Finanzgericht Köln, 7 K 3185/12

Datum:	22.05.2013
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 3185/12
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2013:0522.7K3185.12.00

Tenor:

Der Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 22.6.2012 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung werden dahingehend abgeändert, dass die Fahrvergünstigungen in Höhe von 486,46 Euro beim Kläger und in Höhe von 663,76 Euro bei der Klägerin nicht als Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG, sondern als Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG zu behandeln sind und beim Kläger ein Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG zu berücksichtigen ist.

Die Neuberechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten nach Maßgabe der Entscheidungsgründe übertragen.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kosten ohne Sicherheitsleistung vorläufig vollstreckbar. Der Beklagte kann die Vollstreckung durch Sicherheitsleistung oder Hinterlegung in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs der Kläger abwenden, soweit nicht die Kläger zuvor Sicherheit in derselben Höhe leisten.

Tatbestand 1

Die Beteiligten streiten über die steuerliche Behandlung von Fahrvergünstigungen, die den Klägern im Jahr 2011 gewährt wurden. 2

Die verheirateten Kläger wurden im Streitjahr 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Sowohl der 1944 geborene Kläger als auch die 1952 geborene Klägerin erzielten 3

im Streitjahr als Ruhestandsbeamte des Bundeseisenbahnvermögens (BEV) Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit in Form von Versorgungsbezügen. Der maßgebliche Zeitpunkt für den Versorgungsbeginn lag beim Kläger im Jahr 2000 und bei der Klägerin im Jahr 2002.

Neben ihren Versorgungsbezügen erhielten die Kläger im Streitjahr auf Veranlassung des BEV geldwerte Vorteile in Form von Fahrvergünstigungen durch die Deutsche Bahn AG. Auf diese freiwillig geleisteten Vergünstigungen, die die Kläger in den Vorjahren und bereits vor dem Eintritt in den Ruhestand während ihrer aktiven Dienstzeit erhalten hatten, bestand kein Rechtsanspruch. Das BEV legte die Höhe des geldwerten Vorteils in Absprache mit der Deutschen Bahn AG auf 486,46 Euro für den Kläger bzw. auf 663,76 Euro für die Klägerin fest. Die Höhe dieses Betrags ist zwischen den Beteiligten unstreitig. Weitere Einkünfte erzielten die Kläger im Streitjahr nicht. 4

Der Beklagte setzte die Einkommensteuer für 2011 entsprechend der von den Klägern eingereichten Steuererklärung mit Bescheid vom 22.6.2012 fest und behandelte die geldwerten Vorteile aus den Fahrvergünstigungen dabei als Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG. 5

Hiergegen legten die Kläger Einspruch ein und trugen zur Begründung vor, dass es sich bei den geldwerten Vorteilen um Arbeitslohn im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG, nicht jedoch um Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG handele. Daher seien für beide Kläger ein Arbeitnehmerpauschbetrag nach § 9a Satz 1 Nr. 1 a EStG und für den Kläger darüber hinaus ein Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG zu berücksichtigen. 6

Der Beklagte wies den Einspruch mit Einspruchsentscheidung vom 4.10.2012 nach vorheriger Erörterung zurück. Zur Begründung trug er vor, dass die den Klägern gewährten Fahrvergünstigungen als geldwerte Vorteile Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG darstellten. Zu den Versorgungsbezügen zählten alle Einnahmen und geldwerten Vorteile, die keine Lohnzahlungen aus einem aktiven Dienstverhältnis darstellten. Bezüge und geldwerte Vorteile, die ein Versorgungsempfänger von seinem früheren Arbeitgeber erhalte, seien keine Lohnzahlungen aus einem aktiven Arbeitsverhältnis. Sie seien vielmehr als Vorteile aus dem früheren Arbeitsverhältnis anzusehen. Vor diesem Hintergrund habe der Arbeitgeber die geldwerten Vorteile in Form der Fahrvergünstigungen auch zutreffend als Versorgungsbezüge in Zeile 8 der jeweiligen Lohnsteuerbescheinigungen ausgewiesen. Der Abzug eines Altersentlastungsbetrags komme nicht in Betracht, zumal dieser unter Ausschluss der Versorgungsbezüge anhand der übrigen Einkünfte ermittelt werde und im vorliegenden Fall keine übrigen Einkünfte vorlägen. Auch die Berücksichtigung eines Arbeitnehmerpauschbetrags scheide aus, da die Kläger lediglich Versorgungsbezüge erhielten. Eine möglicherweise andere Beurteilung des Sachverhalts in den Vorjahren habe keine Auswirkungen für das Streitjahr, da die Grundlagen für die Festsetzung der Einkommensteuer in jedem Veranlagungszeitraum neu zu ermitteln seien. 7

