Urteil vom 07. Juli 2020, VI R 14/18

Lohnzufluss bei Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm

ECLI:DE:BFH:2020:U.070720.VIR14.18.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 8 Abs 2 S 9, EStG § 8 Abs 2 S 11, AO § 164, EStG § 37b, EStG § 11, EStG § 38a Abs 1 S 2, EStG VZ 2011 , EStG VZ 2012 , EStG VZ 2013 , EStG VZ 2014

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 12. März 2018, Az: 14 K 204/16

Leitsätze

1. Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG ist auch anwendbar, wenn der Arbeitgeber die betrieblich veranlassten Sachzuwendungen an seine Arbeitnehmer pauschal gemäß § 37b EStG versteuert.

2. Sachbezüge aufgrund der Teilnahme an einem Firmenfitness-Programm sind laufender Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber sein vertragliches Versprechen, den teilnehmenden Arbeitnehmern die Nutzung bestimmter Fitnesseinrichtungen zu ermöglichen, fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit erfüllt.

3. Üblicher Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren oder Dienstleistungen tatsächlich gezahlt wird. Wird eine Ware oder Dienstleistung an Endverbraucher in der Regel nicht vertrieben, kann der Sachbezug grundsätzlich auch anhand der Kosten bemessen werden, die der Arbeitgeber seinerseits dafür aufgewendet hat. Sofern sich ein Beteiligter für die Bewertung auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert des Sachbezugs nicht entspricht.

Tenor

Die Revision des Beklagten gegen das Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts vom 13.03.2018 - 14 K 204/16 wird als unbegründet zurückgewiesen.

Die Kosten des Revisionsverfahrens hat der Beklagte zu tragen.

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), die im Streitzeitraum (Januar 2011 bis Dezember 2014) 20 Arbeitnehmer beschäftigte, schloss am 15.01.2010 mit JP einen als "Firmenfitness-Mitgliedschaftsvereinbarung" bezeichneten Vertrag über die Nutzung der X-Fitness Anlagen. Als X-Fitness bot JP für Unternehmen ein Programm an, das den Beschäftigten der Vertragspartner die Möglichkeit bot, deutschlandweit über ... Anlagen der angeschlossenen Partnereinrichtungen zu nutzen. Das Programm sah vor, dass die Unternehmen zu einem ermäßigten Preis eine bestimmte Anzahl von Nutzungslizenzen erwarben und damit das Recht erhielten, ihren Beschäftigten die Trainingsmöglichkeit bei sämtlichen Partnern der X-Fitness einzuräumen. X-Fitness stellte aufgrund entsprechender Verträge die Nutzungsmöglichkeit der Anlagen für die Teilnehmer sicher.

2 Die Laufzeit des zwischen der Klägerin und JP abgeschlossenen Vertrags begann am 01.02.2010 und betrug zunächst zwölf Monate. Sie verlängerte sich jeweils für weitere zwölf Monate, wenn der Vertrag nicht unter Einhaltung einer Kündigungsfrist von mindestens zwei Monaten vor dem jeweiligen Beendigungszeitpunkt gekündigt wurde. Nach Ziff. 3.2 des Vertrags hatte die Klägerin für die von ihr erworbenen 20 Lizenzen pro Monat

jeweils netto 42,25 € (Einheitstarif) zu zahlen. Die monatliche Vergütung betrug hiernach insgesamt 1.005,55 € (845 € zzgl. 160,55 € Umsatzsteuer). Mit dieser Vergütung war neben der Vermittlungs- und Beratungstätigkeit von JP auch die grundsätzliche Nutzung der Anlagen für die Arbeitnehmer der Klägerin abgegolten. Bei den Anlagen handelte es sich in der Regel um Fitness-Studios. Zusatzleistungen in den Anlagen (wie z.B. Getränke oder die Nutzung von Solarien) waren nicht erfasst und mussten von den Teilnehmern vor Ort direkt gezahlt werden.

3 Die Abwicklung des Firmenfitness-Programms erfolgte dergestalt, dass die Klägerin an X-Fitness eine Namensliste mit den teilnehmenden Personen übersandte, im Anschluss einen von X-Fitness erstellten Serienbrief ausdruckte und diesen den teilnehmenden Beschäftigten als Trainingsberechtigung zur Verfügung stellte. Die Klägerin war vertraglich verpflichtet, die Namensliste stets aktuell zu halten. Die Teilnehmer erhielten gegen Zahlung einer unmittelbar an X-Fitness zu entrichtenden Gebühr in Höhe von 15 € anschließend einen Mitgliedsausweis, der zum Ende der Trainingsberechtigung zurückzugeben war.

