

Urteil vom 14. November 2012, VI R 56/11

Geldwerter Vorteil beim Erwerb einer vergünstigten Jahresnetzkarte (Jobticket)

BFH VI. Senat

EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 11 Abs 1, EStG § 8 Abs 2, LStDV § 2 Abs 1 S 2

vorgehend Finanzgericht Rheinland-Pfalz, 29. August 2011, Az: 3 K 2579/09

Leitsätze

1. Ein Sachbezug i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG liegt auch dann vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer durch Vereinbarung mit einem Verkehrsbetrieb das Recht zum Erwerb einer vergünstigten Jahresnetzkarte (Jobticket) einräumt, soweit sich dies für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt .
2. Dieser geldwerte Vorteil fließt den Arbeitnehmern mit Ausübung des Bezugsrechts, also dem Erwerb der Jahresnetzkarten, zu .
3. Auf diesen Zeitpunkt ist der Vorteil aus der Verwertung des Bezugsrechts nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob monatliche Zahlungen, die die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) im Rahmen eines sog. Jobticketprogramms an zwei Verkehrsbetriebe geleistet hat, unter die 44 €-Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) fallen.
- 2 Die Klägerin schloss mit dem A-Verkehrsverbund --und der B-Gesellschaft-- im September 2002 eine (sich ohne Kündigung jeweils um ein weiteres Jahr verlängernde) Vereinbarung über die Ausgabe sog. Jobtickets. Danach können alle Mitarbeiter der Klägerin ein solches Ticket erwerben (§ 1 Abs. 2 der Vereinbarung). Bei den Jobtickets handelt es sich um ermäßigte, auf den Namen der Mitarbeiter ausgestellte, nicht übertragbare Jahreskarten für das Verbundnetz des A-Verkehrsverbunds bzw. der B-Gesellschaft (§ 1 Abs. 2 der Vereinbarung).
- 3 Für alle Mitarbeiter mit Wohnort in bestimmten Postleitzahlbezirken, die mit den Tarifgebieten des A-Verkehrsverbunds und der B-Gesellschaft übereinstimmen (im Jahr 2005: 5 547), entrichtet die Klägerin monatlich einen der Höhe nach bestimmten Grundbetrag (im Jahr 2005: im Durchschnitt 6,135 € je Mitarbeiter) an die beiden Verkehrsbetriebe (§ 2 Abs. 1 der Vereinbarung).
- 4 Durch Zahlung des Grundbetrags erhielt jeder Mitarbeiter der Klägerin das Recht, ein sog. Jobticket als ermäßigte Jahreskarte zu erwerben (§ 2 Abs. 3 der Vereinbarung). Hierfür war von dem Mitarbeiter ein monatlicher Eigenanteil (§ 2 Abs. 4 der Vereinbarung) durch zwingend vorgeschriebenen Lastschrifteinzug (§ 2 Abs. 5 der Vereinbarung) an den A-Verkehrsverbund bzw. die B-Gesellschaft zu entrichten. Ausgabe und Zahlung der Jobtickets wurden über das DB-Abo-Center abgewickelt. Nach Erteilung einer Einzugsermächtigung durch die Mitarbeiter, die ein Jobticket bezogen, wurde der Eigenanteil für das Jobticket vom Girokonto des Mitarbeiters monatlich abgebucht.
- 5 Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte der Lohnsteuer-Außenprüfer fest, dass die Klägerin im Jahr 2005 für 5 547 Mitarbeiter Grundbeträge in Höhe von insgesamt 408.370 € (5 547 Mitarbeiter x 6,135 € x 12 Monate = 408.370 €) an die Verkehrsbetriebe A und B entrichtet, aber nicht dem Lohnsteuerabzug unterworfen hatte. Der Lohnsteuer-Außenprüfer beurteilte diese Beträge als steuerbaren geldwerten Vorteil, der im Streitfall 73,62 € (12 x 6,135 €) je Arbeitnehmer betrage und nicht monatlich, sondern sofort und in vollem Umfang zugeflossen sei. Die monatliche 44 €-Freigrenze für Sachbezüge sei deshalb überschritten. Denn bei den von den einzelnen

Arbeitnehmern erworbenen Jobtickets handele es sich ausnahmslos um Jahreskarten. Der geldwerte Vorteil aus der unentgeltlichen oder verbilligten Überlassung solcher Karten fließe nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) insgesamt im Zeitpunkt der Überlassung zu. Die Inanspruchnahme des Arbeitgebers erfolge aus Vereinfachungsgründen, weil gleiche Berechnungsfehler bei einer größeren Anzahl von Arbeitnehmern gemacht worden seien.

