Lohnsteuer Fach-Info

Ausgabe	06-2011	Nur für den Dienstgebrauch	16.06.2011

Hinweis: Die Fachinformationen des Bayerischen Landesamts für Steuern erscheinen in unregelmäßiger Reihenfolge. Sie sind als Hinweise zu aktuellen Themen gedacht und werden zum Zwecke einer möglichst raschen Informationsweitergabe im Intranet der Bayer. Steuerverwaltung (Allgemeines Informationssystem AIS) veröffentlicht.

Thema: **Warengutscheine als Sachbezug;**
BFH-Urteile vom 11.11.2010, BStBl 2011 II Seiten 383, 386 und 389

Lohnsteuer Fach-Info 07-2008; Anleitung für den Lohnsteuer-Außendienst Anhang 18 Tzn. 18.4.3 – 18.4.4 und Teil E Tz. 5.2.3.7

AZ: **S 2334.1.1-3/5 St32**

Im Vorgriff auf die Änderung der Anleitung für den Lohnsteuer-Außendienst wird bezüglich der steuerlichen Behandlung von Warengutscheinen auf Folgendes hingewiesen:

1. - Warengutscheine als Sachbezug

Vom Arbeitgeber an die Arbeitnehmer ausgegebene Warengutscheine erfüllen nicht in allen Fällen die Voraussetzungen eines Sachbezuges. Üblicherweise wird ein Warengutschein auf den Bezug einer Ware gerichtet sein (z.B. Benzin, Bücher), aber auch Dienstleistungen können Gegenstand von Gutscheinen sein (z.B. Massagen, Fitnesscenter, Sonnenstudio, Tennis- oder Squashplätze).

Abweichend zur bisherigen Verwaltungsauffassung hat der BFH zur Abgrenzung zwischen Barlohn und Sachbezug in seinen Urteilen vom 11.11.2010, BStBl 2011 II Seiten 383, 386 und 389 folgende Rechtsgrundsätze aufgestellt:

Ob Barlohn oder Sachlohn vorliegt, entscheidet sich nach dem Rechtsgrund des Zuflusses. **Entscheidend ist, was der Arbeitnehmer vom Arbeitgeber auf Grundlage der arbeitsvertraglichen Vereinbarungen beanspruchen kann.** Es kommt nicht darauf an, auf welche Art und Weise der Arbeitgeber den Anspruch erfüllt und seinem Arbeitnehmer den zugesagten Vorteil verschafft.

Sachbezug i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG ist danach:

- jede nicht in Geld bestehende Einnahme,
- eine Zahlung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer, die mit der Auflage verbunden ist, den empfangenen Geldbetrag nur in einer bestimmten Weise zu verwenden (Änderung der Rechtsprechung zu zweckgebundenen Geldleistungen, vgl. H 8.1 (1-4) - Geldleistung oder Sachbezug - LStH 2011),
- ein dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber eingeräumtes Recht, auf Kosten des Arbeitgebers bei einer bestimmten (BFH-Urteil vom 11.11.2010, BStBl 2011 II Seite 386) oder beliebigen (BFH-Urteil vom 11.11.2010, BStBl 2011 II Seite 389) Tankstelle zu tanken,
- ein Gutschein über einen in Euro lautenden Höchstbetrag für Warenbezug (entgegen R 8.1 Abs. 1 Satz 7 LStR 2011, H 8.1 (1-4) - Warengutscheine – LStH 2011).

Der BFH hat seine Auffassung bestätigt, dass Barlohn und **kein Sachbezug** i.S.d. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG vorliegt, wenn

- der Arbeitnehmer einen Anspruch gegenüber dem Arbeitgeber hat, ihm **anstelle** der Sache den Barlohn i.H. des Werts des Sachbezugs auszubezahlen, selbst wenn der Arbeitgeber die Sache zuwendet (vgl. H 8.1 (1-4) - Geldleistung oder Sachbezug – LStH 2011),
- es sich um im Inland gültige gesetzliche Zahlungsmittel oder Zahlungen in einer gängigen, frei konvertiblen und im Inland handelbaren ausländischen Währung handelt (vgl. R 8.1 Abs. 1 Satz 6 LStR 2011, H 8.1 (1-4) - Ausländische Währung – LStH 2011).