4 Alle Beschäftigten der Klägerin, die sich für das Firmenfitness-Programm anmeldeten, zahlten an diese monatlich einen Eigenanteil in Höhe von zunächst 16 €, der sich ab Februar 2014 auf 20 € erhöhte.

5 Die Beschäftigten begannen und beendeten ihre Teilnahme an dem Programm teilweise auch während des laufenden Kalenderjahres, ohne dass damit immer zugleich auch das Arbeitsverhältnis endete. Die An- und Abmeldungen wurden von den Beschäftigten gegenüber der Klägerin regelmäßig formlos erklärt und von dieser an X-Fitness weitergeleitet. Das von der Klägerin erstellte Muster für eine schriftliche "Teilnahmeerklärung für den Betriebssport" wurde nur von einem Arbeitnehmer unterschrieben und beinhaltete in diesem Fall eine Teilnahme von neun Monaten und eine Verlängerung von einem Jahr, falls die Teilnahme nicht drei Monate vorher gekündigt wurde.

6 Die Klägerin ging davon aus, dass durch die Teilnahme der Arbeitnehmer an dem Firmenfitness-Programm die 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 des Einkommensteuergesetzes (EStG) in den im Streitzeitraum geltenden Fassungen aufgrund der von den Beschäftigten zu leistenden Eigenanteile nicht überschritten werde und deshalb kein geldwerter Vorteil zu versteuern sei.

7 Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Prüferin hingegen die Auffassung, dass den teilnehmenden Arbeitnehmern der aus der Nutzungsmöglichkeit resultierende geldwerte Vorteil aufgrund der einjährigen Vertragsbindung der Klägerin im Zeitpunkt der Überlassung der Teilnahmeberechtigung für den Zeitraum eines Jahres zugeflossen sei. Die Prüferin ermittelte in ihrem Prüfungsbericht eine Lohnsteuernachforderung gegenüber der Klägerin gemäß § 37b EStG wegen der ihren Arbeitnehmern vergünstigt eingeräumten Trainingsberechtigungen in Höhe von 5.933,74 €. Dabei ging sie von Zuwendungen in Höhe von 3.303,60 € (2011), 3.353,04 € (2012), 4.136,50 € (2013) und in Höhe von 8.986,00 € (2014) aus, auf die sie den Pauschsteuersatz von 30 % gemäß § 37b Abs. 1 Satz 1 i.V.m. Abs. 2 Satz 1 EStG anwendete. Nach den Ausführungen im Prüfungsbericht hatte die Klägerin die Pauschalversteuerung der Sachbezüge nach § 37b EStG beantragt.

8 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) folgte der Ansicht der Prüferin und erließ einen entsprechenden Nachforderungsbescheid.

9 Das Finanzgericht (FG) gab der hiergegen nach erfolglosem Vorverfahren erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2018, 942 veröffentlichten Gründen statt.

10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

11 Es beantragt,
das Urteil des FG aufzuheben und die Klage abzuweisen.

12 Die Klägerin beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

13 Die Revision des FA ist unbegründet und zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

14 Das FG hat im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin wegen der ihren Arbeitnehmern vergünstigt zugewandten Trainingsberechtigungen keine Lohnsteuer gemäß § 37b Abs. 2 EStG schuldet.

15 1. Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer (für Nicht-Arbeitnehmer) einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (§ 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) und für Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG (§ 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG), die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben.

16 § 37b Abs. 1 EStG gilt gemäß § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit die Zuwendungen nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

17 a) § 37b EStG räumt dem Steuerpflichtigen (Unternehmen) ein Pauschalierungswahlrecht ("können") ein (Senatsurteil vom 15.06.2016 - VI R 54/15, BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 13, m.w.N.). Der in § 37b EStG zum Steuerpflichtigen erklärte Zuwendende kann die grundsätzlich beim Zuwendungsempfänger entstehende Einkommensteuer im Wege der Pauschalierung als eigene übernehmen. Die Sachzuwendungen und die Pauschsteuer bleiben dann bei der Einkünfteermittlung des Zuwendungsempfängers außer Ansatz (§ 37b Abs. 3 Sätze 1 und 2 EStG).

