www.nrwe.de
Justiz-ONLINE
NRWE - Rechtsprechungsdatenbank der Gerichte in Nordrhein-Westfalen

Finanzgericht Köln, 7 K 2053/17

Datum:	11.10.2018
Gericht:	Finanzgericht Köln
Spruchkörper:	7. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	7 K 2053/17
ECLI:	ECLI:DE:FGK:2018:1011.7K2053.17.00

Nachinstanz: Bundesfinanzhof, VI R 53/18

Tenor:

Die Einkommensteuer 2015 wird unter Änderung des Einkommensteuerbescheids vom 30.09.2016 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 17.07.2017 unter der Maßgabe herabgesetzt, dass der Bruttoarbeitslohn des Klägers um 2.355,91 € gemindert und die Einkommensteuer entsprechend neu festgesetzt wird. Die Berechnung der Einkommensteuer wird dem Beklagten auferlegt.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

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 jeweils zu vollstreckenden Betrages abwenden, soweit nicht der Kläger zuvor Sicherheit in Höhe des vollstreckbaren Betrages leistet.

Tatbestand

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob Vergünstigungen beim Kauf eines Kraftfahrzeugs der Marke X steuerpflichtiger Arbeitslohn des Klägers darstellen.

Der verheiratete Kläger ist von Beruf … und seit dem … bei der Firma I-GmbH im Bereich … angestellt (s. Arbeitsvertrag vom …, Bl. 58ff. d. Gerichtsakte). Danach erhielt der Kläger im ersten Beschäftigungsjahr ein monatliches Gesamtbruttogehalt von … € (im Streitjahr mtl. … € Grundgehalt) und eine einmalige jährliche Weihnachtsgratifikation nach dem Tarifvertrag Metall NRW. Vereinbarungen zu etwaigen Kraftfahrzeugkäufen der Marke X enthält der Arbeitsvertrag nicht.

Die I-GmbH wurde … als Joint Venture von der X-Werke GmbH (kurz: X) und der G- GmbH mit Anteilen von jeweils 50 von Hundert gegründet. Sie stellte im Wesentlichen … für X, aber auch für andere Hersteller her. Im Jahr 2014 beschäftigte sie … eigene Mitarbeiter und … auf der Basis von Serviceverträgen von X entliehene Mitarbeiter. Die I-GmbH schloss mit X am … eine Vereinbarung über den „Verkauf von Neu- und Gebrauchtfahrzeuge zu Sonderkonditionen“ (s. Bl. 24 f., 57 der Gerichtsakte). In dieser Vereinbarung heißt es auszugsweise:

„Die X-Werke Aktiengesellschaft (nachfolgend: X) und die I-GmbH sind übereingekommen, den I-GmbH-Mitarbeiter/innen, … X Neu- und Gebrauchtfahrzeuge zu Sonderkonditionen entsprechend den nachfolgend näher festgelegten Regelungen zu verkaufen:

2. Kaufberechtigt sind alle ….I-GmbH-Mitarbeiter/innen, …, die in Deutschland beschäftigt sind bzw. waren.

3. Die Kaufberechtigung besteht für vier Fahrzeuge (maximal zwei Gebrauchtfahrzeuge) pro Kalenderjahr, die mindestens 6 Monate im Besitz des Erwerbers/der Erwerberin verbleiben müssen. …

4. Die Fahrzeuge können auch auf eine der folgend genannten Personen zugelassen und diesen zum persönlichen Gebrauch überlassen werden: Ehepartner, Kinder, Adoptiv- und Stiefkinder, Eltern, Schwiegereltern, Schwiegertöchter und –söhne, Großeltern, Enkel, Geschwister oder Lebensgefährtin/en. …

…

6. Damit die I-GmbH-Mitarbeiter/innen durch die X-Systeme erkannt werden können, meldet die I-GmbH zu Beginn dieser Vereinbarung alle kaufberechtigten Personen in der als Anlage 1 beigefügten Form an X. Diese Meldung wird seitens I-GmbH auf dem Laufenden gehalten. …

7. Vor der Verarbeitung dieser Daten ist kein Vertragsabschluss möglich.

8. Beim Kauf eines Neufahrzeugs geht der/die I-GmbH-Mitarbeiter/in zu einem X-Händler seiner/ihrer Wahl.

9. Bei Kauf eines Gebrauchtfahrzeugs wendet sich der/die I-GmbH-Mitarbeiter/in an den Gebrauchtwagen-Verkauf der X-Werke AG.