Mit seinen Urteilen hat der BFH den Begriff des Sachlohns ausgedehnt (nachträgliche Kostenerstattungen, betragsmäßig begrenzte Gutscheine auf beliebige Waren, zweckgebundenen Geldzuwendungen) und die bisher von Verwaltungsseite verwendeten (äußeren) Abgrenzungskriterien durch die einheitlich durchzuführende Prüfung des arbeitsrechtlichen Anspruchs ersetzt.

1.1 - Warengutscheine, einzulösen beim Arbeitgeber

Warengutscheine, die beim Arbeitgeber einzulösen sind, stellen einen Sachbezug dar.
§ 8 Abs. 2 Satz 9 EStG (Freigrenze) oder § 8 Abs. 3 EStG (Rabattfreibetrag) sind damit unter den übrigen gesetzlichen Voraussetzungen anwendbar. Zufluss von Arbeitslohn ist bei

Einlösung des Warengutscheins gegeben, wenn der sich gegen den Arbeitgeber richtende Anspruch in Form der verbilligten Abgabe von Waren erfüllt wird (R 38.2 Abs. 3 Satz 2 LStR 2011).

1.2 - Warengutscheine, einzulösen bei einem Dritten

Vom Arbeitgeber ausgegebene Gutscheine, mit denen der Arbeitnehmer den Bezug einer Ware oder Dienstleistung beanspruchen kann, stellen Sachbezüge dar, die im Rahmen der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG außer Ansatz bleiben. Der Zufluss erfolgt mit Hingabe des Gutscheins, weil der Arbeitnehmer zu diesem Zeitpunkt einen Rechtsanspruch gegenüber dem Dritten erhält (R 38.2 Abs. 3 Satz 1 LStR 2011).

2. Anmerkung des Bayer. LfSt zur Anwendung der o. g. BFH-Urteile vom 11.11.2010

Mit der amtlichen Veröffentlichung der o. g. BFH-Urteile im Bundessteuerblatt Teil II sind die dort dargestellten Grundsätze zur Unterscheidung von Barlohn und Sachlohn in allen offenen Fällen anzuwenden. Die Lohnsteuer Fach-Info 07-2008 ist dadurch überholt und wurde deshalb bereits aufgehoben (siehe dortige Anmerkung im Betreff vom 05.04.2011).

Die Regelung in R 8 Abs. 2 Satz 9 LStR 2011, den geldwerten Vorteil mit 96% des Endpreises anzusetzen, ist **nicht** anzuwenden, wenn deren Voraussetzungen nicht gegeben sind, weil kein Bewertungserfordernis besteht, z. B. bei der Hingabe von zweckgebundenen Geldleistungen oder Warengutscheinen **mit Betragsangabe**.

Ein Sachlohn im Sinne des § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG, auf den die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG anzuwenden ist, liegt nach Auffassung des Bayer. Staatsministeriums der Finanzen in Abstimmung mit den obersten Finanzbehörden des Bundes und der anderen Länder auch dann vor, wenn die Gutscheingewährung mittels „**Guthabenkarten**“ erfolgt. Dabei handelt es sich um nicht übertragbare Einwegkarten aus Plastik, die mit einem bestimmten Geldguthaben bestückt werden. Das Guthaben kann bei verschiedenen Vertragspartnern (z. B. Warenhäusern, Baumärkten, Modegeschäften) zum Einkauf von Waren verwendet werden. Eine Barauszahlung des Guthabens darf nicht möglich sein. Die Auszahlung eines evtl. Restguthabens oder eine Bargelderstattung bei Rückgabe der erstandenen Ware muß ebenfalls ausgeschlossen sein. Voraussetzung ist aber auch hier, dass ein arbeitsvertraglicher Anspruch auf eine Ware besteht.

Wird dem Arbeitnehmer oder dessen Angehörigen die „**Guthabenkarte**“ anlässlich eines besonderen persönlichen Ereignisses zugewendet, liegt ebenfalls Sachlohn vor, der im Rahmen von R 19.6 Abs. 1 LStR 2011 bis zu einem Wert von 40,00 € nicht zu Arbeitslohn führt.