18 Das Pauschalierungswahlrecht muss nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG bei Sachzuwendungen an Nicht-Arbeitnehmer (Kunden, Geschäftsfreunde, deren Arbeitnehmer) "für alle" Zuwendungen und Geschenke eines Wirtschaftsjahres einheitlich ausgeübt werden. Entsprechendes gilt für die Pauschalierungsmöglichkeit bei Sachzuwendungen an eigene Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen nach § 37b Abs. 2 EStG. Auch insoweit hat der Steuerpflichtige nur die Wahl zwischen dem vollständigen Verzicht auf Pauschalierung und der Pauschalierung sämtlicher Sachzuwendungen, wobei die Pauschalierungswahlrechte nach § 37b Abs. 1 Satz 1 EStG und nach § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG unabhängig voneinander wahrgenommen werden können (Senatsurteil in BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 14 und Rz 15). Ausgeübt werden die Pauschalierungsmöglichkeiten nach § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG durch Abgabe einer entsprechenden Lohnsteuer-Anmeldung nach § 37b Abs. 4 EStG.

19 b) Das FG hat offengelassen, ob die Klägerin im Streitfall in ihren --gegebenenfalls auch geänderten-- Lohnsteuer-Anmeldungen die Pauschalierung der Lohnsteuer für die betrieblich veranlassten Zuwendungen an ihre Arbeitnehmer i.S. von § 37b Abs. 2 EStG gewählt hat. Ein formloser Antrag auf Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 2 EStG würde hierzu nach den oben dargelegten Maßstäben jedenfalls nicht ausreichen. Dies gilt --entgegen der vom FA vertretenen Auffassung-- auch für die (erstmalige) Ausübung oder Änderung des Wahlrechts während einer Schlussbesprechung im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung.

20 Zwar steht es dem Steuerpflichtigen frei, seine Wahlrechte gemäß § 37b EStG auch nach Abgabe einer Lohnsteuer-Anmeldung erstmalig oder anderweitig auszuüben. Dies kann gemäß § 37b Abs. 4 Satz 1 EStG jedoch nicht formlos, sondern nur in einer Lohnsteuer-Anmeldung geschehen (Senatsurteil in BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 27). Hierbei kann es sich auch um eine z.B. nach § 164 Abs. 2 der Abgabenordnung (AO) zulässiger Weise geänderte Lohnsteuer-Anmeldung handeln. Die (erstmalige) Ausübung des Wahlrechts muss dabei ebenso wie dessen Widerruf schon aus Gründen der Rechtsklarheit und Rechtssicherheit durch Abgabe einer (geänderten) Pauschsteueranmeldung gegenüber dem Betriebsstättenfinanzamt (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG) erfolgen (Senatsurteil in BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 27).

21 c) Die Vorentscheidung ist wegen der fehlenden Feststellungen des FG zur (wirksamen) Ausübung des Pauschalierungswahlrechts im Streitfall allerdings nicht aufzuheben. Denn selbst wenn die Klägerin die Pauschalierung der Sachzuwendungen an ihre Arbeitnehmer gemäß § 37b Abs. 2 EStG wirksam gewählt hätte, müssen die streitigen Sachbezüge gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG (in den im Streitzeitraum geltenden Fassungen) außer Ansatz bleiben.

22 2. Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 2 EStG erfasst nicht alle Zuwendungen schlechthin. § 37b EStG beschränkt sich vielmehr auf Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine

besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl (Senatsurteil vom 21.02.2018 - VI R 25/16, BFHE 260, 526, BStBl II 2018, 389, Rz 13, m.w.N.).

23 Zwischen den Beteiligten steht zu Recht nicht in Streit, dass die Klägerin ihren Arbeitnehmern durch die vergünstigten Trainingsberechtigungen dem Grunde nach gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG steuerbare Sachbezüge i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn zugewandt hat. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.

24 3. Die geldwerten Vorteile aus den vergünstigt zugewandten Trainingsberechtigungen bleiben jedoch gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG außer Ansatz.

25 Nach diesen Vorschriften bleiben Sachbezüge, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind, außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 € im Kalendermonat nicht übersteigen.

26 a) Die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG ist auch anwendbar, wenn der Arbeitgeber die betrieblich veranlassten Sachzuwendungen an seine Arbeitnehmer pauschal gemäß § 37b Abs. 2 EStG versteuert.