- 6 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) folgte dem und erließ unter dem Datum 18. Dezember 2007 einen entsprechenden Haftungsbescheid.
- 7 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 180 veröffentlichten Gründen ab. Der angefochtene Haftungsbescheid sei rechtmäßig. Denn die den Arbeitnehmern der Klägerin eingeräumte Möglichkeit, eine verbilligte Jahreskarte der Verkehrsbetriebe, die den öffentlichen Nahverkehr im Umland der Klägerin betreiben, zu erwerben, stelle einen geldwerten Vorteil dar. Hierüber bestehe zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit. Auch über die Höhe des gesamten geldwerten Vorteils bestehe Übereinstimmung. Diesen habe der Prüfer nach dem von der Klägerin an die Verkehrsbetriebe entsprechend den Vereinbarungen über die Ausgabe von A-/B-Jobtickets vom 16. bzw. 23. September 2002 im Jahr 2005 gezahlten Grundbetrag in Höhe von 408.370 € (5 547 Mitarbeiter x 12 Monate x 6,135 € = 408.370 €) angesetzt. Dies sei nicht zu beanstanden. Entgegen der Auffassung der Klägerin komme vorliegend auch nicht die 44 €-Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, H 31 (1-4) der Lohnsteuer-Hinweise 2005 zur Anwendung. Denn der geldwerte Vorteil sei den Arbeitnehmern mit Aushändigung der Jahreskarte einmalig (sofort) für das gesamte Jahr und nicht monatlich zugeflossen. Der Umstand, dass die Arbeitnehmer die Gegenleistung für das Jobticket bzw. die Klägerin die Zuschüsse monatlich an die Verkehrsbetriebe entrichteten, sei insoweit ohne Belang.
- 8 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts (§ 11 Abs. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG). Das FG habe vorliegend die in § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG geregelte 44 €-Freigrenze zu Unrecht nicht angewandt.
- 9 Sie beantragt,
das Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 30. August 2011 3 K 2579/09 und die Einspruchsentscheidung vom 4. November 2009 sowie den Haftungsbescheid wegen Lohnsteuer für das Jahr 2005 vom 18. Dezember 2007 insoweit abzuändern, als Zuwendungen für den Erwerb eines sog. Jobtickets in Höhe von 408.370 € lohnversteuert worden sind,
hilfswise das angefochtene Urteil aufzuheben und die Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung an das FG Rheinland-Pfalz zurückzuverweisen.
- 10 Das FA beantragt,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 11 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 12 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.
- 13 a) Zu den Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis für das Zurverfügungstellen seiner individuellen Arbeitskraft zufließen. Hierzu zählen neben Gehältern, Löhnen, Gratifikationen und Tantiemen 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).
- 14 b) Zu diesen Einnahmen zählen auch Sachbezüge, wie sie in § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG im Klammerzusatz als Regelbeispiel aufgeführt sind "Wohnung, Kost, Waren, Dienstleistungen und sonstige Sachbezüge". Ein Sachbezug

liegt auch vor, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer den Anspruch, eine Sach- und Dienstleistung beziehen zu können, einräumt (BFH-Urteil vom 11. November 2010 VI R 41/10, BFHE 232, 63, BStBl II 2011, 389). Allerdings muss die Zuwendung einen wirklichen Wert haben und darf nicht bloß einen ideellen Vorteil darstellen (vgl. bereits BFH-Urteil vom 10. Juni 1966 VI 261/64, BFHE 86, 642, BStBl III 1966, 607). Entscheidend für die Bejahung eines geldwerten Vorteils durch den verbilligten oder unentgeltlichen Sachbezug ist, dass ein objektiver Betrachter aus der Sicht des Empfängers einen geldwerten Vorteil im Sinne einer objektiven Bereicherung bejahen würde (vgl. BFH-Urteile vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, BFHE 195, 376, BStBl II 2002, 230; vom 28. Juni 2007 VI R 45/02, BFH/NV 2007, 1871, und vom 21. April 2010 X R 43/08, BFH/NV 2010, 1436).

