

# Neue Flexibilität bei Warengutscheinen

BFH schafft lästige Restriktionen der Finanzverwaltung restlos ab / Aktuelle Urteile

VON PETER KOBLANK



**Der Bundesfinanzhof (BFH) hat drei Grundsatzurteile über die einkommensteuerrechtliche Behandlung von Tankkarten, Tankgutscheinen und Geschenkgutscheinen veröffentlicht und damit die Fachwelt verblüfft. Denn diese Urteile lehnen die von vielen Firmen als Schikane empfundenen bisherigen Regelungen der Finanzverwaltung rigoros ab und erlauben ab sofort einen flexiblen Einsatz von Warengutscheinen.**

Sachzuwendungen im Wert von bis zu 44 Euro pro Monat können einem Arbeitnehmer nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG steuerfrei überlassen werden. Sofern dies über Warengutscheine abgewickelt wurde, gab es bisher lästige Restriktionen seitens der Finanzverwaltung. Beispiel: Ein "Gutschein über 30 Liter Normalbenzin" wurde als Sachbezug anerkannt, nicht aber ein "Gutschein über Normalbenzin im Wert von 40 Euro".<sup>1</sup>

Die BFH-Urteile vom 11.11.2010, die am 9.2.2011 veröffentlicht wurden<sup>2</sup> sind eine schallende Ohrfeige für die Finanzverwaltung und die Finanzgerichte, die deren Richtlinien bisher bestätigten.

## 1. Theoretische Grundlagen

Ob Barlohn oder ein Sachbezug vorliegt, entscheidet laut BFH der Rechtsgrund des Zuflusses, also die Frage, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann: Hat der Arbeitnehmer ausschließlich einen Anspruch auf eine Sach- oder Dienstleistung, liegt ein Sachbezug vor.

Kein Sachbezug wäre es nur dann, wenn der Arbeitnehmer alternativ auch einen Geldbetrag in Höhe des Werts des Sachbezugs verlangen könnte: Dann wäre es Barlohn - selbst dann, wenn der Arbeitnehmer sich für die Sach- oder Dienstleistung entscheidet.

Hingegen kommt es nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft.

### Auch ein Warengutschein ist Sachbezug

Auch wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer ein Recht bzw. einen Anspruch, eine Sach- oder Dienstleistung beziehen zu können, einräumt, handelt es sich um einen Sachbezug.

Ein Sachbezug liegt daher auch vor, wenn dem Arbeitnehmer lediglich ein Warengutschein überlassen wird, der ihn zum Bezug einer von ihm selbst auszuwählenden Sach- oder Dienstleistung berechtigt und den er bei einem Dritten einlösen oder auf den Kaufpreis anrechnen lassen darf.

Dabei spielt es keine Rolle, dass solche Gutscheine im täglichen Leben unter Umständen ähnlich wie Bargeld verwendbar sein mögen. Denn trotz einer gewissen Handelbarkeit oder Tauschfähigkeit besteht

ein solcher Gutschein nicht in Geld und bleibt daher Sachbezug.

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.

### Abgekürzte Leistungserbringung

Auch wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer unmittelbar einen Geldbetrag überlässt, ist dies 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 Zuschuss beanspruchen kann, der arbeitsrechtliche Anspruch also nicht auf eine reine Geldleistung gerichtet ist.

### Die Kaufmodalitäten sind unerheblich

Daher 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.

## 2. Praktische Möglichkeiten

Die folgenden Beispiele, die in den aktuellen BFH-Urteilen verhandelt wurden, zeigen, wie flexibel die praktischen Gestaltungsmöglichkeiten sind, die sich aus der aktuellen Rechtsprechung ab sofort ergeben.

### Tankkarte

Der Arbeitgeber kann einem Arbeitnehmer das Recht einräumen, bei einer bestimmten Tankstelle auf seine Kosten tanken zu dürfen. Dazu kann er ihm eine Tankkarte mit einer Begrenzung auf 44 Euro aushändigen. Dies ergibt sich aus dem Urteil VI R 27/09.

Rechtsgrundlage der Zuwendung ist die arbeitsvertragliche Vereinbarung, monatlich Treibstoff vom Arbeitgeber beanspruchen zu können, auf welchem Leistungsweg auch immer (höchstpersönlich oder unter Einschaltung Dritter) der Arbeitgeber diesen Anspruch erfüllt.

Entscheidend ist, dass keine arbeitsvertragliche Vereinbarung existieren darf, nach der der Arbeitnehmer statt des Tankens an der Tankstelle alternativ auch

einen Barlohn in Höhe von 44 Euro monatlich beanspruchen könnte.