10. Der/Die I-GMBH-Mitarbeiter/in weist sich mit seinem/ihrem Firmenausweis in Verbindung mit einer Kaufberechtigung (Anlage 2) und seinem/ihrem gültigen Personalausweis als kaufberechtigt aus und bestellt das Auto seiner/ihrer Wahl aus den für den Kauf an den berechtigten Personenkreis freigegebenen Modellen.

…

12. Die derzeit gültigen Rabatte für Neufahrzeuge sind aus Anlage 3 ersichtlich. Änderungen dazu werden jeweils von X an I-GmbH schriftlich bekannt gegeben.

13. Die gewährten Rabatte stellen einen geldwerten Vorteil dar. Die daraus resultierenden Steuern, Versicherungen und sonstigen Abgaben gehen zu Lasten der/des Kaufberechtigten. Die Belastung erfolgt durch die I-GmbH.

14. Zu diesem Zweck wird X I-GmbH alle für die Versteuerung relevanten Daten bereitstellen.

15. Der jährliche Freibetrag in Höhe von derzeit EURO 1.227,10 steht den I-GmbH-Mitarbeitern nicht zur Verfügung.

16. Diese Vereinbarung kann von jeder Gesellschaft jederzeit ohne Angaben von Gründen mit einer Frist von 6 Monaten zum Monatsende gekündigt werden. …“

Im Übrigen wird auf die Vereinbarung vollinhaltlich Bezug genommen.

Hintergrund der Vereinbarung war ein „Proposal“ vom … von X, in dem es heißt: *„X owns 50 % oft he JV and should have an interest in extending the X-products to the new JV-employees as well. …“* Im Übrigen wird auf das Proposal verwiesen (Bl. 26 d. Gerichtsakte).

Im Februar 2015 bestellte der Kläger verbindlich zu vergünstigten Mitarbeiterkonditionen der Firma X ein Neufahrzeug des Modells G, welches im April 2015 zu einem Kaufpreis von 20.216,85 € an den Kläger ausgeliefert wurde (s. verbindliche Bestellung vom 24.02.2015 und Kaufvertrag vom 09.04.2015, Bl. 103f. d. Gerichtsakte).

Der Kaufpreis berechnete sich nach dem	
Bruttolistenpreis von	26.905,01 €
abzüglich des Werksangehörigen-Rabattes	
von 23 %	6.188,15 €
abzüglich Treueprämie von	500,00 €.

Der im Monat Februar 2015 übliche Händlerabschlag für einen X G betrug unstreitig 18,7 %, also 5.031,24 € (s. Anlage 5 zum Schriftsatz des Klägers vom 02.10.2018; der übliche Händlerabschlag variierte monatlich in 2015 von 17,2 % bis 21,6 %). Somit räumte X dem Kläger einen über den Händlerabschlag hinausgehenden Preisvorteil in Höhe von 1.656,92 € ein und erließ ihm zusätzlich die Überführungskosten in Höhe von 698,99 €.

Nach Mitteilung von X erfasste der Arbeitgeber des Klägers, die I-GmbH, die Vorteile als steuerpflichtigen Arbeitslohn und wies ihn entsprechend in der Lohnsteueranmeldung für Juni 2015 aus.

Gegen diese Lohnsteueranmeldung legte der Kläger beim Betriebsstättenfinanzamt Einspruch ein und verwies zur Begründung auf ein Schreiben des Bundesministeriums für Finanzen (BMF) vom 20.01.2015 (BStBl I 2015, 143), nach welchem derartige Nachlässe von dritter Seite nicht mehr als Arbeitslohn zu behandeln seien.

Zudem legte er eine Bescheinigung der X-Werke GmbH vom 29.07.2015 vor (s .Bl. 27 f. d. Gerichtsakte), in dem X bestätigte, dass sie bei den Verkaufsgeschäften von neuen und gebrauchten X-Fahrzeugen an eigene Arbeitnehmer und an Arbeitnehmer verbundener Unternehmen trotz Gewährung von Preisnachlässen und Konditionen ein vorrangig eigenwirtschaftliches Interesse hätten. Der Privatkundensektor sei für X eine sehr wichtige Zielgruppe. Dabei seien die Arbeitnehmer und Arbeitnehmer verbundener Unternehmen wichtige Markenbotschafter in ihrem Verwandten- und Bekanntenkreis, wovon sich X einen Multiplikator-Effekt verspreche. Eine etwaige Entlohnung des das Fahrzeug erwerbenden Mitarbeiters werde als Nebeneffekt hingenommen, sei aber nicht beabsichtigt. X habe vielmehr ein hohes Interesse daran, möglichst viele Fahrzeuge an eigene Mitarbeiter sowie an Mitarbeiter verbundener Unternehmen zu verkaufen, da jede Veräußerung auch Ertrag bedeute.

