

Urteil vom 21. August 2012, IX R 55/10

Zufluss von Pachtzahlungen in Geldeswert

BFH IX. Senat

EStG § 8 Abs 1 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 11 Abs 1 S 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 21 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 13. September 2010, Az: 13 K 4754/08 F

Leitsätze

1. NV: Pachtzahlungen, die von der Pächterin einer Fondsimmoblie an die am Immobilienfonds beteiligten Gesellschafter in Form von Hotelgutscheinen ("Wertschecks") erbracht werden und die die Gesellschafter zum Bezug von Hoteldienstleistungen der Pächterin berechtigen, sind als Einnahmen in Geldeswert bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung der Fondsgesellschaft zu erfassen .
2. NV: Der für den Zufluss maßgebliche geldwerte Vorteil besteht in der möglichen Inanspruchnahme der versprochenen Hoteldienstleistungen und fließt erst im Zeitpunkt der Verwertung dieses Rechts zu .

Tatbestand

- 1 I. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein geschlossener Immobilienfonds, der in den Streitjahren (2004 bis 2006) ein in seinem Eigentum stehendes Hotelgrundstück an die L-AG verpachtete. Den Pachtvertrag vom 20. August 1992 modifizierten die Parteien mit Nachtrag vom 6. April 2004 dahingehend, dass die Pächterin infolge der laut Ziff. 1 gesenkten Pacht nach Ziff. 2 nunmehr "verpflichtet (wurde), an die Gesellschafter ... der Verpächterin entsprechend deren Beteiligung am Zeichnungskapital ... jährlich Hotelgutscheine ... in Höhe von 2,75 % des Beteiligungskapitals entsprechend nominell € 698.000 auszuhändigen und zwar erstmalig im Juli 2004 für das Jahr 2003 ...". Nach den getroffenen Vereinbarungen kann der Hotelgutschein "... von seinem Inhaber in allen Hotels der L-AG zur Zahlung von Logis und Gastronomieumsätzen sowie Parkgebühren hoteleigener Parkhäuser oder Außenparkplätze genutzt werden. Nebenumsätze bei Partnerunternehmen des Hotels wie z.B. Telefon, Wellness, Beauty, Golf etc. können (damit) nicht abgegolten werden. Eine Barauszahlung ... oder (die Auszahlung) von Restbeträgen zum Umsatzbetrag ist ausgeschlossen.". Der Hotelgutschein ist "frei übertragbar" und ab Ausgabe drei Jahre gültig.
- 2 Den Verpflichtungen zu Pachtzahlung und Ausgabe der Hotelgutscheine kam die Pächterin in den Streitjahren vertragsgemäß nach. Die Hotelgutscheine waren durchnummeriert und listenmäßig erfasst; sie konnten über ein Meldesystem innerhalb der zur L-AG gehörenden Hotels bei Einlösung den Gesellschaftern der Klägerin individuell zugeordnet werden.
- 3 Im Rahmen ihrer Erklärungen zur gesonderten und einheitlichen Feststellung der Besteuerungsgrundlagen für die Streitjahre erhöhte die Klägerin die Pachteinnahmen bei den Einkünften aus Vermietung und Verpachtung um die Werte der tatsächlich im jeweiligen Jahr eingelösten Hotelgutscheine und rechnete sie den betreffenden Gesellschaftern als Sondereinnahmen zu. Wurden die Gutscheine an Dritte unter Wert verkauft, so kam ggf. der vom jeweiligen Gesellschafter mitgeteilte (geringere) Verkaufspreis zum Ansatz. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte in den angefochtenen --im weiteren Verfahren aus anderen Gründen geänderten-- Feststellungsbescheiden für die Streitjahre dagegen die Nominalwerte der in diesem Jahr ausgegebenen Gutscheine an und erhöhte die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung um 638.585 € (2004), 509.972 € (2005) und 258.200 € (2006). Die --unabhängig von der tatsächlichen Verwertung fiktiv angesetzten-- Einnahmen aus den Hotelgutscheinen verteilte das FA nach der jeweiligen Beteiligungsquote auf alle Gesellschafter.
- 4 Die hiergegen gerichteten Einsprüche und Klagen blieben erfolglos. In seinem in Entscheidungen der

