

Urteil vom 20. May 2010, VI R 41/09

Gebührenverzicht zugunsten von Mitarbeitern eines Vertriebspartners kein Arbeitslohn - Voraussetzungen für Überzeugungsbildung i.S. des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO

BFH VI. Senat

EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, LStDV § 2 Abs 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, FGO § 96 Abs 1 S 1, ZPO § 286 Abs 1

vorgehend FG München, 25. June 2009, Az: 8 K 307/07

Leitsätze

1. Der Umstand, dass eine Bausparkasse sowohl bei Arbeitnehmern ihrer "Partnerbanken" als auch bei ihren freien Handelsvertretern und deren Arbeitnehmern sowie den Beschäftigten anderer genossenschaftlich organisierter Unternehmen und Kooperationspartner auf die Erhebung von Abschlussgebühren verzichtet, begründet Zweifel daran, ob dieser Gebührenvorteil Arbeitslohn ist .
2. Gelangt das FG aufgrund einer verfahrensfehlerfreien Gesamtwürdigung zu dem Ergebnis, dass Zweifel bestehen, ob Arbeitnehmern im Zusammenhang mit einem geldwerten Vorteil Arbeitslohn zugeflossen ist, ist der BFH nach § 118 Abs. 2 FGO an diese Tatsachenfeststellung gebunden .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin) in Fällen, in denen die Bausparkasse B im Jahr 2004 bei Mitarbeitern der Klägerin auf die sonst üblichen Gebühren für den Abschluss von Bausparverträgen verzichtet hat, zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war.
- 2 Die Klägerin ist eine Bank im ...-Verbund, dem auch die B angehört. Sie ist aber nicht in den Konzern der Y-AG, zu dem die B gehört, einbezogen. Die Klägerin vermittelt u.a. den Abschluss von Bausparverträgen ihres Verbundpartners B an ihre Kunden und erhält hierfür eine Provision in Höhe eines bestimmten Prozentsatzes der von der B erhobenen Abschlussgebühr. Schließen Arbeitnehmer der Klägerin oder deren Ehegatten bzw. Kinder eigene Bausparverträge bei der B ab, verzichtet die Bausparkasse ganz oder teilweise auf diese sonst übliche Abschlussgebühr. Die Klägerin erhält in solchen Fällen keine Vermittlungsprovision. Eine von der Bausparkasse erstellte Gesamtjahresliste über die im Streitjahr von Arbeitnehmern der Klägerin abgeschlossenen gebührenfreien bzw. -ermäßigten Verträge wurde der Klägerin im Januar 2005 übersandt. Die Klägerin hat die ihren Mitarbeitern von der B gewährten Vorteile aus den Gebührenermäßigungen bzw. -befreiungen im Streitjahr 2004 nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen. Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung beurteilte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die geldwerten Vorteile aus dem Verzicht der B auf die Abschlussgebühren als Arbeitslohn, pauschalierte die nachzufordernde Lohnsteuer und erließ unter dem Datum 20. Dezember 2006 einen entsprechenden Nachforderungsbescheid. Daraufhin hat die Klägerin mit Zustimmung des FA Sprungklage erhoben, der das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2009, 1749 veröffentlichten Gründen stattgab.
- 3 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 4 Es beantragt,
das Urteil des FG München vom 26. Juni 2009 8 K 307/07 aufzuheben.
- 5 Die Klägerin beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6** Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin wegen der Vorteile ihrer Arbeitnehmer aus dem Verzicht auf die streitigen Abschlussgebühren nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war.
- 7** 1. Nach § 38 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) hat der Arbeitgeber die Lohnsteuer für Rechnung des Arbeitnehmers bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn einzubehalten und abzuführen (§ 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG).
- 8** a) Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG --neben Gehältern und Löhnen-- auch andere Bezüge und Vorteile, die "für" eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Dabei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG) oder unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung).
- 9** b) Nach ständiger Rechtsprechung (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Mai 2001 VI R 159/99, BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815; vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 11. Dezember 2008 VI R 9/05, BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385, und vom 30. Juli 2009 VI R 54/08, BFH/NV 2010, 30, m.w.N.) werden Bezüge oder Vorteile für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden sind. Erforderlich ist nicht, dass sie eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. H 70 des Lohnsteuer-Handbuchs 2004 unter "Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff"; Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., § 19 Rz 24).
- 10** c) Arbeitslohn kann auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht (z.B. BFH-Urteile vom 24. Februar 1981 VIII R 109/76, BFHE 133, 375, BStBl II 1981, 707; vom 5. Juli 1996 VI R 10/96, BFHE 180, 441, BStBl II 1996, 545; vom 19. August 2004 VI R 33/97, BFHE 207, 230, BStBl II 2004, 1076; vom 10. Mai 2006 IX R 82/98, BFHE 213, 487, BStBl II 2006, 669; bestätigt u.a. durch BFH-Urteile vom 19. Juni 2008 VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826, und vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382; vom 18. Dezember 2008 VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382, und VI R 49/06, BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz 170 f.). Arbeitslohn liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteile in BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 24. Januar 2001 I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509; vom 17. Juni 2009 VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69, m.w.N.; Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 19 Rz 29, m.w.N.).
- 11** d) Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Denn ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles entschieden werden (BFH-Urteile vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898, und in BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382; BFH-Beschluss vom 28. Juni 2007 VI B 23/07, BFH/NV 2007, 1870; Küttner/Thomas, Personalbuch 2010, Stichwort Arbeitsentgelt, Rz 59 ff.).
- 12** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Es ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass Zweifel bestehen, ob den Arbeitnehmern der Klägerin im Zusammenhang mit dem streitgegenständlichen Gebührenvorteil Arbeitslohn zugeflossen ist. Diesen Ausführungen ist zu entnehmen, dass die Vorinstanz nicht mit