Die Arbeitnehmer verbundener Unternehmen seien auch nicht auf ein Handeln ihres Arbeitgebers angewiesen, um die Rabatte zu erhalten. X biete diesem Personenkreis die Rabatte aus eigenwirtschaftlichen Interessen an, ohne dass dafür ein Zutun des Arbeitgebers erforderlich sei. Die Arbeitgeber würden i.d.R die Bekanntgabe der Rabatte dulden. Hilfstätigkeiten, wie Inkasso o.ä., würden von den verbundenen Unternehmen nicht übernommen. Umgekehrt würden Mitarbeiter der X-Werke bei den verbundenen Unternehmen keinerlei Preisvergünstigungen erhalten.

Mit Datum vom 30.09.2016 erließ der Beklagte einen Einkommensteuerbescheid für 2015, in dem die beiden Nachlässe als steuerpflichtiger Bruttoarbeitslohn (insgesamt 2.355,91 €) bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung unterworfen wurden (Bruttoarbeitslohn … €). Auch gegen diesen Bescheid legte der Kläger Einspruch ein und verwies auf das zwischenzeitlich in der Klage befindliche Verfahren gegen die Lohnsteueranmeldung 6/2015 (8 K 2741/16).

Mit Einspruchsentscheidung vom 17.07.2017 wies der Beklagte den Einspruch gegen den Einkommensteuerbescheid 2015 als unbegründet zurück. Die von X gewährten Preisvorteile würden Arbeitslohn nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG – darstellen, da sie im Rahmen des Arbeitsverhältnisses mit der I-GmbH gewährt worden seien. Es handele sich somit um steuerpflichtige Rabatte von dritter Seite i.S.d. BMF-Schreibens vom 20.01.2015 (BStBl I 2015, 143). Arbeitslohn könne auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung darstellen würden, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringe, erbracht habe oder erbringen solle. Nach Randziffer 1 des o.g. BMF-Schreibens müsse sich die Leistung als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Hieran würde es fehlen, wenn ein überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse des Dritten an der Leistung bestehen würde.

Allerdings würde die aktive Mitwirkung des Arbeitgebers an der Verschaffung des Preisvorteils für die Annahme von Arbeitslohn sprechen (Rn. 2 des o.g. BMF-Schreibens). Einer aktiven Mitwirkung des Arbeitgebers

stehe es gleich, wenn dieser mit dem Dritten wirtschaftlich oder tatsächlich verflochten sei oder eine enge Beziehung sonstiger Art bestehe, z.B. Organschaft (Rn. 3a. des o.g. BMF-Schreibens). Diesen Grundsätzen des o.g. BMF-Schreibens entsprechend sei bei den Preisnachlässen durch X von Arbeitslohn bei dem Kläger auszugehen. Die I-GmbH habe durch den Abschluss der Vereinbarung vom 20.09.2001 aktiv an der Verschaffung der Preisvorteile für den Kläger mitgewirkt. Nur auf der Grundlage dieser Vereinbarung sei die Möglichkeit für die I-GmbH-Mitarbeiter entstanden, an den Mitarbeiterkäufen zu partizipieren. Zudem seien die I-GmbH und die X-Werke verbundene Unternehmen, da X zu 50 % an der I-GmbH beteiligt sei. Weder sei ein überwiegendes eigenwirtschaftliches Interesse von X gegeben, noch stehe die Funktion der I-GmbH-Mitarbeiter als „Markenbotschafter" aus der Sicht des Beklagten im Vordergrund. Es überwiege das Interesse von X, die Mitarbeiter der I-GmbH entsprechend ihren eigenen Mitarbeitern, die an die I-GmbH entsandt worden seien, zu entlohnen. Die originären Mitarbeiter der I-GmbH hätten insoweit nicht schlechter stehen sollen als die eigenen Arbeitnehmer. Soziale Kriterien und auch die gesetzlichen Regelungen des § 10 Abs. 4 des Arbeitnehmerüberlassungsgesetzes - AÜG - i.V.m. § 9 Nr. 2 AÜG a.F. (Leiharbeiter) würden X zur Gewährung des Rabattes zwingen. Daher würden auch X und die I-GmbH selbst die Preisnachlässe zutreffend als geldwerte Vorteile qualifizieren. Im Übrigen wird auf die weiteren Ausführungen der Einspruchsentscheidung des Beklagten Bezug genommen.