27 Zwar gilt § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG nach dem Wortlaut des Gesetzes nur für Sachzuwendungen, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind. Dies trifft auf betrieblich veranlasste Sachzuwendungen an Arbeitnehmer, die nach § 37b Abs. 2 EStG pauschal versteuert werden (müssen), aber nicht zu. Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind gemäß § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG vielmehr die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer. § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG enthält für die Bewertung der Zuwendungen nach § 37b Abs. 2 EStG eine eigenständige Bemessungsgrundlage. Diese verdrängt in ihrem Anwendungsbereich die Bewertung nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (Senatsurteil vom 13.05.2020 - VI R 13/18, BFHE 269, 80; Graw in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 37b Rz B43).

28 Der Gesetzgeber hat allerdings durch § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG in den im Streitzeitraum geltenden Fassungen für bestimmte Sondertatbestände, für die in § 8 Abs. 2 Sätze 2 bis 8 bzw. 10 EStG und § 8 Abs. 3 EStG besondere gesetzliche Bewertungsregeln bestehen, die Pauschalierung nach § 37b EStG ausdrücklich ausgeschlossen (s. dazu BTDrucks 16/2712, S. 56). Die 44 €-Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG in den im Streitzeitraum geltenden Fassungen wird in § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG jedoch nicht erwähnt. Daraus schließt der Senat, dass die 44 €-Freigrenze auch in den Fällen der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen grundsätzlich Anwendung finden soll (ebenso Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 19.05.2015 - IV C 6-S 2297-b/14/10001, BStBl I 2015, 468, Rz 17; Schmidt/Loschelder, EStG, 39. Aufl., § 37b Rz 22; Niermann, Der Betrieb 2015, 1242, 1246). Der Gesetzgeber ging ersichtlich davon aus, dass Sachbezüge bis zur Freigrenze von 44 € bei der Besteuerung außer Ansatz bleiben und deshalb nicht von der Pauschalierung nach § 37b EStG erfasst werden. Ausgehend hiervon ist es konsequent, dass § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG nicht als Ausschlusstatbestände in § 37b Abs. 2 Satz 2 EStG aufgenommen worden sind.

29 b) Im Rahmen der Prüfung, ob Sachzuwendungen die 44 €-Freigrenze überschreiten oder nicht, ist die Bewertung der fraglichen Zuwendungen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG vorzunehmen. Eine Bewertung nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG kommt insoweit nicht in Betracht. Denn die Anwendung dieser Bemessungsgrundlage setzt voraus, dass die fragliche Sachzuwendung gemäß § 37b EStG pauschal versteuert wird. Dies ist --wie oben dargelegt -- bei Zuwendungen, die die 44 €-Freigrenze nicht überschreiten, aber gerade nicht der Fall.

30 c) Gegenstand der Bewertung sind die von der Klägerin ihren Arbeitnehmern zugewandten Sachbezüge. Hierbei handelte es sich im Streitfall --wie oben unter II.2. dargelegt -- um die von der Klägerin ihren Arbeitnehmern verbilligt zugewandten Trainingsberechtigungen. Die Klägerin hat ihren Arbeitnehmern, die an dem Firmenfitness-Programm teilnahmen, in Höhe der Verbilligung nach Anrechnung der von den Arbeitnehmern gezahlten Entgelte Sachbezüge zugewandt.

31 Die Zuwendung bestand nach den den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) in der Einräumung eines verbilligten Nutzungsrechts der Anlagen. Allein durch die Übergabe der schriftlichen Trainingsberechtigung bzw. durch den Erwerb des Mitgliedsausweises hat die Klägerin den Arbeitnehmern keinen verbrieften Anspruch gegen X-Fitness auf Nutzung der Anlagen eingeräumt. Unmittelbare Vertragsbeziehungen zwischen den Arbeitnehmern und JP bzw. X-Fitness bestanden nicht. Vielmehr hatten die Arbeitnehmer (lediglich) gegenüber der Klägerin einen (fortlaufend zu erfüllenden) Anspruch darauf, dass sie die Anlagen (verbilligt) nutzen

konnten. Die Arbeitnehmer waren zudem nur insoweit zum Training in den Anlagen berechtigt, als sie in den von der Klägerin stets aktuell zu haltenden und an X-Fitness zu übersendenden Namenslisten verzeichnet waren.

32 d) Diese geldwerten Vorteile sind den teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich zugeflossen, wie das FG im Ergebnis zutreffend entschieden hat.

33 aa) Gemäß § 11 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Einnahmen innerhalb des Kalenderjahres bezogen, in dem sie dem Steuerpflichtigen zugeflossen sind. Nach § 11 Abs. 1 Satz 4 EStG gilt für den Zufluss von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG.

