



Bert Kimpel

Sachbezüge im Lohnsteuerrecht



PETER LANG

Einleitung

Die wirtschaftliche Leistungsfähigkeit als Bemessungsgrundlage der Steuerschuld realitätsgerecht zu erfassen ist ein Postulat der Gerechtigkeit. Denn nur so ist gewährleistet, dass jedem Steuerpflichtigen in Verhältnis zu seinem Einkommen die gleiche Steuer auferlegt wird, dieser nicht die Steuern für andere mitzahlen muss.

Das Einkommensteuergesetz regelt mit dem Begriff der Lohnsteuer lediglich eine besondere Erhebungsform der Einkommensteuer. Tatsächlich hat sich darüber hinausgehend ein einkommensteuerrechtlicher Teilbereich verselbständigt. Innerhalb dieses Bereichs werden eigene Begrifflichkeiten und Fallgruppen geprägt und fortentwickelt. Ausprägung dieser Verselbständigung ist beispielsweise, dass die gesetzlich vorgegebenen Tatbestandsmerkmale oft durch lohnsteuerlich geprägte Begriffe ersetzt werden. Im Ergebnis ist es gerechtfertigt, von einem Lohnsteuerrecht zu sprechen, um die steuerliche Behandlung von Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit zusammen zu fassen.

Steueraufkommen und Problematisierung lohnsteuerrechtlicher Fragestellungen stehen in einem bemerkenswerten Verhältnis. Während die Lohnsteuer seit vielen Jahren den weitaus größten Teil der Summe aus veranlagter Einkommensteuer und Lohnsteuer ausmacht, spiegeln die Äußerungen von Rechtsprechung und Schrifttum dieses Verhältnis nicht wider bzw. stehen in einem „reziproken Verhältnis“¹.

Im Lohnsteuerrecht ist der Drang zu vereinfachender Rechtsanwendung besonders ausgeprägt. Es dürfte keine Einkunftsart geben, die so von Typisierungen, Pauschalierungen und sonstigen Vereinfachungszweckregelungen durchsetzt ist. Der Wille zur vergrößernden Wahrnehmung führt dazu, dass bestimmte Fallgruppen durch die fortwährende Diskussion ihrer Typisierungs- oder Pauschalierungsmerkmale auffallen. Dabei erweisen sich Vereinfachungsregelungen als besonders streitanfällig. Der Versuch, den neu geschaffenen Abgrenzungsbedarf wiederum durch vereinfachende Betrachtung in den Griff zu kriegen, bewirkt Ergebnisse, die an vielen Stellen zu Widerspruch herausfordern. Eine systematische Betrachtung des Lohnsteuerrechts kommt nicht umhin, den wachsenden Verästelungen dieser künstlich geschaffenen Fallgruppen nachzugehen, um die jüngere Rechtsprechung zu Sachbezügen zusammenhängend darzustellen.

¹ Lang, DStJG 9, S. 15 f.

Damit ist ein gemeinsames Merkmal nahezu aller lohnsteuerrechtlicher Fallgruppen angesprochen: die Kollision von vereinfachender Rechtsanwendung und Leistungsfähigkeitsprinzip. Eine Beschäftigung mit dem Lohnsteuerrecht darf dessen Eigenart als Massenverfahren sicher nicht übersehen. Die Rechtsanwendungsgleichheit fordert geradezu gewisse Typisierungen und vereinfachende Betrachtungen, um das Lohnsteuerrecht nicht gänzlich undurchführbar zu machen und um eine annähernd gleichmäßige Belastung aller Steuerpflichtigen zu gewährleisten. In diesem Sinne sind Vereinfachungen durch den Gleichheitssatz geboten, da sie eine gleichmäßige Rechtsanwendung überhaupt erst ermöglichen.

Im Gefolge von Typisierungen und vergrößernden Sachverhaltswahrnehmungen standen und stehen jedoch nicht mehr zu rechtfertigende Auslegungen. Beispielsweise wurden nach der älteren Rechtsprechung zahlreiche Zuwendungen des Arbeitgebers zu nicht steuerbaren Annehmlichkeiten oder Gelegenheitsgeschenken erklärt und fortan mit kausalrechtlich unklaren Begriffen operiert, bis der BFH derartige "gesetzlose Steuerbefreiungen"² abschaffte. Umgekehrt werden bis heute zu Lasten des Steuerpflichtigen gemischt veranlasste Zuwendungen in voller Höhe als Arbeitslohn eingeordnet, obwohl kein Zweifel daran besteht, dass ein Teil der Zuwendung des Arbeitgebers rein betrieblichen Interessen dient und bei isolierter Betrachtung kein Arbeitslohn vorläge. In jüngster Zeit hat der BFH diese Auslegung in einer Fallgruppe eingeschränkt. Die Betrachtung gemischt veranlasster Zuwendungen anhand konkreter Fallgruppen bildet einen Schwerpunkt dieser Arbeit, da die kausalrechtliche Beurteilung von Zuwendungen des Arbeitgebers den Kern der lohnsteuerrechtlichen Dogmatik bildet.

Daneben lenkt die Beschäftigung mit der lohnsteuerrechtlichen Behandlung von Sachbezügen den Blick auf die Frage, unter welchen Voraussetzungen der Arbeitnehmer objektiv bereichert ist. Bis heute sind viele Aspekte strittig oder fordern zu einer Diskussion auf. Beispiele sind die von der Rechtsprechung geschaffene Kategorie der aufgedrängten Bereicherung oder die Rechtsprechung zu umlagefinanzierten Sicherungssystemen. Im Zentrum steht die Frage nach dem Wesenskern der steuerbarkeitsbegründenden Bereicherung.

Im Weiteren ist die Entwicklung einzelner Fallgruppen auf der Bewertungsebene im Lichte der jüngeren Rechtsprechung zu untersuchen. Beispielsweise zeigt die Fallgruppe des Dienstwagens, wie schwierig es ist, eine angemessene Vereinfachung zu erreichen, will man nicht grob unzutreffende Besteuerungsergebnisse hinnehmen. Andererseits bieten Freibetragsregelungen Anlass zu stän-

² Offerhaus, DSjG 9, S. 117 f.; Offerhaus, DB 1985, S. 565.

diger Abgrenzung und schaffen so lohnsteuerrechtliches case-law, das den Sinn einer Vereinfachungsregelung in Zweifel zieht.

Die lohnsteuerliche Erfassung von Sachbezügen fördert Zweifelsfragen auf jeder Ebene der Tatbestandsprüfung zutage. Neben grundlegende dogmatische Fragestellungen treten zahlreiche Diskussionen verselbständigter Fallgruppenmerkmale, die zumeist Konsequenz von Vereinfachungs- oder Pauschalierungsregeln sind. Im Folgenden wird der Versuch unternommen, abstrakte Fragestellungen in systematischer Abfolge an konkreten Fallgruppen darzustellen und dabei die von Rechtsprechung und Finanzverwaltung getroffenen Vorgaben kritisch zu würdigen. Vorbereitend soll dazu die Tatbestandssystematik durch eine Betrachtung der gesetzlichen Vorgaben unter Klärung einiger Zweifelsfragen erschlossen werden.