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage verfolgen die Kläger ihr ursprüngliches Begehren weiter. Der angefochtene Bescheid verletze sie - die Kläger - in ihren Rechten, soweit der Sachbezug in Form der gewährten Fahrvergünstigungen als Teil der Versorgungsbezüge behandelt und ihnen - den Klägern - dadurch jeweils der Ansatz eines Arbeitnehmerpauschbetrags und dem Kläger darüber hinaus der Ansatz eines Altersentlastungsbetrags verwehrt werde. In diesem Zusammenhang sei zu berücksichtigen, dass die Fahrvergünstigungen bereits während der aktiven Dienstzeit und nicht aufgrund des Eintritts in den Ruhestand gewährt worden seien. Im Übrigen seien die Fahrtvergünstigungen steuerfrei nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG. 8

9

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid für 2011 vom 22.6.2012 sowie die hierzu ergangene Einspruchsentscheidung dahingehend abzuändern, dass die Fahrvergünstigungen in Höhe von 486,46 Euro beim Kläger und in Höhe von 663,76 Euro bei der Klägerin nicht als Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG, sondern als Einkünfte im Sinne des § 19 Abs. 1 Nr. 2 EStG behandelt werden und beim Kläger ein Altersentlastungsbetrag in berücksichtigt wird, 10

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 11

Der Beklagte beantragt, 12

die Klage abzuweisen, 13

im Unterliegensfall die Revision zuzulassen. 14

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in seiner Einspruchsentscheidung. 15

Entscheidungsgründe 16

Die Klage ist begründet. 17

Der Beklagte hat die geldwerten Vorteile in Form der den Klägern gewährten Fahrtvergünstigungen zu Unrecht als Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 EStG behandelt und den Klägern damit zu Unrecht den Abzug eines Arbeitnehmerpauschbetrags nach § 9a Satz 1 Nr. 1 a EStG sowie dem Kläger den Abzug eines Altersentlastungsbetrags nach § 24a EStG verwehrt. 18

1. 19

Die geldwerten Vorteile in Form der Fahrtvergünstigungen gehören als Vorteile aus früheren Dienstleistungen zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG. 20

Denn zum Arbeitslohn zählen nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 in Verbindung mit § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und die dem Arbeitnehmer aufgrund eines früheren Dienstverhältnisses gewährt werden. Zwischen den Beteiligten ist zu Recht nicht streitig, dass die Fahrtvergünstigungen dem Grunde nach jeweils geldwerte Vorteile für die Kläger darstellten und dass die Kläger diese Vorteile aufgrund ihrer früheren Beschäftigung beim BEV erhielten. Auch die Bewertung dieser Vorteile nach § 8 EStG mit 486,46 Euro bzw. 663,76 Euro ist zwischen den Beteiligten zu Recht unstreitig. Anhaltspunkte dafür, dass diese Bewertung unzutreffend wäre, bestehen nicht. Vor diesem Hintergrund sieht der Senat von weiteren Ausführungen ab. 21

2. 22

Die geldwerten Vorteile sind nicht nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG steuerfrei, da die Voraussetzungen des § 8 Abs. 3 EStG nicht gegeben sind. 23

Nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG ist der Sachwert für Dienstleistungen, die ein Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber erhalten hat, unter weiteren Voraussetzungen bis zu einer Höhe von 1.080 € steuerfrei. Der Anwendungsbereich der Norm erstreckt sich bereits nach seinem 24

eindeutigen Wortlaut nur auf solche Zuwendungen, die der Arbeitnehmer von seinem Arbeitgeber erhält. Werden die Vorteile dagegen von Dritten gewährt, greift die Steuerbefreiung selbst dann nicht ein, wenn der Zuwendende als konzernangehöriges Unternehmen dem Arbeitgeber nahe steht (vgl. BFH-Urteile vom 1.10.2009 VI R 22/07, BStBl. II 2010, 204; vom 28.8.2002 VI R 88/99, BStBl. II 2003, 154 und vom 8.11.1996 VI R 100/95, BStBl. II 1997, 330; FG Niedersachsen, Urteil vom 8.10.2008 1 K 264/05, EFG 2009, 1638). Im vorliegenden Fall waren Arbeitgeber und Zuwendender nicht identisch. Während die Kläger als Ruhestandsbeamte dem BEV angehörten und von dort ihre Pensionsbezüge erhielten, wurden ihnen die Fahrtvergünstigungen von der Deutschen Bahn AG gewährt. Damit scheidet die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG aus (vgl. auch FG Niedersachsen, Urteil vom 8.10.2008 1 K 264/05, EFG 2009, 1638).

