

## Urteil vom 16. Januar 2020, VI R 31/17

**Eine tatsächlich nicht erbrachte Überführungsleistung führt nicht zu einem nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zu bewertenden Vorteil**

ECLI:DE:BFH:2020:U.160120.VIR31.17.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 8 Abs 3 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG VZ 2015

vorgehend FG München, 18. Mai 2017, Az: 8 K 2605/16

### Leitsätze

1. Der Endpreis i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt auf den Endpreis für die konkret zu bewertende Leistung ab. Werden mehrere Leistungen zugewandt, ist für jede Leistung gesondert eine Verbilligung und ein damit einhergehender Vorteil zu ermitteln.
2. Wird dem Arbeitnehmer --anders als einem fremden Endkunden-- tatsächlich keine Überführungsleistung (hier eines Fahrzeugs) erbracht, scheidet insoweit die Annahme eines nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zu bewertenden geldwerten Vorteils aus.

### Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts München vom 19.05.2017 - 8 K 2605/16 sowie der Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für Mai 2015 vom 20.08.2015 und die Einspruchsentscheidung vom 30.08.2016 aufgehoben.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

### Tatbestand

I.

- 1** Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ermöglicht ihren aktiven und ehemaligen Mitarbeitern auf der Grundlage bestehender Betriebsvereinbarungen den Erwerb von ihr produzierter Fahrzeuge zu vergünstigten Konditionen. Die Auslieferung der Fahrzeuge weicht in diesen Fällen von der Auslieferung gegenüber fremden Endkunden ab. Fertig produzierte Fahrzeuge verbringt die Klägerin zunächst vom jeweiligen Produktionsstandort im In- oder Ausland in eines ihrer Versandzentren (in der Bundesrepublik Deutschland --Deutschland--). Von dort erfolgt keine unmittelbare Auslieferung an fremde Endkunden. Diese haben die Wahl, das Fahrzeug bei einer (unselbständigen) Niederlassung der Klägerin, einem ihrer (selbständigen) Vertragshändler oder in der sog. Markenwelt in Z in Empfang zu nehmen. In allen Fällen werden dem fremden Endkunden vom Fahrzeugtyp abhängige Überführungskosten berechnet und optional weitere kostenpflichtige Leistungspakete (Zulassungsservice, Teilbetankung, Auslieferungsgeschenk, Fahrzeugeinweisung und weitergehende Dienstleistungen in der Markenwelt) angeboten.
- 2** An Mitarbeiter der Klägerin erfolgt die Auslieferung abhängig vom inländischen Beschäftigungsort bei
  - den in den Werken A, B und C beschäftigten Mitarbeitern am jeweiligen Werksstandort (Gruppe 1),
  - den Mitarbeitern der Zentrale, des Werkes und der Niederlassung Z am Versandzentrum Z (Gruppe 2),

