenden regelmäßigen Arbeitszeit für den jeweiligen Lohnzahlungszeitraum zusteht. Dem stehen die Zuschläge für tatsächlich geleistete Sonntags-, Feiertags- und Nachtarbeit gegenüber, die im Übrigen auch nicht Teil einer einheitlichen Entlohnung für die gesamte zu diesen Zeiten geleistete Tätigkeit sein dürfen (BFH-Urteil in BFHE 230, 150, BStBl II 2011, 43).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de