Hiergegen hat der Kläger am 02.08.2017 die vorliegende Klage erhoben und führt unter Bezugnahme auf die Urteile des Bundesfinanzhofs – BFH – vom 10.04.2014 (Az. VI R 62/11, BFHE 245, 213, BStBl II 2015, 191 sog. Versicherungsurteil) und vom 18.10.2012 (Az. VI R 64/11, BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184 sog. Apothekenurteil) im Wesentlichen aus, dass die Umsetzung dieser Urteile im o.g. BMF-Schreiben zweifelhaft sei. Insbesondere das Kriterium des Überwiegens der eigenwirtschaftlichen Interessen des Dritten ergebe sich aus den beiden BFH-Urteilen nicht. Im Streitfall habe X jedoch ausdrücklich bescheinigt, dass sie aus eigenwirtschaftlichen Interessen handeln würden, um die Marke X populär zu machen und eine etwaige Entlohnung nur als Nebeneffekt hingenommen werde. Als Nachweis legt der Kläger umfangreiches Material zu internen Werbemaßnahmen von X gegenüber seinen eigenen Arbeitnehmern vor („Werksangehörigen-Verkauf"), auf die vollinhaltlich Bezug genommen wird (vgl. Bl. 112 ff. d. Gerichtsakte). Danach werbe X massiv für den Kauf eines eigenen Fahrzeugs mit monatlich wechselnden Angeboten für den Erwerb von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen, besonderen Weihnachtsrabatten oder Rabatten zum Modellwechsel, an dem die Mitarbeiter der I-GmbH partizipieren dürften. Für diese Werksangehörigenverkäufe sei bei X eine eigene Abteilung zuständig. Zivilrechtlich sei X jedoch als fremder Dritter zu qualifizieren. Der Begriff eines „Konzernarbeitgebers" sei weder im Steuerrecht noch im Zivilrecht bekannt. 33

Darüber hinaus sei die Initiative für die Preisnachlässe von Seiten X erfolgt. Dies folge aus dem vorliegenden „Proposal" vom …, welches ein X-internes Papier darstelle und allein von X-mitarbeitern unterzeichnet worden sei. Der I-GmbH sei die Rabattgewährung damals gleichgültig gewesen. Zudem werde bezweifelt, dass das Kriterium der „aktiven Mitwirkung" des Arbeitgebers bei den Preisnachlässen im Sinne des BMF-Schreibens mit der Rechtsprechung des BFH im Einklang stehe. Aus den beiden Urteilen des BFH lasse sich diese aktive Mitwirkung jedenfalls nicht herleiten (s. auch aus der Lit. Geserich, NWB 22/2015, S. 1616 und Wengerofsky, DStR 16/2015, S. 806). Soweit die I-GmbH verpflichtet sei, den aktuellen Bestand der Mitarbeiter X mitzuteilen, stelle dies keine aktive Mitwirkung am Preisnachlass, sondern einen Verwaltungsablauf dar, der den Ablauf der Rabattgewährung bei den X-Händlern vereinfache. Gleiches gelte für das Ausstellen der Kaufberechtigung (Anlage 2). Die X-Händler hätten keinen Zugriff auf die Mitarbeiterdaten, so dass die Kaufberechtigung, der Firmenausweis und der Personalausweis der Identifikation des rabattberechtigten Mitarbeiters dienen würden. 34

Soweit der Beklagte auf die Regelungen des AÜG hinweise, würden diese allein für die entliehenen Arbeitnehmer, nicht aber für die I-GmbH-Arbeitnehmer gelten. Daher könne daraus kein Argument für das Vorliegen von Arbeitslohn abgeleitet werden. 35

Die Auffassung der I-GmbH und X in der Vereinbarung vom …, dass die Preisnachlässe geldwerte Vorteile und damit Arbeitslohn seien, würde auf dem alten BMF-Schreiben vom 27.09.1993 (BStBl I, S. 814, s. auch BFH-Urteil vom 28.06.2007 VI R 45/02, n.v.) basieren. Die Vereinbarung vom … spiegele lediglich die X-interne Richtlinie zum Neu- und Gebrauchtwagenkauf von Mitarbeitern wieder (s. Bl. 29 ff. der Gerichtsakte). Bei professionell arbeitenden Konzernen dieser Größenordnung sei es eine Selbstverständlichkeit, Vorgänge dieser Art detailliert zu regeln (Rechtssicherheit der Beteiligten, Nachschlagewerk, Einheitlichkeit der Behandlung aller Vorgänge). Letztlich habe sich X auf diese Weise einen attraktiven Kundenkreis erschlossen. Eine Entlohnung der Mitarbeiter der I-GmbH sei hingegen nicht beabsichtigt gewesen. 36