3. - Umsatzsteuerliche Auswirkungen

3.1. - Gutscheine für Produkte des eigenen Unternehmens

Wenn der Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer Gutscheine ausgibt, die zum Erhalt von Produkten des eigenen Unternehmens eingelöst werden können (z.B. Gutscheine an Mitarbeiter von Warenhäusern), stellt sich die Frage, ob dies umsatzsteuerlich überhaupt von Bedeutung ist und ggf. im Anschluss daran, welche Bemessungsgrundlage zur Anwendung kommt. Da die Gutscheine regelmäßig für Produkte für den privaten Bedarf des Personals eingelöst werden, kann eine Zuwendung aus überwiegend betrieblichem Interesse des Arbeitgebers verneint werden. Der Vorgang ist daher entweder als entgeltliche Leistung (§ 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) oder als unentgeltliche Leistung (§ 3 Abs. 1b Nr. 2, Abs. 9a i.V.m. § 1 Abs. 1 Nr. 1 UStG) von umsatzsteuerlicher Bedeutung. Zu klären bleibt daher die Höhe der Bemessungsgrundlage.

Dabei ist ein Ansatz des Einkaufspreises/der Selbstkosten oder des Ladenverkaufspreises der durch Einlösung des Gutscheins dem Mitarbeiter zugewendeten Produkte denkbar. Die Ausgabe des Gutscheins ist i.d.R. als Sachbezug zu werten.

Beispiel

Die H Warenhaus AG gewährt ihren Arbeitnehmern im Dezember eine Weihnachtsgratifikation in Höhe von 500 €. Diese wird durch Ausgabe von 5 Gutscheinen à 100 € zugewendet, die in dem Warenhaus einzulösen sind, in welchem der jeweilige Arbeitnehmer eingesetzt ist. Die Gutscheine sind bis Ende März des Folgejahres einzulösen. Danach verfällt der Gutschein. Eine Barauszahlung des Gutscheinbetrags ist ausgeschlossen, ebenso eine Auszahlung von Wechselgeld bei Bezug von Produkten mit geringerem Wert. Die Arbeitnehmer haben keinen Rechtsanspruch auf eine Weihnachtsgratifikation, so dass es jährlich im Ermessen des Arbeitgebers steht, die o.g. Gutscheine an das Personal auszugeben.

Lösung

Der Vorgang ist als unentgeltliche Zuwendung der mit den Gutscheinen eingelösten Produkte an das Personal i.S.v. § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG zu werten, da kein Rechtsanspruch auf die

jährliche Ausgabe der Gutscheine besteht und damit keine regelmäßige Zuwendung vorliegt (keine faktische betriebliche Übung, Abschn. 103 Abs. 7 UStR bzw. Abschn. 4.18.1 Abs. 7 UStAE). Bemessungsgrundlage sind daher nach § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG die Einkaufspreise bzw. Selbstkosten für die durch Einlösung des Gutscheins zugewendeten Produkte. Unmaßgeblich sind daher der auf dem Gutschein aufgedruckte Wert bzw. die Ladenverkaufspreise der durch Einlösung des Gutscheins zugewendeten Produkte.

Selbst wenn die Ausgabe von Gutscheinen und deren spätere Einlösung für Produkte des Arbeitgebers als entgeltliche Leistung im Rahmen eines tauschähnlichen Umsatzes zu qualifizieren ist, ergibt sich letztlich keine Änderung des umsatzsteuerlichen Ergebnisses im Vergleich zur unentgeltlichen Zuwendung. Denn die als Gegenleistung zu wertende anteilige Arbeitsleistung des Arbeitnehmers orientiert sich an den Einkaufspreisen/Selbstkosten des Arbeitgebers (Abschn. 12 Abs. 6 Satz 4 UStR bzw. Abschn. 1.8 Abs. 6 Satz 4 UStAE).

3.2. - Gutscheine für Produkte fremder Unternehmen

Unabhängig von der lohnsteuerlichen Einordnung und Beurteilung bei der Gewährung von Warengutscheinen sind hier umsatzsteuerlich zwei Fallgestaltungen, dargestellt anhand von Beispielen, zu unterscheiden.