Finanzgerichte 2011, 430 veröffentlichten Urteil vertritt das Finanzgericht (FG) die Auffassung, dass die auf den Hotelgutscheinen angegebenen Eurobeträge der Klägerin bereits im Jahr der Ausgabe zugeflossen seien. Den übertragbaren "Wertschecks" käme --ähnlich einem "echten" Scheck-- die Funktion eines Zahlungsmittels im bargeldlosen Zahlungsverkehr zu, über das die Gesellschafter ab Aushändigung wirtschaftlich frei verfügen könnten. Ferner habe die Pächterin bereits mit der Ausgabe der Gutscheine ihre (Pacht-)Zahlungsverpflichtungen gegenüber der Klägerin vertragsgemäß erbracht. Ob die Gesellschafter die Gutscheine tatsächlich verwerteten, sei als Frage der Einkommensverwendung steuerrechtlich unerheblich.

- 5 Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§§ 8, 11, 21 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Den Hotelgutscheinen komme keine unmittelbare Zahlungsfunktion zu, weil die Inhaber gerade nicht wirtschaftlich frei über den ausgewiesenen Betrag verfügen könnten. Vielmehr würden die Gutscheine lediglich zur Inanspruchnahme von Hoteldienstleistungen der L-AG berechtigen. Ein Zufluss von Einnahmen sei erst mit Ausübung des eingeräumten Rechts --durch Leistungsbezug oder Verkauf-- anzunehmen.
- 6 Die Klägerin beantragt, das angefochtene Urteil des FG aufzuheben und die Feststellungsbescheide für die Jahre 2004 bis 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 13. November 2008 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte aus Vermietung und Verpachtung um 638.585 € (2004), um 509.972 € (2005) und um 261.830 € (2006) vermindert werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.
- 8 Mit der Ausgabe der Hotelgutscheine erlange der Gesellschafter nicht nur ein mittelbares --ggf. von weiteren Bedingungen abhängiges-- Nutzungsrecht, sondern ein unmittelbares und uneingeschränktes Verwertungsrecht in Höhe des ausgewiesenen Umsatzbetrags und damit "Geldersatz".