- 15** c) Diese Bereicherung muss den Arbeitnehmern der Klägerin auch "für" ihre Arbeitsleistung gewährt worden sein. Nach ständiger Rechtsprechung (z.B. BFH-Urteile 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; vom 30. Juli 2009 VI R 54/08, BFH/NV 2010, 30, und vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022) werden Bezüge oder Vorteile für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst 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 die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers zufließt (vgl. H 70 des Lohnsteuer-Handbuchs 2005 unter "Allgemeines zum Arbeitslohnbegriff"; Schmidt/ Krüger, EStG, 31. Aufl., § 19 Rz 24, m.w.N.). Auch Preisvorteile und Rabatte, die Arbeitnehmer von Dritten erhalten, sind nur dann Lohn, wenn sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen (BFH-Urteil vom 18. Oktober 2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BFH/NV 2013, 131).
- 16** d) Zugeflossen ist eine Einnahme dann, wenn der Empfänger die wirtschaftliche Verfügungsmacht über die in Geld oder Geldeswert bestehenden Güter erlangt hat (ständige Rechtsprechung des BFH, zuletzt Urteile vom 4. Mai 2006 VI R 19/03, BFHE 213, 381, BStBl II 2006, 832; vom 14. Juni 2005 VIII R 47/03, BFH/NV 2005, 2181; vom 18. Dezember 2001 IX R 74/98, BFH/NV 2002, 643; jeweils m.w.N.). Der Übergang der wirtschaftlichen Verfügungsmacht richtet sich nach den Umständen des Einzelfalls (BFH-Urteile vom 9. März 1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, unter 2.d; vom 14. Mai 1982 VI R 124/77, BFHE 135, 542, BStBl II 1982, 469, unter III.2.b). Bei einer Sachzuwendung ist der Zufluss eines geldwerten Vorteils zu bejahen, wenn der Arbeitnehmer den Vorteil tatsächlich in Anspruch genommen hat. Es kommt nicht darauf an, ob er ihn an einen Dritten abtreten oder in Geld umsetzen kann (BFH-Urteil in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711, m.w.N.). Ist Gegenstand der Sachzuwendung ein Recht, (bei einem Dritten) eine (vergünstigte) Sach- oder Dienstleistung zu beziehen, ist der Vorteil und damit der Arbeitslohn nicht bereits mit Einräumung des Bezugsrechts durch den Arbeitgeber, sondern erst mit Ausübung des Rechts, d.h. der Inanspruchnahme der Sach- oder Dienstleistung durch den Arbeitnehmer zugeflossen (vgl. BFH-Urteil vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382, m.w.N. zum Zuflusszeitpunkt von Arbeitslohn bei handelbaren Optionsrechten).
- 17** e) Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Sachbezüge mit dem um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Sie bleiben jedoch nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 44 € (ab 2004) im Kalendermonat nicht übersteigen.
- 18** 2. Gemessen an diesen Grundsätzen hat das FG das von der Klägerin ihren Arbeitnehmern eingeräumte Recht, eine vergünstigte Jahresnetzkarte der Verkehrsbetriebe, die den öffentlichen Nahverkehr im Umland der Klägerin betreiben, zu erwerben, zutreffend als einen geldwerten Vorteil beurteilt (a), der den Arbeitnehmern der Klägerin für ihre Arbeitsleistung gewährt wurde (b). Es hat jedoch den darin innewohnenden Vorteil unzutreffend bewertet und deshalb die Bemessungsgrundlage der Lohnsteuerhaftungsschuld fehlerhaft bestimmt (c und d).
- 19** a) Auch die Beteiligten gehen zu Recht davon aus, dass im Streitfall kein Bar-, sondern Sachlohn i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG dadurch zugewendet worden ist, dass die Klägerin ihren Arbeitnehmern das Recht zum Bezug vergünstigter Jahresnetzkarten der Verkehrsbetriebe A und B eingeräumt hat. Durch die Zuwendung dieses Bezugsrechts waren die Arbeitnehmer der Klägerin auch bereichert. Denn sie hatten für die Anschaffung von Jahresnetzkarten der Verkehrsbetriebe A und B im Rahmen des Jobticketprogramms einen geringeren als den Normalpreis zu entrichten.
- 20** b) Das Recht zum Bezug vergünstigter Jahresnetzkarten des A-Verkehrsverbunds und der B-Gesellschaft

(Bezugsrecht) ist den Arbeitnehmern der Klägerin nach den unangefochtenen und bindenden Feststellungen des FG auch aufgrund ihrer Beschäftigung gewährt worden und daher zu Recht vom FG als Arbeitslohn beurteilt worden.