Im Übrigen fallen unter den Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 EStG nur solche Waren und Dienstleistungen, die zum Liefer- und Leistungsprogramm des Arbeitgebers gehören und mit denen der Arbeitgeber selbst Marktteilnehmer sein muss (vgl. BFH-Urteil vom 21.1.2010 VI R 51/08, BStBl. II 2010, 700 m.w.N.; Krüger, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 8 Rn 66). Mithin muss der Arbeitgeber mit den Geschäften der zu beurteilenden Art im eigenen Namen am Markt teilnehmen (vgl. BFH-Urteil vom 7.11.2006 VI R 81/02, BFH/NV 2007, 426). Das ist vorliegend nicht der Fall. Das BEV nimmt nicht als Anbieter (Verkauf o.ä.) von Fahrtberechtigungen im Eisenbahnverkehr im eigenen Namen am Marktgeschehen teil. Darüber hinaus gehört das Angebot von Fahrtberechtigungen im Eisenbahnverkehr nicht zum Liefer- bzw. Leistungsprogramm des BEV. 25

3. 26

Die geldwerten Vorteile in Form der Fahrtvergünstigungen sind keine Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG. 27

a) 28

Der Gesetzgeber hat in § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 a, b EStG ausdrücklich bestimmt, was im Einzelnen als Versorgungsbezug anzusehen ist. Versorgungsbezüge sind demnach Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen, die als „Ruhegehalt, Witwen- oder Waisengeld, Unterhaltsbeitrag oder als gleichartiger Bezug aufgrund beamtenrechtlicher oder entsprechender gesetzlicher Vorschriften“ (§ 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1a EStG) oder „nach beamtenrechtlichen Grundsätzen von Körperschaften, Anstalten oder Stiftungen des öffentlichen Rechts oder öffentlich-rechtlichen Verbänden von Körperschaften“ (§ 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1b EStG) gewährt werden. Dabei nimmt § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG auf § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG Bezug (vgl. BFH-Urteil vom 18.10.2006 XI R 45/05, BFH/NV 2007, 880). Vor diesem Hintergrund sind unter dem Begriff Versorgungsbezüge alle im öffentlichen Dienst gemäß § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 a und b EStG oder im privaten Dienst nach § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG gewährten Bezüge und Vorteile aus früheren Dienstleistungen zu verstehen, die ein aus dem aktiven Dienst ausgeschiedener Arbeitnehmer oder dessen Rechtsnachfolger zur Versorgung erhält (vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG, § 19 Rn 338; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 19 Rn C 17 ff. und C 23 ff.). Hierunter können auch Sachbezüge in Form von geldwerten Vorteilen fallen (vgl. Thürmer, in: Blümich, EStG, § 19 Rn 339). Mithin sind Versorgungsbezüge – unabhängig vom Vorliegen der weiteren Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Satz 2 EStG – dadurch gekennzeichnet, dass sie ihren wirtschaftlichen Ursprung in einer früheren Dienstleistung haben und einem Versorgungszweck dienen (vgl. Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 Rn 515 ff.; Krüger, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 19 Rn 91; siehe auch BFH-Urteil vom 1.8.2007 XI R 55/05, BFH/NV 2008, 31). 29

b) 30

Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze liegen die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 a, b EStG nicht vor. 31