Beispiel 1

Der Arbeitgeber gibt seinen Arbeitnehmern mtl. Gutscheine aus, die die Arbeitnehmer berechtigen, an einer ortsansässigen Tankstelle für einen entsprechenden Betrag zu tanken. Die Tankstelle rechnet die eingelösten Gutscheine anschließend mit dem Arbeitgeber ab. Die Gutscheine lauten: „Benzingutschein im Wert von 44,00 €". Die Kraftstoffsorte wurde nicht näher definiert.

Lösung 1

Bei der Hingabe des Gutscheins an die Arbeitnehmer ist noch nicht absehbar, welche konkrete Leistung die Tankstelle erbringen wird. Dies resultiert aus der fehlenden Spezifizierung der Ware; hier der Kraftstoffsorte. Es liegt im umsatzsteuerlichen Sinne kein Leistungsaustausch, sondern ein Tausch Geld gegen Gutschein vor, der umsatzsteuerlich zunächst unbeachtlich ist. Der Unternehmer (Arbeitgeber) hat keinen Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da er nicht Besteller der konkreten Leistung (z.B. Superbenzin) ist. Eine Besteuerung der unentgeltlichen Wertabgabe an das Personal nach § 3 Abs. 1b Nr. 2 UStG entfällt, da es sich lediglich um eine Art Geldhingabe handelt und im Übrigen auch kein Vorsteuerabzug vorgelegen hat (§ 3 Abs. 1b Satz 2 UStG).

Lohnsteuerlich liegt ein Sachbezug vor (vgl. BFH-Urteile vom 11.11.2010, BStBl 2011 II Seiten 383, 386 und 389)

Beispiel 2 (Abwandlung zu 1)

Auf den Gutscheinen ist in Absprache mit den jeweiligen Arbeitnehmern bereits der jeweilige genaue Verwendungszweck angegeben, z.B. „nur für den Bezug von xx,xx Litern Super-Benzin gültig". Eine Betragsangabe (Wert in €) fehlt. Entsprechend löst die Tankstelle die eingereichten Gutscheine nur für den vorgegebenen Verwendungszweck ein und rechnet mtl. mit dem Arbeitgeber ab.

Lösung 2

Bei der Hingabe des Gutscheins an die Arbeitnehmer ist nunmehr die konkrete Leistung festgelegt, die die Tankstelle erbringen wird. Aufgrund der monatlichen Abgabe der Gutscheine ist von einer faktischen betrieblichen Übung und damit von einer zusätzlichen Vergütung für die Arbeitsleistung der Arbeitnehmer auszugehen. Mithin werden durch den Arbeitgeber an seine Arbeitnehmer entgeltliche Benzinlieferungen in Form von z.B. Super-Benzin erbracht und insofern keine im umsatzsteuerlichen Sinne unbeachtlichen Geldleistungen. Der Arbeitgeber hat den Vorsteuerabzug gem. § 15 Abs. 1 Nr. 1 UStG, da er gegenüber der Tankstelle der Besteller der konkreten Leistung ist. Die Bemessungsgrundlage für die Benzinlieferungen des Arbeitgebers an die Arbeitnehmer ist in analoger Anwendung von § 10 Abs. 4 Nr. 1 UStG mit den Kosten zu bewerten (Abschn. 12 Abs. 6 Satz 4 UStR bzw. Abschn. 1.8 Abs. 6 Satz 4 UStAE).

Aus dem EuGH-Urteil vom 29.07.2010, Rs. C-40/09 Astra Zeneca sind derzeit keine Konsequenzen auf die deutsche Rechtslage und die bestehende Praxis im Umgang mit Nennwertgutscheinen zu ziehen.

Ansprechpartner:

Dienststelle München: Herr Wolfgang Galdia
E-Mail: wolfgang.galdia@lfst.bayern.de
Telefon: (089) 9991-2206

Dienststelle Nürnberg: Herr Rudolf Wilhelm
E-Mail: rudolf.wilhelm@lfst.bayern.de
Telefon: (0911) 991-2218