Entscheidungsgründe

- 9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zu Unrecht hat das FG den Zufluss der (Pacht-)Einnahmen aus den Hotelgutscheinen bereits bei deren Ausgabe angenommen und allen Gesellschaftern anteilig zugerechnet. Vielmehr führt erst die Verwertung der Gutscheine zum Zufluss bei der Klägerin und zu Sondereinnahmen der betreffenden Gesellschafter.
- 10 1. Gegenleistungen für die zeitliche Überlassung des Gebrauchs oder der Nutzung von unbeweglichem Vermögen oder aus der Veräußerung von Pachtzinsforderungen sind Einnahmen aus Vermietung und Verpachtung nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, 4 EStG (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 14. Oktober 2003 IX R 60/02, BFHE 203, 382, BStBl II 2004, 14, unter II.1.). Diese sind nach § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG innerhalb des Kalenderjahrs bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind, er also im Rahmen einer der Einkunftsarten wirtschaftlich über die nach § 8 Abs. 1 Satz 1 EStG in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter verfügen kann oder verfügt hat (ständige BFH-Rechtsprechung, z.B. Urteile vom 3. Februar 2011 VI R 66/09, BFHE 232, 497, BFH/NV 2011, 1057, unter II.1.a, und vom 20. März 2001 IX R 97/97, BFHE 195, 221, BStBl II 2001, 482, unter II.1.a).
- 11 a) Zwischen Einnahmen in Geld und solchen in Geldeswert unterscheidet der BFH anhand des Rechtsgrunds des Zuflusses. Kann der Steuerpflichtige letztlich (nur) eine Sachleistung beanspruchen, handelt es sich um eine Einnahme in Geldeswert. Kann er dagegen --zumindest wahlweise-- (auch) die Auszahlung in Geld verlangen, so liegt eine Einnahme in Geld vor. Bei Gutscheinen, die den Steuerpflichtigen lediglich zum Bezug einer von ihm selbst auszuwählenden Sach- oder Dienstleistung berechtigen und die bei einem Dritten einzulösen oder auf den Kaufpreis anzurechnen sind, liegt ein Sachbezug vor. Unerheblich ist insoweit, dass solche Gutscheine im täglichen Leben ggf. wie Bargeld verwendbar sein mögen. Denn trotz einer gewissen Handelbarkeit oder Tauschfähigkeit besteht ein solcher Gutschein nicht in Geld im Sinne der Negativabgrenzung in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG und bleibt daher Sachbezug (vgl. BFH-Urteile vom 11. November 2010 VI R 21/09, BFHE 232, 50, BStBl II 2011, 383 --Geschenkgutscheine--; vom 11. November 2010 VI R 27/09, BFHE 232, 56, BStBl II 2011, 386 --Tankkarten--, und VI R 41/10, BFHE 232, 62, BStBl II 2011, 389 --Tankgutscheine--, jeweils unter II.1.c).
- 12 b) Während Geldbeträge dem Empfänger regelmäßig schon dadurch zufließen, dass sie ihm bar ausgezahlt oder seinem Bankkonto gutgeschrieben werden (vgl. BFH-Urteil vom 28. September 2011 VIII R 10/08, BFHE 235, 361, BStBl II 2012, 315; zum Zufluss von Scheckzahlungen im Zeitpunkt der Übergabe des --gedeckten-- Schecks s. BFH-

Urteil in BFHE 195, 221, BStBl II 2001, 482, m.w.N.), führt das bloße Innehaben anderer Ansprüche oder Rechte auf geldwerte Vorteile nach ständiger Rechtsprechung des BFH (noch) nicht zum Zufluss von Einnahmen (vgl. Urteil vom 28. Oktober 2008 IX R 96/07, BFHE 223, 190, BStBl II 2009, 45, unter II.2.a). Dieser liegt grundsätzlich erst in der Erfüllung eines solchen Anspruchs, also wenn das wirtschaftliche Eigentum an einem versprochenen Gegenstand verschafft oder die geschuldete Leistung tatsächlich erbracht wird (vgl. BFH-Beschluss vom 27. Juli 2011 VI B 160/10, BFH/NV 2011, 1869, unter 1.a aa, und BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, unter II.3.a, m.w.N. --jeweils zu Aktienoptionen--). Im Einzelfall hat das FG aufgrund einer Tatsachenwürdigung zu entscheiden, ob die versprochene Leistung auf das Verschaffen der Nutzung selbst oder lediglich der Nutzungsmöglichkeit gerichtet ist (zur Abgrenzung vgl. BFH-Urteile vom 16. Dezember 1992 I R 32/92, BFHE 170, 354, BStBl II 1993, 399, unter II.B.3.a --Wohnungsberechtigungspunkte--, und vom 12. April 2007 VI R 89/04, BFHE 217, 555, BStBl II 2007, 719, unter II.2.b --Jahresnetzkarte--).