der erforderlichen Gewissheit zu der Überzeugung gelangt ist, dass zwischen der Vorteilsgewährung und der Arbeitsleistung für die Klägerin ein hinreichender Veranlassungszusammenhang besteht. Dies ist eine Tatsachenfeststellung, an die der Senat nach § 118 Abs. 2 FGO gebunden ist. Das FA hat dagegen keine zulässigen und begründeten Revisionsgründe vorgebracht.

- 13** a) Zur Überzeugungsbildung i.S. des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist (wie nach § 286 Abs. 1 der Zivilprozessordnung) erforderlich, dass der Richter ohne Bindung an gesetzliche Beweisregeln und nur seinem persönlichen Gewissen unterworfen persönliche Gewissheit in einem Maße erlangt, dass er an sich mögliche Zweifel überwindet und sich von einem bestimmten Sachverhalt als wahr überzeugen kann, wobei der Richter nicht eine von allen Zweifeln freie Überzeugung anstreben darf, sich in tatsächlich zweifelhaften Fällen vielmehr mit einem für das praktische Leben brauchbaren Grad von Gewissheit überzeugen muss (vgl. BFH-Urteil vom 24. März 1987 VII R 155/85, BFH/NV 1987, 560, m.w.N.).
- 14** Ausweislich der Urteilsgründe hat sich das FG --durch die schriftlichen Äußerungen des Zeugen W, der den Sachvortrag der Klägerin bestätigt hat-- eine eigene Überzeugung gebildet, die den vorgenannten Anforderungen entspricht. Insbesondere können die Ausführungen der Vorinstanz, dass es die Frage, ob der Gebührevorteil im Streitfall zu Arbeitslohn geführt habe, nicht abschließend entscheiden müsse, nicht so verstanden werden, dass es an einer Überzeugungsbildung fehle. Der erkennende Senat versteht diese Aussage vielmehr dahin, dass das FG bei seiner Überzeugungsbildung zwar den für das praktische Leben brauchbaren Grad an Gewissheit angestrebt, aber nicht erlangt hat.
- 15** b) Seine Zweifel konnte das FG zum einen auf die --durch den Zeugen W gewonnene-- Feststellung stützen, dass die Beweggründe für den Gebührenverzicht im Rechtsverhältnis der Beteiligten des Bausparvertrags liegen, und diese als einen gegen den Veranlassungszusammenhang von Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung sprechenden Umstand würdigen. Zum anderen durfte es aus der ebenfalls vom Zeugen W vermittelten Erkenntnis, dass der Gebührevorteil allen Arbeitnehmern im Unternehmen, unabhängig davon, ob sie mit der Vermittlung von Bausparverträgen befasst sind, gewährt werde und deshalb viel dafür spreche, dass der Gebührevorteil nicht als Frucht der Arbeit, sondern als genereller Preisnachlass von den betroffenen Arbeitnehmern angesehen werde, Zweifel schöpfen.
- 16** c) Diese Überzeugungsbildung des FG ist auch insoweit ohne Rechtsfehler, als die Vorinstanz nicht von einer angemessenen Aufklärung des maßgeblichen Sachverhalts abgesehen hat. Das FG hat sich weder hinsichtlich des konkreten Sachverhalts unwissend gehalten noch suchte es verbleibende Unsicherheiten mit dem Mittel der freien Überzeugungsbildung zu überwinden. Es hat sich vielmehr durch die Einholung der schriftlichen Stellungnahme des Zeugen W erschöpfend um die Aufklärung des Sachverhalts bemüht und dies in den Urteilsgründen ausführlich dargelegt. Eine weitere Aufklärung des Sachverhalts hat sich im Streitfall nicht aufgedrängt und ist im Übrigen von den Beteiligten auch nicht angeregt worden.
- 17** Damit hat das FG den angefochtenen Nachforderungsbescheid rechtsfehlerfrei in dem streitgegenständlichen Umfang abgeändert. Damit ist die Revision des FA zurückzuweisen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de