Der Kläger beantragt, 37

unter Änderung des Einkommensteuerbescheids 2015 vom 30.09.2016 und der dazu ergangenen Einspruchsentscheidung vom 17.07.2017 die Einkommensteuer unter der Maßgabe herabzusetzen, dass der Bruttoarbeitslohn des Kläger um 2.355,91 € gemindert und die Einkommensteuer entsprechend herabgesetzt wird. 38

Der Beklagte beantragt, 39

die Klage abzuweisen. 40

Ergänzend zu seinen Ausführungen in der Einspruchsentscheidung betont der Beklagte, dass sich das Überwiegen des eigenbetrieblichen Interesses sehr wohl aus dem BFH-Urteil vom 14.11.2013 (VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBl II 2014, 278) ableiten lasse. Hingegen sei der Streitfall nicht mit dem Urteil des BFH vom 10.04.2014 (VI R 62/11, BFHE 245, 213, BStBl II 2015, 191) vergleichbar, da die Vorteile im Fall des BFH auch Nichtarbeitnehmern gewährt worden seien und keinerlei Vereinbarungen zwischen den Arbeitgebern und dem Dritte bestanden hätten. Aus der Sicht des Beklagten sei es unerheblich, dass die Initiative für die Rabattgewährung ursprünglich von X ausgegangen sei. Letztlich sei eine Vereinbarung mit der I-GmbH getroffen worden, an welcher diese aktiv mitgewirkt habe. Schließlich stelle die I-GmbH jedem Mitarbeiter eine Kaufberechtigung (Anlage 2) aus, so dass sie aktiv am konkreten Kaufgeschäft mitwirke. Auch der Vergleich mit der internen X-Richtlinie für eigene Mitarbeiter und die gesetzlichen Pflichten aus dem AÜG sprächen für den Arbeitslohncharakter. Denn die Preisnachlässe würden – wohl unstreitig – Arbeitslohn bei den eigenen Mitarbeitern von X darstellen. Daher habe X diesen Lohnvorteil auch den I-GmbH-Mitarbeitern für ihre Arbeit gewähren wollen. 41

Das Gericht hat die Akte zum abgeschlossenen Verfahren 8 K 2741/16 beigezogen. Das Klageverfahren ist nach Klagerücknahme am 02.08.2017 eingestellt worden. 42

Entscheidungsgründe 43

Die Klage ist begründet. 44

Der angefochtene Einkommensteuerbescheid 2015 vom 30.09.2016 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 17.07.2017 sind rechtswidrig und verletzten den Kläger in seinen Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO -. Zu Unrecht hat der Beklagte den Preisvorteil i.H.v. 2.355,91 € beim Bruttoarbeitslohn des Klägers erfasst. 45

I. Weder der beim Kauf des neuen X G über den Händlerabschlag hinausgehende Preisnachlass in Höhe von 1.656,92 € von X an den Kläger noch die erlassenen Überführungskosten in Höhe von 698,99 € stellen sonstige Vorteile dar, die zu Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit des Kläger führen würden, § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG. 46

1.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, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge oder Vorteile gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind (sog. Veranlassungsprinzip). Dafür ist es nicht erforderlich, dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zugrunde liegt. 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, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 17.09.1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39 unter 4.; ebenso BFH-Urteil vom 16.05.2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525, BFH/NV 2013, 1848 unter II.2.a. m.w.N.). Daher werden Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer regelmäßig zu Arbeitslohn führen, es sei denn der Arbeitgeber verfolgt ausnahmsweise ganz überwiegende eigenbetriebliche Interessen (s. BFH-Urteile vom 17.09.1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39 unter 4.; ebenso BFH-Urteile vom 16.05.2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525, BFH/NV 2013, 1848 und vom 14.11.2013 VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBl II 2014, 278 unter 1.b.). 47

Die Bezüge oder Vorteile müssen, um als steuerpflichtige Einnahmen erfasst werden zu können, Güter sein, die in Geld oder Geldeswert bestehen, und sie müssen dem Arbeitnehmer zugeflossen sein (§ 8 Abs. 1 EStG). 48