34 Nach § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG gilt laufender Arbeitslohn als in dem Kalenderjahr bezogen, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet; in den Fällen des § 39b Abs. 5 Satz 1 EStG tritt der Lohnabrechnungszeitraum an die Stelle des Lohnzahlungszeitraums. Gemäß § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG wird Arbeitslohn, der nicht als laufender Arbeitslohn gezahlt wird (sonstige Bezüge), in dem Kalenderjahr bezogen, in dem er dem Arbeitnehmer zufließt.

35 § 38a Abs. 1 Satz 2 und 3 EStG definieren die Begriffe laufender Arbeitslohn und sonstige Bezüge nicht ausdrücklich. Nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats ist laufend gezahlter Arbeitslohn (§ 38a Abs. 1 Satz 2 EStG) nur ein solcher, der dem Arbeitnehmer regelmäßig fortlaufend zufließt (Senatsurteil vom 24.08.2017 - VI R 58/15, BFHE 259, 321, BStBl II 2018, 72, Rz 21, m.w.N.; ebenso R 39b.2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Richtlinien). Dies trifft z.B. auf Monatsgehälter, Wochen- und Tagelöhne zu, aber auch auf geldwerte Vorteile aus der ständigen Überlassung von Dienstwagen zur privaten Nutzung. Maßgeblich ist, ob der Arbeitslohn einem (laufenden) Lohnzahlungszeitraum zugehörig gezahlt wird oder nicht. Als Lohnzahlungszeitraum ist der Zeitraum anzusehen, für den der Arbeitslohn gezahlt wird; er richtet sich nach den arbeitsrechtlichen Vereinbarungen (Senatsurteile vom 11.06.1970 - VI R 67/68, BFHE 99, 310, BStBl II 1970, 664, und vom 10.03.2004 - VI R 27/99, BFH/NV 2004, 1239, m.w.N.). Laufender Arbeitslohn ist danach durch seinen arbeitsvertraglich definierten Lohnzahlungszeitraum gekennzeichnet, der --rein zeitlich betrachtet-- den Regelfall der Entlohnung darstellt (Urteil des Bundessozialgerichts --BSG-- vom 14.12.2017 - B 10 EG 7/17 R, BSGE 125, 62, Rz 28).

36 Wird Arbeitslohn nicht laufend gezahlt, handelt es sich hingegen um einen sonstigen Bezug i.S. von § 38a Abs. 1 Satz 3 EStG (Senatsurteil in BFHE 259, 321, BStBl II 2018, 72, Rz 21). Zu den sonstigen Bezügen gehören damit jene Lohnzahlungen, deren Zahlungszeiträume sich von dem regelmäßigen Zahlungsturnus für Arbeitslohn nicht nur unerheblich unterscheiden. Einen sonstigen Bezug stellen also Zahlungen dar, die entweder nicht für bestimmte (aufeinanderfolgende) Zeiträume erfolgen oder solche, die den üblichen Lohnzahlungszeitraum erheblich überschreiten (BSG-Urteil in BSGE 125, 62, Rz 31; Senatsurteil in BFHE 259, 321, BStBl II 2018, 72, Rz 21).

37 bb) Nach diesen Maßstäben handelte es sich bei den von der Klägerin ihren Arbeitnehmern verbilligt zugewandten Trainingsberechtigungen um laufenden Arbeitslohn i.S. von § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG, der den Arbeitnehmern regelmäßig und nicht einmalig im Kalenderjahr mit der Aushändigung der Trainingsberechtigung bzw. des Mitgliedsausweises zufloss.