- 21** c) Der streitgegenständliche geldwerte Vorteil ist den Arbeitnehmern der Klägerin mit Ausübung des Bezugsrechts, also dem (einmaligen) Erwerb der Jahresnetzkarten sofort zugeflossen. Damit ist der Vorteil in ihr wirtschaftliches Eigentum gelangt. Bei Arbeitnehmern der Klägerin, die das Bezugsrecht nicht ausgeübt und keine Jahresnetzkarten erworben haben, ist hingegen kein Zufluss zu verzeichnen. Denn allein das Einräumen von Ansprüchen vermag den Zufluss von Arbeitslohn noch nicht zu bewirken (BFH-Urteile vom 23. Juni 2005 VI R 124/99, BFHE 209, 549, BStBl II 2005, 766; VI R 10/03, BFHE 209, 559, BStBl II 2005, 770; vom 20. Juni 2001 VI R 105/99, BFHE 195, 395, BStBl II 2001, 689).
- 22** aa) Für den Zufluss des in dem Bezugsrecht verkörperten geldwerten Vorteils ist unerheblich, ob das Jobticket(-Abonnement) von Arbeitnehmern oder Verkehrsbetrieben gekündigt werden kann. Denn der durch den Arbeitgeber vermittelte Preisnachlass ist mit dem Erwerb des ermäßigten Jobtickets zugeflossen. Dieser tatsächliche Vorgang wird durch eine Kündigung und die damit einhergehende Rückgewähr von Leistungen nicht berührt. Auch der Umstand, ob die am Jobticketprogramm teilnehmenden Arbeitnehmer ihren Eigenanteil an die Verkehrsbetriebe einmalig oder monatlich entrichten, ist für den Zufluss des arbeitgeberseitig gewährten Vorteils ohne Belang. Denn für den Zufluss der Leistung ist unerheblich, ob der Leistungsempfänger eine Gegenleistung schuldet und erbringt. Weiter ohne Bedeutung für den Zufluss des Bezugsrechts sind die Einzelheiten der Zahlung, die der Arbeitgeber für den "Erwerb" des an seine Arbeitnehmer vermittelten Vorteils aufzuwenden hat. Auch hier können etwa --wie im Streitfall-- monatliche Zahlungen an den vorteilsgewährenden Dritten keinen anteiligen monatlichen Zufluss des Bezugsrechts bewirken. Denn der Vorteil aus diesem Recht ist den Arbeitnehmern im Streitfall mit Ausübung des Rechts sofort und nicht aufgrund arbeitgeberseitiger Zahlungen an einen Dritten zugeflossen.
- 23** bb) Damit ist im Streitfall schließlich für die Frage des Zuflusses auch bedeutungslos, ob das Recht der Arbeitnehmer zum Erwerb des Jobtickets ausdrücklich von der Zahlung des monatlichen Grundbetrags durch den Arbeitgeber abhängt. Mit ihrer gegenteiligen Auffassung verkennt die Klägerin, dass weder die Bedingung, unter der das Bezugsrecht steht, noch der Umstand der monatlichen Zahlung des Grundbetrags durch die Klägerin vom bezugsberechtigten Arbeitnehmer verlangt, das Bezugsrecht jeden Monat --etwa durch den Erwerb einer Monatskarte-- neu auszuüben. Ähnlich wie Sperr- und Haltefristen beim Erwerb von Aktien (BFH-Urteil vom 30. Juni 2011 VI R 37/09, BFHE 234, 187, BStBl II 2011, 923) stehen Bedingung und Zahlungsmodalitäten dem Zufluss im vorgenannten Sinne nicht entgegen.
- 24** d) Auf den Zeitpunkt des Zuflusses ist der Vorteil aus der Verwertung des Bezugsrechts zu bewerten (§ 11 Abs. 1 EStG). Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Deshalb besteht der geldwerte Vorteil im Streitfall nicht bereits in der Differenz zwischen dem üblichen Endpreis (Verkaufspreis) einer mit den von den Arbeitnehmern bezogenen vergleichbaren Jahreskarte am Abgabeort und den diesbezüglichen Aufwendungen der Arbeitnehmer. Hiervon sind vielmehr noch die üblichen Preisnachlässe, die der Verkehrsbetrieb im Rahmen eines Jobticketprogramms den Arbeitnehmern gewährt, und damit in der Regel der über Zuzahlungen des Arbeitgebers an den Verkehrsbetrieb hinausgehende Nachlass auf den üblichen Endpreis vorteilsmindernd zu berücksichtigen.
- 25** 3. Die Vorentscheidung beruht teilweise auf einer anderen Rechtsauffassung und ist daher aufzuheben. Die Sache ist jedoch nicht spruchreif. Denn das FG hat zur Frage der Bewertung des Vorteils aus der Ausübung des Bezugsrechts keine Feststellungen getroffen, da es der Auffassung des FA gefolgt ist, die Zahlungen der Klägerin an die Verkehrsbetriebe A und B führten zu entsprechenden geldwerten Vorteilen bei den Arbeitnehmern der Klägerin. Diese Vorteile bemessen sich jedoch unabhängig von den Aufwendungen des Arbeitgebers allein nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Das FG wird daher im zweiten Rechtsgang zu prüfen haben, in welchem Umfang der dem vorliegenden Jobticketprogramm innewohnende Vorteil, d.h. der Nachlass auf den Normalpreis einer entsprechenden Jahresnetzkarte, den teilnehmenden Arbeitnehmern durch den Arbeitgeber vermittelt worden ist. Dazu ist festzustellen, ob und gegebenenfalls in welcher Höhe sich der Nachlass auf den Normalpreis im Streitfall als nichtsteuerbarer "Mengenrabatt" der Verkehrsbetriebe, mithin als üblicher Preisnachlass i.S. des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, darstellt.