- 13** 2. Das Urteil des FG entspricht diesen Grundsätzen nicht. Es ist deshalb aufzuheben. Zwar geht das FG bezüglich der Hotelgutscheine zutreffend von (Pacht-)Einnahmen der Klägerin in Geldeswert aus und hält es insoweit für unbeachtlich, dass die Pächterin die Gutscheine im abgekürzten Leistungsweg --wie vereinbart-- direkt an die --der Klägerin insoweit zuzurechnenden-- Gesellschafter ausgegeben hat. Zu Unrecht nimmt das FG allerdings an, dass diese Einnahmen der Klägerin bereits mit Aushändigung der Wertschecks an die Gesellschafter zugeflossen sind.
- 14** a) Entgegen der Auffassung des FG sind die ausgegebenen Hotelgutscheine keine bargeldlosen, scheckähnlichen (Pacht-)Zahlungsmittel. Sie genügen schon nicht den formalen Anforderungen des Scheckgesetzes --ScheckG-- (vgl. die Mindestangaben laut Art. 1, 2 ScheckG) und sind insbesondere nicht auf die Zahlung einer bestimmten Geldsumme, sondern lediglich auf einen Preisnachlass bei Inanspruchnahme bestimmter Hoteldienstleistungen der Pächterin gerichtet. Anders als Barzahlungs- oder auch Verrechnungsschecks decken sie als "verbrieftes Nutzungsrecht" nur ein eng umgrenztes Leistungsspektrum ab, eine (wahlweise) Barauszahlung ist nicht möglich. Diese in Geldeswert bestehende Pachtzahlung fließt der Klägerin erst mit Einräumung der konkreten Nutzungsmöglichkeit für den einzelnen Gesellschafter als Entgelt nach § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG oder --im Fall des Verkaufs der Gutscheine-- dem Gesellschafter als Veräußerungspreis i.S. des § 21 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 EStG zu und ist nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG bei Inanspruchnahme mit dem Nominalwert, im Verkaufsfall dagegen mit dem tatsächlich erzielten Veräußerungspreis, zu bewerten.
- 15** b) Entgegen der Auffassung des FG ergibt sich im Streitfall aus den Leistungsbeziehungen auch kein sog. "Drei-Personen-Verhältnis", aus dem --durch die Ausgabe der Gutscheine-- ein Anspruch gegen einen Dritten und damit möglicherweise ein früherer Zuflusszeitpunkt folgen könnte. Die Vereinbarung über die Ausgabe der Hotelgutscheine wurde zwischen Pächterin und Klägerin im Rahmen eines "Nachtrags zum Pachtvertrag" getroffen. Sie ist nicht Ausfluss aus dem Gesellschaftsverhältnis zwischen Gutscheineempfängern und Klägerin, sondern sowohl formal als auch --mit Blick auf den Entgeltcharakter-- inhaltlich mit dem Pachtverhältnis selbst unmittelbar verknüpft, mit dem sie --unabhängig von möglichen Gesellschafterwechseln-- steht und fällt. Dass die Gutscheine --wie das FG zutreffend annimmt-- im abgekürzten Leistungsweg direkt an die Gesellschafter der Klägerin auszugeben waren, ändert daran nichts; aufgrund ihrer Stellung als Gesellschafter sind sie der Klägerin insoweit zuzurechnen. Anders als in Fällen, in denen der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen bei einem Dritten einzulösenden Gutschein aushändigt, sind damit im Streitfall am maßgeblichen Deckungsverhältnis dieselben Parteien beteiligt wie am Valutaverhältnis. Denn die L-AG ist als Pächterin nicht nur zur Ausgabe der Gutscheine verpflichtet, sondern --über die ihr zuzurechnenden Hotels-- auch zu deren Einlösung.
- 16** c) Aufgrund des firmeninternen Meldesystems der Pächterin ist die zutreffende Besteuerung --insbesondere hinsichtlich Zeitpunkt, Höhe und Empfänger der jeweiligen Leistung-- sichergestellt - und zwar auch bei anderweitiger Verwertung der Gutscheine.
- 17** 3. Die Sache ist spruchreif. Nach den insoweit hinreichenden, nicht angegriffenen und deshalb gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG kann der Senat in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Danach ist der Klage stattzugeben. Die Einkünfte der Klägerin aus Vermietung und Verpachtung sind wie beantragt um die der Höhe nach nicht streitigen Beträge zu mindern.
- 18** 4. Die genaue Berechnung der festzustellenden Besteuerungsgrundlagen sowie die Zurechnung bei den einzelnen Gesellschaftern wird dem FA übertragen (§ 121 Satz 1 i.V.m. § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).