38 Für den Zufluss von Arbeitslohn kommt es nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats nicht auf das Innehaben von Ansprüchen (gegen den Arbeitgeber), sondern auf die Erfüllung dieser Ansprüche an. Zuflusszeitpunkt ist der Tag, an dem der Arbeitnehmer durch die Erfüllung seines Anspruchs die wirtschaftliche Verfügungsmacht erlangt (z.B. Senatsurteile vom 20.11.2008 - VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, und vom 23.08.2017 - VI R 4/16, BFHE 259, 304, BStBl II 2018, 208; Senatsbeschluss vom 23.07.1999 - VI B 116/99, BFHE 189, 403, BStBl II 1999, 684), also der Zeitpunkt, in dem der Arbeitgeber die geschuldete Leistung tatsächlich erbringt (Senatsurteil vom 25.11.1993 - VI R 45/93, BFHE 173, 65, BStBl II 1994, 254). Auch § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG setzt dabei den tatsächlichen Zufluss i.S. von § 11 Abs. 1 EStG voraus (Senatsurteil vom 29.05.2008 - VI R 57/05, BFHE 221, 177, BStBl II 2009, 147; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 38a Rz 2; Tillmann in Herrmann/Heuer/Raupach, § 38a EStG Rz 16). Nur zugeflossener Arbeitslohn unterliegt der Einkommensteuer und dem Lohnsteuerabzug. § 38a Abs. 1 Satz 2 EStG macht davon keine Ausnahme. Er dient nur der Vereinfachung des Lohnsteuerabzugsverfahrens, indem laufender Arbeitslohn zeitlich zugeordnet wird (Senatsurteile in BFHE 221, 177, BStBl II 2009, 147, und vom 22.02.2018 - VI R 17/16, BFHE 260, 532, BStBl II 2019, 496, Rz 26).

39 Durch die bloße Aushändigung der ausgedruckten Trainingsberechtigung bzw. des Mitgliedsausweises hatte die Klägerin ihr Leistungsversprechen gegenüber ihren Arbeitnehmern unter den im Streitfall gegebenen Umständen noch nicht erfüllt, da --wie ausgeführt-- diese Papiere keinen verbrieften Anspruch gegen X-Fitness auf Nutzung der Anlagen beinhalteten.

40 Die Klägerin erfüllte das vertragliche Versprechen, ihren an dem Firmenfitness-Programm teilnehmenden Arbeitnehmer die Nutzung der Anlagen verbilligt zu ermöglichen, vielmehr fortlaufend durch Einräumung der tatsächlichen Nutzungsmöglichkeit. Diese stand den Arbeitnehmern während der (monatlichen) Lohnzahlungszeiträume ständig zur Verfügung. Der Zufluss kann dabei nicht mit dem Entstehen des Nutzungsrechts sondern erst mit der laufenden Nutzungsmöglichkeit angenommen werden (s. dazu auch Senatsurteil vom 19.08.2004 - VI R 33/97, BFHE 207, 230, BStBl II 2004, 1076, m.w.N.). Es handelt sich um die sukzessive Erfüllung der auf dem Arbeitsverhältnis beruhenden Vereinbarung zwischen der Klägerin und den am Firmenfitness-Programm teilnehmenden Arbeitnehmern. Die fraglichen Zuwendungen erfolgten damit nicht abweichend von den laufenden (monatlichen) Lohnzahlungszeiträumen.

41 Dies gilt auch für Arbeitnehmer, die die schriftliche "Teilnahmeerklärung für den Betriebssport" unterzeichnet haben. Insoweit ist es für das Vorliegen von laufendem Arbeitslohn insbesondere ohne Bedeutung, dass eine Kündigung der Vereinbarung über die Teilnahme am Betriebssport durch die betreffenden Arbeitnehmer nur zum Ende eines Jahres möglich war. Ebenso ist es --entgegen der Auffassung des FA-- für die Frage des Zuflusses unerheblich, ob die Vereinbarung über die Teilnahme an dem Firmenfitness-Programm befristet oder unbefristet erfolgte. Denn dies ändert nichts daran, dass die Klägerin ihre Verpflichtung, den Arbeitnehmern eine vergünstigte Trainingsberechtigung zur Verfügung zu stellen, fortlaufend während der regelmäßigen Lohnzahlungszeiträume erfüllte.

42 Ein anderes Ergebnis ergibt sich auch nicht durch den Hinweis des FA auf das Senatsurteil vom 14.11.2012 - VI R 56/11 (BFHE 239, 410, BStBl II 2013, 382). Diesem Urteil liegt ein mit dem Streitfall nicht vergleichbarer Sachverhalt zugrunde. Der Senat hat dort entschieden, dass der geldwerte Vorteil, den der Arbeitgeber dadurch gewährt, dass er durch Vereinbarung mit einem Verkehrsunternehmen seinen Arbeitnehmern das Recht zum vergünstigten Erwerb einer Jahresnetzkarte (Jobticket) einräumt, mit Ausübung des Bezugsrechts, d.h. mit dem Erwerb der Jahresnetzkarte zufließt (bestätigt durch Senatsurteil vom 26.09.2019 - VI R 23/17, BFHE 266, 214, BStBl II 2020, 162, Rz 15 und 16 für die Ausreichung unentgeltlicher oder verbilligter Fahrtberechtigungen). In jenem Fall hatte der Arbeitgeber in dem Zeitpunkt, in dem die Arbeitnehmer ihr Bezugsrecht ausübten, deren Anspruch auf den verbilligten Erwerb des Jobtickets bei dem Verkehrsunternehmen (vollständig) erfüllt. Damit war der Arbeitslohn als sonstiger Bezug zugeflossen. Die Arbeitnehmer, die das Jobticket (vergünstigt) erworben hatten, hatten in der Folge insoweit keine Ansprüche mehr gegen ihren Arbeitgeber sondern nur noch gegenüber dem Verkehrsunternehmen, das die Beförderungsleistungen zu erbringen hatte. Entscheidend war für den Senat insoweit, dass der Arbeitgeber durch die Aushändigung der Fahrscheine sein (tarifvertraglich geregeltes) Leistungsversprechen erfüllt hatte.