b. Hingegen führen Zuwendungen eines Dritten, also nicht des Arbeitgebers, an den Arbeitnehmer nur im Ausnahmefall zu Arbeitslohn. Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn ist auch hier der Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung, folglich dass die Zuwendungen ein Entgelt "für" Leistungen des Arbeitnehmers darstellen, die dieser im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll (vgl. BFH-Urteile vom 18.10.2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184 unter 2.a.; vom 28.02.2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642 unter II.1. und vom 18.10.2012 VI R 64/11, BFHE 239, 270, BStBl II 2015, 184 unter II.1.b.; siehe auch BFH-Urteile vom 10.04.2014 VI R 62/11, BFHE 245, 213, BStBl II 2015, 191 unter II.1.b. und 01.09.2016 VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69 unter II.1.). Die Zuwendung des Dritten muss sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Ein einfacher Kausalzusammenhang zwischen der Leistung des Dritten und dem Dienstverhältnis im Sinne einer "conditio sine qua non" allein genügt für die Annahme von Arbeitslohn auch im Fall der Drittzuwendung nicht. Erforderlich ist vielmehr, dass der Dritte dem Arbeitnehmer die Vorteilsentlohnung für die dem Arbeitgeber gegenüber geleisteten Dienste final zuwendet (vgl. BFH-Urteil vom 17.07.2014 VI R 69/13, BFHE 246, 363, BStBl II 2015, 41). 49

Wird die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt, stellt sie keinen Arbeitslohn dar. Entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und Drittem gründet (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2016 VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69 unter II.1. Bezugnahme auf die BFH-Urteile vom 28.02.2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642 und vom 17.07.2014 VI R 69/13, BFHE 246, 363, BStBl II 2015, 41; s. auch . BFH-Urteil vom 17.07.2014 VI R 69/13, BFHE 246, 363, BStBl II 2015, 41). 50

Verfolgt der Dritte bei der Vorteilsgewährung eigenwirtschaftliche Interessen, scheidet die Annahme von Arbeitslohn bereits aus (so BFH-Urteil vom 10.04.2014 VI R 62/11 BFHE 245, 213, BStBl II 2015, 191 unter II.1.b.bb., ebenso FG Hamburg, Urteil vom 29.11.2017 1 K 111/16, EFG 2018, 490). 51

2. Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze der höchstrichterlicher Rechtsprechung, die der Senat für zutreffend hält und denen er folgt, steht zur Überzeugung des Gerichts fest (§ 96 Abs. 1 Satz 1 FGO), dass X die an den Kläger im Rahmen des Kraftfahrzeugkaufvertrags gewährten Preisvorteile nicht final für die Arbeitsleistung des Klägers bei seinem Arbeitgeber, der I-GmbH, zugewendet hat. 52

Die Feststellung, ob eine Zuwendung durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das Finanzgericht; dies gilt auch für die Zuwendung eines Dritten. Die persönlichen Auffassungen und Einschätzungen der an der Zuwendung Beteiligten sind insoweit unerheblich. Entscheidend sind die vorgefundenen objektiven Tatumstände, die vom Finanzgericht als Tatsacheninstanz eigenständig zu würdigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 01.09.2016 VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, m.w.N). 53

a. Im Streitfall sind die von X an den Kläger auf der Grundlage des sog. „Werkangehörigenprogramms" gewährten Preisvorteile im rein eigenwirtschaftlichen Interesse von X begründet. X erschließt sich bei den Mitarbeitern der I-GmbH eine leicht zugängliche, unkomplizierte Kundengruppe, die der Marke X durch die Mitwirkung an der Getriebeherstellung für X bereits nahe steht. Durch diese gezielt durch Marketingmaßnahmen anzusprechende Kundengruppe erhofft sich X eine Vergrößerung seines Absatzmarktes an Endverbraucher und somit eine Steigerung seines Umsatzes. Der Senat stützt seine Überzeugung von den eigenwirtschaftlichen Interessen von X zum einen auf die schriftliche Bestätigung von X vom 29.07.2015, nach der X ausführt, dass das Unternehmen ein hohes Interesse daran habe, möglichst viele Fahrzeuge an eigene Mitarbeiter sowie an Mitarbeiter verbundener Unternehmen – wie hier den Kläger – zu verkaufen. Gerade der Privatkundensektor sei eine sehr wichtige Zielgruppe für X, so dass jede Veräußerung Ertrag bedeute. Jeder Mitarbeiter, der einen X fahre, sei ein Markenbotschafter im Verwandten- und Bekanntenkreis, wovon sich X einen Multiplikator-Effekt verspreche. Der Senat sieht gerade in der Möglichkeit der breiten Streuung von erworbenen Neu- und Gebrauchtwagen im Verwandtenkreis ein entscheidendes Indiz für das eigenwirtschaftliche Interesse von X an den Verkäufen an Mitarbeiter der I-GmbH. Schon aus dem zwischen X und der I-GmbH geschlossenen Vertrag vom …, nach dem die Mitarbeiter der I-GmbH im Jahr bis zu vier Fahrzeuge über X für einen weiten Kreis von Angehörigen erwerben konnten, ergibt sich der von X beschriebene Multiplikator-Effekt. Diese breiten Nutzungsmöglichkeiten zeugen davon, dass X Interesse hat, seine Fahrzeuge einer möglichst großen Anzahl von Personen zu verkaufen. Hierfür bedienen sie sich der Mitarbeiter der I-GmbH wie einer Art „Vertriebspersonen", die allein durch ihre Arbeitnehmerstellung zur I-GmbH Fahrzeuge von X in der breiten Verwandtschaft „vermarkten" sollen. Zur Erreichung dieses Ziels betreibt X ein aufwendiges „Werksangehörigenprogramm" mit monatlich wechselnden Angeboten für den Erwerb von Neu- und Gebrauchtfahrzeugen, besonderen Weihnachtsrabatten oder Rabatten zum Modellwechsel, an dem die Mitarbeiter der I-GmbH partizipieren dürfen. Aus diesen umfangreichen Programmen, für die bei X eine eigene Abteilung zuständig ist, lässt sich das eindeutige Anliegen von X entnehmen, seinen Absatzmarkt für Neu- und Gebrauchtfahrzeuge zu erweitern und damit den Umsatz zu steigern. 54