Ein Sachleistungsanspruch liegt nach Auffassung des BFH auch dann vor, wenn dieser nicht auf eine bestimmte Menge einer konkreten Sache lautet, sondern das Recht beinhaltet, aus der Angebotspalette des Dritten (Tankstelle) eine beliebige Sache oder Dienstleistung auszuwählen.

### Warengutschein mit Höchstbetrag

Der Arbeitgeber kann einem Arbeitnehmer einen Gutschein einer Buchhandelskette im Wert von 44 Euro überreichen. Dies ergibt sich aus dem Urteil VI R 21/09.

Solange der Gutschein den Arbeitnehmer lediglich berechtigt, bei der Buchhandelskette Waren aus deren Sortiment zu erwerben und auf den Kaufpreis anrechnen zu lassen, aber nicht dazu, anstelle der Gutscheine auch eine Geldleistung in Höhe von 44 Euro vom Arbeitgeber beanspruchen zu können, handelt es sich um einen Sachbezug.

Auch die Angabe eines Höchstbetrags macht aus einem Warengutschein keine Geldleistung.

Ebensowenig macht es einen Unterschied, ob beispielsweise ein Tankgutschein "Gutschein über 30 Liter Normalbenzin" oder "Gutschein über Normalbenzin im Wert von 40 Euro" heißt: In beiden Fällen kann der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber immer nur Treibstoff beanspruchen.

### Nachträgliche Kostenerstattung

Der Arbeitgeber kann einen Arbeitnehmer auf dessen Kosten tanken lassen und ihm die Kosten gegen Vorlage entsprechender Belege erstatten. Dies ergibt sich aus dem Urteil VI R 41/10.

Auch hier ist die entscheidende Frage: Ist der Arbeitnehmer nur zum Treibstoffbezug berechtigt oder hat er auch das Recht, stattdessen eine Geldleistung in Höhe des Gegenwerts des Treibstoffs zu beanspruchen? Ist Letzteres nicht der Fall, ist es ein Sachbezug.

Auch kommt es nicht darauf an, ob der Arbeitnehmer selbst tankt und dabei unter Umständen auch eigene Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag gegenüber dem Tankstellenbetreiber begründet. Denn die Form der Erfüllung des Sachleistungsversprechens des Arbeitgebers berührt den Inhalt des arbeitsvertraglichen Anspruchs nicht.

In diesem Zusammenhang hält der BFH auch nicht mehr uneingeschränkt an seinem Urteil vom 27.10.2004 (VI R 51/03) über zweckgebundene Zahlungen fest.<sup>3</sup>

## 3. Fazit

Warengutscheine können nach der neuen Rechtsprechung sehr flexibel eingesetzt werden. Restriktionen sind nur noch:

- Im Hinblick auf die Steuerfreiheit dürfen auch weiterhin die 44 Euro pro Arbeitnehmer und Monat nicht überschritten werden.

Wird diese Freigrenze überschritten, müssen die gesamten Sachzuwendungen dieses Monats versteuert werden (kein Freibetrag).

- Der Arbeitnehmer darf nicht die Wahl haben, statt der Sach- oder Dienstleistung auch eine Auszahlung des Wertes des Gutscheins zu verlangen.

Wenn der Arbeitnehmer stattdessen auch berechtigt ist, Barlohn zu wählen, liegt selbst dann Barlohn vor, wenn er sich für die Sache entscheidet. Liegt dagegen ein ausschließlicher Sachbezugsanspruch vor, liegt Sachlohn vor.

Es kommt laut BFH jedoch nicht darauf an,

- ob der Gutschein beim Arbeitgeber oder bei einem Dritten einzulösen ist
- ob der Gutschein ausschließlich auf den Bezug einer konkreten Sache gerichtet ist oder dazu berechtigt, eine beliebige Sache aus dem Warenangebot eines Dritten zu beziehen
- ob der Gutschein neben dem Sachbezug einen Höchstbetrag als Obergrenze für den Wert des Sachbezugs enthält
- ob der Arbeitgeber die Sach- oder Dienstleistung direkt an den jeweiligen Lieferanten bezahlt
- ob der Arbeitnehmer die Sache oder Dienstleistung zunächst selbst bezahlt und die Kosten anschließend vom Arbeitgeber erstattet bekommt.

Die Finanzverwaltung hat in ihren Lohnsteuerrichtlinien<sup>4</sup> und in zahlreichen Oberfinanzdirektions-Verfügungen<sup>5</sup> im Hinblick auf Warengutscheine Auffassungen vertreten, die mit der neuen Rechtsprechung des BFH völlig überholt sind.