43 e) Nach alledem ist für die Bewertung der Sachbezüge im Streitfall der monatlich zugeflossene geldwerte Vorteil maßgeblich. Dieser ist gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen.

44 aa) Üblicher Endpreis i.S. von § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist der Preis, der im allgemeinen Geschäftsverkehr von Letztverbrauchern für identische bzw. gleichartige Waren tatsächlich gezahlt wird (Senatsurteile vom 17.06.2005 - VI R 84/04, BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795, und vom 06.06.2018 - VI R 32/16, BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 19, m.w.N.). Vergleichspreis ist grundsätzlich der günstigste Einzelhandelspreis am Markt (z.B. Senatsurteil vom 12.04.2007 - VI R 36/04, BFH/NV 2007, 1851). Der übliche Endpreis ist für die konkrete --verbilligt oder unentgeltlich-- überlassene Ware oder Dienstleistung des fraglichen Herstellers oder Dienstleisters zu ermitteln (Senatsurteil in BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 22).

45 Auch wenn der Wert eines vom Arbeitgeber erlangten Vorteils sich hiernach nicht stets und unmittelbar in den Kosten abbildet, die der Arbeitgeber selbst dafür entrichtet hat, ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, den Wert eines dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Sachbezugs anhand der Kosten zu bemessen, die der Arbeitgeber seinerseits dafür aufgewendet hat, sofern der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung aus Quellen bezogen hat, die auch Endverbrauchern zugänglich sind, und die Kosten um etwaige Nachlässe (etwa Mengenrabatte) bereinigt werden, die Endverbraucher nicht erhalten hätten. Nichts anderes gilt, wenn die überlassene Ware oder Dienstleistung des fraglichen Herstellers oder Dienstleisters an Endverbraucher in der Regel überhaupt nicht vertrieben wird. Denn in einem solchen Fall gibt es regelmäßig keinen günstigsten Einzelhandelspreis für die betreffende Ware oder Dienstleistung am Markt. Sofern sich ein Beteiligter für die Bewertung auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert des Sachbezugs nicht entspricht (Senatsurteil in BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 23, m.w.N.).

46 Ist der übliche Endpreis des Sachbezugs nicht festzustellen, ist er zu schätzen (Senatsurteile vom 15.05.2013 - VI R 44/11, BFHE 241, 369, BStBl II 2014, 589, Rz 20, und in BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795; Senatsbeschluss vom 24.07.2008 - VI B 7/08, BFH/NV 2008, 1838). Es obliegt dem FG als Tatsacheninstanz, den von den Beteiligten gefundenen Wert im Wege tatrichterlicher Würdigung zu überprüfen und gegebenenfalls durch eine eigenständige Schätzung zu ersetzen (Senatsurteil in BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 28).

47 Der im Wege der Schätzung ermittelte Wertansatz ist als Tatsachenwürdigung für das Revisionsgericht nach § 118 Abs. 2 FGO bindend, es sei denn, die Wertermittlung enthält einen Rechtsirrtum, verstößt gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze oder beruht auf einem Verfahrensmangel (Senatsurteile vom 15.12.1978 - VI R 36/77, BFHE 127, 26, BStBl II 1979, 629, und in BFHE 210, 291, BStBl II 2005, 795; Senatsbeschluss vom 23.01.2007 - VI B 115/06, BFH/NV 2007, 889).