Eine Entlohnung des Klägers für seine an seinen Arbeitgeber geleistete Arbeit, die I-GmbH, kann der Senat hingegen nicht erkennen. Es liegt weder ein abgekürzter Zahlungsweg zwischen der I-GmbH und X vor, noch sind die von X beim Kauf des X G gewährten Preisvorteile final auf die Arbeitsleistung des Klägers gerichtet. Etwaige vertragliche Bestimmungen enthält der Arbeitsvertrag des Klägers nicht. Vielmehr liegt den Preisvorteilen eine eigenständige Rechtsbeziehung zwischen dem Kläger und X zu Grunde, nämlich der Kaufvertrag vom 09.04.2015 mit dem örtlichen X-Händler. Ob der Kläger einen solchen Kaufvertrag abschließt, welches und wie viele Kraftfahrzeuge er pro Kalenderjahr erwirbt, liegt - in dem vorgegebenen Rahmen - allein in seiner Disposition. Eine finale Entlohnung des Klägers für seine geleistete Arbeit bei der I-GmbH ist hierin jedenfalls nicht zu sehen. 55

b. Soweit der Beklagte unter Bezugnahme auf das BMF-Schreiben vom 20.01.2015 (BStBl I 2015, 143 Rn. 1) ein „Überwiegen" der eigenwirtschaftlichen Interessen des Dritten fordert, um keinen Arbeitslohn anzunehmen, findet dieser Ansatz weder eine Grundlage im Gesetz noch in der o.g. höchstrichterlichen Rechtsprechung (ablehnend ebenfalls: Urteil des FG Düsseldorf vom 21.12.2016 5 K 2504/14 E, DStRE 2018, 400; aus der Lit. Geserich NWB 2015, 1610, 1616 und Wengerofsky DStR 2015, 806, 810). Zur Begründung nimmt der Beklagte Bezug auf das Urteil des BFH vom 14.11.2013 (Az. VI R 36/12, BFHE 243, 520, BStBl II 2014, 278). In dieser Entscheidung hatte der BFH jedoch die Frage zu beantworten, ob im unmittelbaren Verhältnis zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer ausnahmsweise kein Arbeitslohn gegeben sei, wenn der Arbeitgeber Bußgelder der Arbeitnehmer übernehme. An dieser Stelle hat der BFH zu Recht geprüft, ob der Arbeitgeber im überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse bei der Übernahme der Bußgelder gehandelt habe. Mit dem vorliegenden Fall der Vorteilsgewährung durch Preisnachlässe beim Kauf eines Kraftfahrzeugs durch einen Dritten hat der Fall des BFH jedoch nichts gemein und kann den Ansatz in Randnummer 1 des o.g. BMF-Schreibens nicht begründen. 56

Darüber hinaus ist es auch nicht ersichtlich, aus welchem Grund ein Überwiegen der eigenwirtschaftlichen Interessen des Dritten zu fordern wäre, da bei Vorteilszuwendungen Dritter nur ausnahmsweise Arbeitslohn anzunehmen ist. Vielmehr ist der Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung des Dritten und Arbeitsleistung des Arbeitnehmers vom Finanzamt zu begründen, statt automatisch von einem solchen Zusammenhang auszugehen, wenn der Arbeitnehmer einen Vorteil von einem Dritten erhält. 57