Die Fahrtvergünstigungen sind keine Versorgungsbezüge im vorgenannten Sinne. Es fehlt bereits an einer beamtenrechtlichen bzw. entsprechenden gesetzlichen Grundlage für die Gewährung der Fahrtvergünstigungen. Denn mit der Aufhebung des § 6 Abs. 4 EVO (Eisenbahn-Verkehrsordnung) zum 1.1.1994 war die gesetzliche Grundlage für eine unentgeltliche oder teilentgeltliche Gewährung von Fahrtvergünstigungen entfallen (vgl. ausführlich zur fehlenden Rechtsgrundlage VGH Baden-Württemberg, Beschluss vom 20.11.1998, 4 S 2505/96, VBlBW 1999, 181; im Ergebnis auch Thürmer, in: Blümich, EStG, § 19 Rn 339; a.A. ohne Begründung: BMF-Schreiben vom 23.8.2010 IV C 5-S 2378/09/10006/2010/0280343, BStBl. I 2010, 665 Rn 14a; Gunsenheimer, NWB 2010, 3910). Die Fahrtvergünstigungen werden auch nicht nach beamtenrechtlichen Grundsätzen gewährt. Denn bereits vor der Aufhebung des § 6 Abs. 4 EVO bestand auf die Fahrtvergünstigungen ausdrücklich kein Rechtsanspruch; die Vergünstigungen waren lediglich eine freiwillige Leistung des Arbeitgebers an seine Beschäftigten. Freiwillige Leistungen in Form von Fahrtvergünstigungen, auf die kein Rechtsanspruch besteht, fallen nicht in den Schutzbereich des Art. 33 Abs. 5 GG und werden nicht von einer Einrichtung im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1b EStG aufgrund beamtenrechtlicher Grundsätze gewährt (vgl. auch VGH Baden-Württemberg, Beschluss vom 20.11.1998, 4 S 2505/96, VBlBW 1999, 181). 32

Im Übrigen dienen die Fahrtvergünstigungen nicht der Versorgung der Kläger, zumal sie den Klägern bereits während der aktiven Dienstzeit zu Gute kamen und ihnen nach dem Eintritt in den Ruhestand als freiwillige Leistung auf Veranlassung des BEV lediglich fortgewährt wurden. Es handelt sich vor diesem Hintergrund nicht um einen Bezug, der mit den in § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 1 EStG genannten Bezügen (Ruhegehalt, Witwen-/Waisengeld, Unterhalsbeitrag) vergleichbar ist und der die Versorgung der Kläger bezweckt. 33

c) 34

Es liegen auch keine Versorgungsbezüge im Sinne des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG vor. 35

Vorliegend kommt § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG hinsichtlich der Fahrtvergünstigungen bereits nicht zur Anwendung, da er sich alleine auf Bezüge aus der privaten Wirtschaft bezieht, bei denen die Versorgungsleistung aufgrund einer entsprechenden Verpflichtung in einem Anstellungsvertrag erbracht wird (vgl. Pflüger, in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG, § 19 Rn 517; Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG § 19 Rn C 32 ff.). Dies ist bei den Klägern nicht der Fall, da diese ihre Versorgung als Ruhestandsbeamte im öffentlichen Dienst erhalten. Im Übrigen werden die Fahrtvergünstigungen den Klägern freiwillig, ohne Rechtsanspruch und somit nicht aufgrund einer rechtlichen Verpflichtung gewährt (siehe oben). Unabhängig davon sind darüber hinaus die Voraussetzungen des § 19 Abs. 2 Satz 2 Nr. 2 EStG nicht erfüllt, da die Kläger die Fahrtvergünstigungen nicht wegen Erreichens einer Altersgrenze, verminderter Erwerbsfähigkeit oder als Hinterbliebenenbezüge erhalten. 36

4. 37

Vor diesem Hintergrund ist bei den Klägern hinsichtlich der als Einnahmen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusetzenden und zwischen den Beteiligten der Höhe nach unstreitigen Sachbezüge für die Fahrtvergünstigungen jeweils ein Arbeitnehmerpauschbetrag gemäß § 9a Satz 1 Nr. 1a EStG zu berücksichtigen. Darüber hinaus besteht für den Kläger 38

ein Anspruch auf einen Altersentlastungsbetrag nach § 24a EStG, dessen Höhe auf Grundlage des Bruttoarbeitslohns im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG (486,46 Euro) vor Abzug von Werbungkosten bzw. des Arbeitnehmerpauschbetrags (vgl. Wacker, in: Schmidt, EStG, 32. Auflage 2013, § 24a Rn 4) zu ermitteln ist.

5. 39

Dem Beklagten wird die Neuberechnung der festzusetzenden Einkommensteuer nach Maßgabe der Entscheidungsgründe gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO übertragen. 40

6. 41

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens nach § 135 Abs. 1 FGO. 42

7. 43

Die Revision wird zur Fortbildung des Rechts zugelassen. 44

8. 45

Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 46

Justiz NRW
Rechtsprechungsdatenbank ONLINE