

Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG jede nicht in Geld bestehende Einnahme

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. Sachbezüge i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG liegen auch dann vor, wenn der Arbeitgeber seine Zahlung an den Arbeitnehmer mit der Auflage verbindet, den empfangenen Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden (Änderung der Rechtsprechung gegenüber Senatsurteil vom 27. Oktober 2004 VI R 51/03, BFHE 207, 314, BStBl II 2005, 137).

3. Räumt der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer das Recht ein, bei einer bestimmten Tankstelle auf seine Kosten tanken zu dürfen, liegt ein Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG vor.

EStG § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9, § 19 Abs. 1

Urteil vom 11. November 2010 VI R 27/09

Vorinstanz: FG Baden-Württemberg vom 18. Dezember 2008
13 K 2626/07 (EFG 2009, 1373)

Gründe

- 1 I. Streitig ist, ob ein steuerfreier Sachbezug oder ein steuerpflichtiger Barlohn vorliegt.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), ein Zusammenschluss von Rechtsanwälten in der Rechtsform einer Gesellschaft bürgerlichen Rechts, räumte ihren Arbeitnehmern in den Streitjahren (2003 bis 2006) das Recht ein, bei einer Vertragstankstelle auf ihre --der Klägerin-- Kosten gegen Vorlage einer elektronischen Karte zu tanken. Auf dieser Karte waren die Literzahl eines bestimmten Kraftstoffs und der Höchstbetrag von 44 € gespeichert. Eine lohnsteuerliche Erfassung erfolgte insoweit nicht.
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat auf Grundlage einer Lohnsteuer-Außenprüfung die Auffassung, dass die Zuwendung eines Benzingutscheins, auf dem neben der Ware auch ein Höchstbetrag von 44 € angegeben ist, kein Sachbezug, sondern eine Barlohnzuwendung sei, so dass die monatliche Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) für Sachbezüge nicht gelte. Das FA setzte daher mit Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer nebst Annexsteuern Nachforderungsbeträge in Höhe von insgesamt 9.299,84 € gegenüber der Klägerin fest.
- 4 Der dagegen eingelegte Einspruch blieb erfolglos. Das FA stützte sich dazu insbesondere darauf, dass nach R 31 Abs. 1 Satz 7 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) 2004 ff. ein bei einem Dritten einzulösender Gutschein dann kein Sachbezug sei, wenn neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware oder Dienst-

leistung ein anzurechnender Betrag oder Höchstbetrag angegeben sei.

5 Das Finanzgericht (FG) wies die dagegen erhobene Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1373 veröffentlichten Gründen im Wesentlichen mit der Erwägung ab, dass Zuwendungen, die wirtschaftlich Bargeldersatz darstellten und ohne nennenswerten Aufwand in Geld umgerechnet werden könnten, unter § 8 Abs. 1 EStG fielen. Hierauf sei die nur für Sachbezüge geltende Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht auszudehnen.

6 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts.

7 Sie beantragt,

das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 18. Dezember 2008 sowie den Nachforderungsbescheid des FA vom 29. Mai 2007 in Form der Einspruchsentscheidung vom 24. Oktober 2007 aufzuheben.

8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9 II. Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur 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 da-

nach, 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 daher 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 Sachlohnzu-

wendung 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 LStR 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 Notwen-

digkeit, 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. a) Das FG hat nach Maßgabe der vorgenannten Grundsätze zu Unrecht die von der Klägerin an ihre Arbeitnehmer ausgehändigte Tankkarte als eine Barlohnzuwendung qualifiziert und daher die besondere Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG nicht angewendet. Denn die von der Klägerin ausgegebenen Tankkarten berechtigten die Arbeitnehmer lediglich, bei der Vertragstankstelle auf Kosten der Klägerin Treibstoff zu beziehen. Dagegen liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Arbeitnehmer der Klägerin anstelle der ausgehändigten Tankkarten auch einen Barlohn in Höhe von 44 € hätten beanspruchen können.

20 b) Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze kann das FA nicht mit Erfolg einwenden, dass die Karte mit einem bei der Tankstelle einlösbaren Geldschein vergleichbar sei, weil sie die Arbeitnehmer der Klägerin gegenüber dem Kassenspersonal der Tankstelle legitimiere, Kraftstoff auf Rechnung der Klägerin zu beziehen. Denn entscheidend ist der Rechtsgrund des den Arbeitnehmern zufließenden Vorteils, hier also die zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern getroffene arbeitsvertragliche Vereinbarung, monatlich Treibstoff bis zu einem Wert von 44 € von der Klägerin als Arbeitgeberin beanspruchen zu können. Unerheblich bleibt für die Einordnung als Geld- oder Sachleistung, in welcher Weise die Klägerin den jeweiligen Sachleistungsanspruch ihrer Arbeitnehmer erfüllt, insbesondere, ob der Arbeitnehmer sich die zugesagte Sache oder Dienstleistung unmittelbar von der Klägerin selbst aushändigen lässt oder ob er die Sache auf Kosten der Klägerin bei einem Dritten, hier der Tankstelle, bezieht.

21 Das FA kann sich auch nicht darauf berufen, dass § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG allein bezwecke, nur solche Einnahmen von der Besteuerung freizustellen, deren zutreffende Einordnung und Bewertung ansonsten in keinem Verhältnis zu den steuerlichen Auswirkungen stünden, weshalb eine Geldleistung immer dann anzunehmen sei, wenn Bezugspunkt der Zuwendung ein Geldbetrag sei. Denn § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG selbst setzt mit der dort normierten Freigrenze von 50 €/44 € im Kalendermonat die Sachzuwendung notwendigerweise zu einem Geldbetrag in Bezug, um eben den Vorteil für steuerliche Zwecke bewerten zu können. Nichts anderes macht der zuwendende Arbeitgeber. Angesichts dessen kann der Angabe einer in einem Geldbetrag ausgedrückten Wertgrenze nicht die Funktion zukommen, die Geldzuwendung von der Sachzuwendung abzugrenzen. Daher ist entgegen der Auffassung des FA nicht erst dann von einer Sachzuwendung auszugehen, wenn Art und Menge der Zuwendung konkretisiert und der Arbeitnehmer ohne eigene Auswahlentscheidung ist. Denn auch wenn der Arbeitnehmer selbst aus einem großen Angebot eine beliebige Sache oder Dienstleistung auswählt, bleibt dieser dann durch den Arbeitnehmer selbst konkretisierte Vorteil eine Sachzuwendung.

22 Zwar wendet das FA zutreffend ein, dass es für die Besteuerung keinen Unterschied machen könne, ob der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer einen Geldbetrag von 44 € gebe, mit dem er beliebige Waren einkaufen könne, oder ob er seinem Arbeitnehmer einen Gutschein im Wert von 44 € überlasse, der zum Erwerb beliebiger Sachen aus einem größeren Sortiment berechtige. Dieser Besteuerungsunterschied ist allerdings im Gesetz selbst angelegt und hält sich angesichts der Vereinfachungs- und Typisierungsfunktion, die Pauschbeträgen grundsätzlich zukommt, noch im verfassungsrechtlich zulässigen Rahmen.