48 bb) Im Streitfall hat das FG davon abgesehen, den Wert der den Arbeitnehmern zugewandten Sachbezüge anhand der Kosten der Klägerin für den Erwerb der Trainingsberechtigungen zu bemessen. Es hat den Sachbezug vielmehr auf der Basis der von X-Fitness mitgeteilten durchschnittlichen Aufnahme- und Nutzungsentgelte mit 59 € im ersten Jahr der Mitgliedschaft und 53,50 € (2011 bis 2013) bzw. 57,50 € (2014) in den Folgejahren geschätzt. Unter Berücksichtigung der von den Arbeitnehmern geleisteten Zuzahlungen von monatlich 16 € (Januar 2011 bis Januar 2014) bzw. 20 € (ab Februar 2014) lag hiernach keine Überschreitung der 44 €-Freigrenze vor.

49 Die Schätzung des FG ist jedoch rechtsfehlerhaft; sie bindet den Senat daher nicht. Das FG durfte nach den oben dargelegten Maßstäben die Sachbezüge nicht auf der Grundlage durchschnittlicher Aufnahme- und Nutzungsentgelte bewerten; es hätte den günstigsten (Einzelhandels-)Preis am Markt (unter Heranziehung der Beteiligten) im Schätzwege ermitteln und bei der Vorteilsbewertung ansetzen müssen. Die Vorentscheidung ist auch wegen dieses Rechtsfehlers allerdings nicht aufzuheben, da sie sich aus anderen Gründen im Ergebnis als richtig darstellt. Es kommt deshalb auch nicht auf die im Revisionsverfahren vom FA gegen die Vorteilsbewertung durch das FG vorgebrachten Einwände an.

50 Nach den vorgenannten Grundsätzen sind die von der Klägerin ihren Arbeitnehmern im Streitfall zugewandten Sachbezüge nämlich anhand der Kosten zu bewerten, die die Klägerin als Arbeitgeberin hierfür aufgewandt hat. Denn eine identische oder gleichartige Dienstleistung, wie sie die Klägerin ihren Arbeitnehmern mit den Trainingsberechtigungen verbilligt zugewandt hat, wurde fremden Endverbrauchern am Markt überhaupt nicht angeboten. Die Nutzung der von X-Fitness bundesweit ... vermittelten Anlagen wurde nach den tatsächlichen, den Senat bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) nur gegenüber Unternehmen angeboten, die eine bestimmte Anzahl von Nutzungslizenzen erwarben. Endverbraucher wie die Arbeitnehmer der Klägerin hatten daher keine Möglichkeit, eine solche Trainingsberechtigung zu erwerben. Die Trainingsberechtigung war angesichts der Vielzahl der Anlagen und der Verschiedenartigkeit der dort angebotenen (sportlichen) Aktivitäten auch nicht mit einer üblichen Mitgliedschaft in einem Fitness-Studio vergleichbar. Wird eine identische oder vergleichbare Leistung fremden Endverbrauchern am Markt nicht angeboten, ist eine Schätzung des mit dem verbilligten Leistungsbezug verbundenen geldwerten Vorteils anhand der Kosten des Arbeitgebers --wie unter II.3.e aa ausgeführt-- von Rechts wegen grundsätzlich nicht zu beanstanden. Dass die Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der von der Klägerin aufgewandten Kosten dem objektiven Wert des Sachbezugs nicht entspricht, hat das FA nicht substantiiert dargelegt. Mit neuem tatsächlichem Vorbringen zum Wert der Sachbezüge kann das FA in der Revisionsinstanz nicht (mehr) gehört werden.

51 cc) Nach diesen Maßstäben war die 44 €-Freigrenze im Streitfall nicht überschritten. Die Klägerin hatte nach der Firmenfitness-Mitgliedschaftsvereinbarung für 20 Trainingslizenzen 1.005,55 € zu zahlen, sodass die Kosten der Klägerin pro Lizenz 50,28 € einschließlich Umsatzsteuer betrugen. Abzüglich der von Arbeitnehmern an die Klägerin geleisteten Zuzahlungen von monatlich 16 € (Januar 2011 bis Januar 2014) bzw. 20 € (ab Februar 2014) waren die Sachbezüge, die die Klägerin ihren an dem Firmenfitness-Programm teilnehmenden Arbeitnehmern monatlich in Form der verbilligten Trainingsberechtigungen zuwandte, folglich mit 34,28 € (Januar 2011 bis Januar 2014) bzw. 30,28 € (ab Februar 2014) zu bewerten. Die Sachbezüge blieben damit gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 bzw. Satz 11 EStG außer Ansatz.

52 4. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de