c. Der Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung des Dritten und Arbeitsleistung des Arbeitnehmers kann im Streitfall auch nicht dadurch begründet werden, dass die I-GmbH und X am … eine Vereinbarung über die Rabattgewährung beim Fahrzeugneu- und Fahrzeuggebrauchtwagenkauf geschlossen haben, die auf dem „Proposal“ vom … basierte. Diese Vereinbarung legte vielmehr den Umfang der Fahrzeugkäufe, den Personenkreis der späteren Fahrzeughalter und den organisatorischen Ablauf zwischen der I-GmbH und X fest. Sie ist weder Bestandteil des Arbeitsvertrags mit dem Kläger geworden, noch lässt sich daraus ein zielgerichteter Entlohnungscharakter feststellen. Die Vereinbarung erschöpft sich darin, ein - möglicherweise attraktives - allgemeines Kaufangebot für die Mitarbeiter der I-GmbH schriftlich zu fixieren, entsprechende Kraftfahrzeuge bei X zu erwerben, und somit als Basis für die weiteren Marketingmaßnahmen von X bei den Mitarbeitern der I-GmbH zu dienen. 58

d. Schließlich führt auch der Umstand, dass X zu 50 von Hundert an dem Arbeitgeber des Klägers, der I-GmbH, im Rahmen eines Joint Ventures beteiligt ist, entgegen dem BMF-Schreiben vom 20.01.2015 (BStBl I 2015, 143 Rn. 3) und der Ansicht des Beklagten nicht zur Annahme von Arbeitslohn. Der Senat schließt sich insoweit dem Finanzgericht Hamburg an, welches in seinem Urteil vom 29.11.2017 (Az. 1 K 111/16, EFG 2018, 490) bereits zutreffend ausgeführt hat, dass der Verwaltungsauffassung anscheinend die Ansicht zu Grunde liege, dass eine - im BMF-Schreiben ohne weitere Definition vorausgesetzte - enge Beziehung zwischen Drittem und Arbeitgeber per se die (unwiderlegliche) Vermutung auslöse, Zweck einer Vorteilsgewährung durch einen Dritten an die Arbeitnehmer des Arbeitgebers sei es eigentlich, dem Arbeitgeber etwas zuzuwenden. Eine solche Vermutung sei aber weder ausdrücklich gesetzlich geregelt noch könne sie der höchstrichterlichen Rechtsprechung entnommen werden (ebenso krit. zum BMF-Schreiben Geserich, NWB 2015, 1610, 1616 und Wengerofsky, DStR 2015, 806, 810). 59

Zudem ist auch bei verbundenen - im Streitfall noch nicht einmal beherrschten - Unternehmen zunächst auf den Begriff des Arbeitgebers im zivilrechtlichen Sinne abzustellen. Dies folgt bereits aus der Systematik des § 8 EStG, in dessen Abs. 3 der Arbeitgeberbegriff von der höchstrichterlichen Rechtsprechung auch im Sinne des gesetzgeberischen Willens nach zivilrechtlichen Grundsätzen bestimmt wird (aus der Rspr. vgl. nur BFH-Urteil vom 01.10.2009 VI R 22/07, BFHE 226, 339, BStBl II 2010, 204 m.w.N.; zur Aufnahme einer Konzernklausel s. BT-Drs. 11/2536, 16). Stimmen in der Literatur, die die Auslegung des Begriffs im Sinne eines „Konzernarbeitgebers“ bei verbundenen Unternehmen befürworten, überzeugen nicht (s. nur Krüger in L. Schmidt, EStG, 37. Aufl. 2018, § 8 Rn. 73 m.w.N.). Würde man bei verbundenen Unternehmen nun automatisch von Arbeitslohn ausgehen – wie beim unmittelbaren Arbeitgeber –, wäre dies ein systematischer Bruch zu § 8 Abs. 3 EStG. Letztlich ist es auch bei verbundenen Unternehmen der Tatsachenwürdigung vorbehalten, ob im Einzelfall ein eigenwirtschaftliches Interesse des (verbundenen) Dritten zu verneinen ist. 60

II. Die Berechnung des neu festzusetzenden Steuerbetrags war dem Beklagten ermessensgerecht gemäß § 100 Abs. 2 Satz 2 FGO nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung aufzuerlegen, da die Ermittlung der festzusetzenden Beträge einen nicht unerheblichen Aufwand für das Gericht bedeuten würde. 61

III. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 62

IV. Die Revision war nach § 115 Abs. 2 FGO zuzulassen. 63

V. Die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 der Zivilprozessordnung. 64

Seite drucken Seite speichern

www.nrwe.de
Justiz-ONLINE
NRWE - Rechtsprechungsdatenbank der Gerichte in Nordrhein-Westfalen