Darauf können sich die Steuerpflichtigen in sämtlichen offenen und künftigen Verfahren berufen.<sup>6</sup>

- 
- 1) Peter Koblanck: *Sach- und Wertgutscheine. Lohnsteuer - Sozialversicherung - Umsatzsteuer / Neue OFD-Verfügung*, EUREKA impulse 10/2004
  - 2) Bundesfinanzhof-Urteile vom 11.11.2010 - VI R 21/09, VI R 27/09 und VI R 41/10  
Die vollständigen Urteile sind im Anhang ab Seite 3 abgedruckt.
  - 3) Peter Koblanck: *Zweckgebundene Zahlungen. Neues BFH-Urteil: Keine Anwendung der 44-Euro-Sachbezugsfreigrenze*, EUREKA impulse 2/2005
  - 4) R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR 2008 lautet: Ein bei einem Dritten einzulösender Gutschein ist dann kein Sachbezug, wenn neben der Bezeichnung der abzugebenden Ware oder Dienstleistung ein anzurechnender Betrag oder Höchstbetrag angegeben ist; die Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG findet keine Anwendung.
  - 5) Beispielsweise OFD Frankfurt/Main, Verfügung vom 18.2.2004, im vollen Wortlaut in: Peter Koblanck, *Sach- und Wertgutscheine. Lohnsteuer Sozialversicherung - Umsatzsteuer / Neue OFD-Verfügung*, EUREKA impulse 10/2004
  - 6) Stefan Schneider: *Tankkarten, Tank- und Geschenkgutscheine: Barlohn oder Sachlohn?* NWB Steuer- und Wirtschaftsrecht Nr. 7 vom 14.2.2011 S. 508 ff

Diesen und andere Fachberichte finden Sie als PDF-Datei unter [www.koblanck.de](http://www.koblanck.de) in der Rubrik [ideeThek](#)

---

Impressum:

EUREKA impulse 2/2011 ISSN 1618-4653

EUREKA e.V. · Hartmannweg 12  
D-73431 Aalen · [www.eureka-akademie.de](http://www.eureka-akademie.de)

Diese Veröffentlichung ist urheberrechtlich geschützt

© Februar 2011 Peter Koblanck

## **Gutschein über in Euro lautenden Höchstbetrag für Warenbezug ist Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EstG**

### **Leitsatz:**

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 Einkommenssteuergesetzes (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.

### **Gründe:**

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 (BTD Drucks 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.

Normen:

EStG:8/2/1 EStG:8/2/9 EStG:19/1

---

Bundesfinanzhof, VI-R-27/09 - Urteil vom 11.11.2010

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

### **Leitsatz:**

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.

### **Tatbestand:**

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 Dienstleistung 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.

#### **Gründe:**

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 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 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 Gut-

scheine 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 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 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. 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 Kassenpersonal 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.

Normen:

EStG:8/2/1 EStG:8/2/9 EStG:19/1

---

[Bundesfinanzhof, VI-R-41/10 - Urteil vom 11.11.2010](#)

## **Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG auch bei Kostenerstattung nicht ausgeschlossen**

### **Leitsatz:**

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 bei einer beliebigen Tankstelle einlösbare Benzingutscheine, wendet er seinem Arbeitnehmer auch dann eine Sache i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zu, wenn der Arbeitnehmer auf seine Kosten tankt und sich gegen Vorlage der Benzingutscheine von seinem Arbeitgeber die Kosten erstatten lässt.

### **Tatbestand:**

1

I. Streitig ist, ob die vom Arbeitgeber an mehrere Arbeitnehmer ausgehändigten Tankgutscheine zu Sachbezügen oder Barlohn führten, nachdem die Arbeitnehmer selbst ihre Fahrzeuge betanken und sich die Aufwendungen dafür auf Grundlage der Tankgutscheine vom Arbeitgeber erstatten ließen.

2

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) hatte als Arbeitgeberin mehreren ihrer Arbeitnehmer monatlich Benzingutscheine überlassen, mit denen an einer beliebigen Tankstelle getankt werden konnte. Die Benzingutscheine enthielten den Namen des Arbeitnehmers und lauteten: "Gutschein über PKW-Treibstoff SUPER bleifrei - 29 Liter, einzulösen im November 2007". Die Arbeitnehmer tankten und bezahlten jeweils an der Tankstelle. Anschließend erstattete die Klägerin den Arbeitnehmern den an der Tankstelle bezahlten Betrag und bestätigte dies auf dem Gutschein. In den Streitjahren (2005 bis 2007) hatte die Klägerin ihren Arbeitnehmern für die Betankung insgesamt 1.926,57 €, 4.060,51 € sowie 4.898,66 € erstattet. Die Klägerin behandelte diese Zahlungen als der Freigrenze nach § 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) unterliegende Sachbezüge.

3

Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) beurteilte die Zahlungen dagegen als Barlohnzuwendung und erließ den hier streitigen Nachforderungsbescheid über insgesamt 3.027,18 €.

4

Das Finanzgericht (FG) hatte nach erfolglosem Einspruchsverfahren die dagegen erhobene Klage abgewiesen. Die monatlichen Tankgutscheine an die Arbeitnehmer der Klägerin seien keine Sachzuwendung i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG. Das übergebene Papier sei kein Warengutschein, sondern ein Zahlungsverprechen dahingehend, nach Betankung die von den Arbeitnehmern verauslagten Kosten zu erstatten. Das sei eine Barlohnzahlung i.S. des § 8 Abs. 1 EStG.

5

Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung des § 8 Abs. 2 Satz 1 i.V.m. Satz 9 EStG.

6

Sie beantragt,

das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 25. November 2009 2 K 1432/09 und den Nachforderungsbescheid vom 11. November 2008 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 12. März 2009 aufzuheben.

7

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

#### **Gründe:**

8

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--).

9

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.

10

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.

11

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.

12

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.

13

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.

14

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 gelten.

15

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.

16

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.

17

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.

18

2. Das FG hat nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze zu Unrecht die im Streit stehende Erstattung auf Grundlage der vom Arbeitgeber ausgegebenen Benzingutscheine als eine in Geld bestehende Einnahme qualifiziert. Denn die von der Klägerin ausgegebenen Benzingutscheine berechtigten die Arbeitnehmer lediglich zum Bezug von PKW-Treibstoff. Dagegen liegen keine Anhaltspunkte dafür vor, dass die Arbeitnehmer der Klägerin auch das Recht hatten, auf die Betankung zu verzichten und stattdessen eine Geldleistung in Höhe des Gegenwertes des Treibstoffes zu beanspruchen. Insoweit kann dahinstehen, ob der Würdigung des FG, die Benzingutscheine seien keine Warengutscheine, sondern Zahlungsverprechen dahingehend, nach Betankung die von den Arbeitnehmern verauslagten Kosten zu erstatten, gefolgt werden könnte. Denn unabhängig davon, wie die Zusage der Klägerin als Arbeitgeberin in den streitigen Benzingutscheinen zu würdigen ist, enthalten diese jedenfalls nicht die uneingeschränkte Zusage, bedingungslos eine Geldleistung verlangen zu können.

19

Entgegen der Auffassung des FG macht es für die Differenzierung zwischen Geldleistung und Sachleistung i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG auch keinen Unterschied, ob der Gutschein formuliert "Gutschein über 30 l Normalbenzin" oder "Gutschein über Normalbenzin im Wert von 40 €". In beiden Fällen kann der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber jeweils nur Treibstoff beanspruchen. Geldleistungen unterscheiden sich von Sachbezügen i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen danach, welche Leistung der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber beanspruchen kann. Entscheidend ist die Art des arbeitgeberseitig zugesagten und arbeitnehmerseitig zu beanspruchenden Vorteils selbst, nicht die der Erfüllung des Anspruchs darauf.

20

Unerheblich ist dann auch, ob der Arbeitnehmer selbst tankt und dabei gegebenenfalls auch eigene Ansprüche und Verpflichtungen aus dem Kaufvertrag gegenüber dem Tankstellenbetreiber begründet. Denn auch dann, wenn der Arbeitgeber sich dafür entscheidet, den Anspruch des Arbeitnehmers in der Weise zu erfüllen, dass er seinem Arbeitnehmer die Kosten der Betankung in Höhe der zugesagten Leistung erstattet, berührt dies den Inhalt des arbeitsvertraglichen Anspruchs selbst nicht, sondern betrifft lediglich die Art und Weise der Erfüllung dieses Anspruchs.

21

Die Klägerin hat damit ihren Arbeitnehmern Sachbezüge i.S. des § 8 Abs. 2 Sätze 1 und 9 EStG zugewendet. Die besondere Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG ist daher anzuwenden, der Klage ist zu entsprechen und der Nachforderungsbescheid aufzuheben.

Normen:

EStG:8/2/1 EStG:8/2/9 EStG:19/1