- den Mitarbeitern der Niederlassungen außer Z wahlweise am Versandzentrum Z (Gruppe 3a) oder an der jeweiligen Niederlassung der Klägerin (Gruppe 3b).
- 3** (Vergünstigte) Überführungskosten berechnet die Klägerin ihren Mitarbeitern nur im Falle der Auslieferung in einer Niederlassung außerhalb Z (Gruppe 3b); der sich hieraus ergebende geldwerte Vorteil ist zwischen den Beteiligten unstrittig. In den anderen Fällen der Auslieferung an Mitarbeiter berechnet die Klägerin keine Überführungskosten.
- 4** Soweit die Klägerin ihren Arbeitnehmern vergünstigte Überführungskosten berechnet (Gruppe 3b), erklärt sie die sich aus dieser Vergünstigung ergebenden geldwerten Vorteile in den jeweiligen Lohnsteuer-Anmeldungen, behält entsprechende Lohnsteuer ein und führt sie ab. In Fällen, in denen die Klägerin ihren Mitarbeitern keine Überführungskosten berechnet (Gruppen 1, 2, 3a, also Auslieferung in den Werken außerhalb Z und im Versandzentrum Z), ermittelt sie die geldwerten Vorteile aus dem Erwerb von Fahrzeugen zu Mitarbeiterkonditionen ohne Berücksichtigung von Überführungskosten.
- 5** Nach der beschriebenen Vorgehensweise reichte die Klägerin beim Beklagten und Revisionsbeklagten (Finanzamt --FA--) eine Lohnsteuer-Anmeldung für Mai 2015 ein. Daraufhin erließ das FA gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid, den es damit begründete, dass sich für Mai 2015 aus den den Arbeitnehmern der Gruppen 1 bis 3a nicht berechneten Überführungskosten geldwerte Vorteile ergeben hätten, die die Klägerin in der Lohnsteuer-Anmeldung unberücksichtigt gelassen und daher Lohnsteuer unzutreffend einbehalten und abgeführt habe. Den gegen den Haftungsbescheid eingelegten Einspruch wies das FA als unbegründet zurück.
- 6** Das Finanzgericht (FG) wies die im Anschluss erhobene Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2017, 1280 veröffentlichten Gründen ab.
- 7** Mit ihrer Revision rügt die Klägerin die Verletzung formellen und materiellen Rechts.
- 8** Sie beantragt, das FG-Urteil, den Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für Mai 2015 vom 20.08.2015 sowie die Einspruchsentscheidung vom 30.08.2016 aufzuheben.
- 9** Das FA beantragt, die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 10** Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass der Haftungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer rechtmäßig ist. Die vom FA als Arbeitslohn angesetzten Überführungskosten führen nicht zu einem geldwerten Vorteil der betroffenen Arbeitnehmer.
- 11** 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 1 Sätze 1 und 3, 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.
- 12** 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. Hierzu zählen grundsätzlich auch Preisnachlässe (Personalrabatte), die der Arbeitgeber aufgrund des Dienstverhältnisses einzelnen oder allen Arbeitnehmern auf Waren oder Dienstleistungen einräumt (Senatsurteil vom 26.04.2018 - VI R 39/16, BFHE 261, 485, BStBl II 2019, 286, Rz 4).
- 13** Nach ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats gehören zu den Vorteilen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG auch solche, die einem Arbeitnehmer daraus entstehen, dass ihm sein Arbeitgeber selbst produzierte Fahrzeuge zu besonderen Mitarbeiterkonditionen aufgrund des Dienstverhältnisses verbilligt überlässt (Senatsurteile vom 26.07.2012 - VI R 30/09, BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, und VI R 27/11, BFHE 238, 376, BStBl II 2013, 402; vom 17.06.2009 - VI R 18/07, BFHE 225, 388, BStBl II 2010, 67; vom 05.09.2006 - VI R 41/02,

BFHE 214, 561, BStBl II 2007, 309, und vom 04.06.1993 - VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687). Denn in diesem Fall vereinbaren Arbeitgeber und Arbeitnehmer nicht nur den Kauf eines Kraftfahrzeugs, sondern treffen auch eine besondere Preisabsprache, die im Umfang der Verbilligung ihren Rechtsgrund im Arbeitsverhältnis haben kann. Wird der Vorteil der Verbilligung "für" eine Beschäftigung gewährt, ist er durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst und insoweit Lohn (Senatsurteil in BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, Rz 10). Dies ist nach der Rechtsprechung des erkennenden Senats der Fall, soweit Preisnachlässe nicht auch im normalen Geschäftsverkehr erzielt werden können (Senatsurteile in BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, Rz 10 und 15, und in BFHE 238, 376, BStBl II 2013, 402, Rz 9, m.w.N.).

- 14** b) Erhält ein Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden und deren Bezug nicht nach § 40 EStG pauschal versteuert wird, so gelten nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG als deren Werte abweichend von § 8 Abs. 2 EStG die um 4 % geminderten Endpreise, zu denen der Arbeitgeber oder der dem Abgabeort nächstansässige Abnehmer die Waren oder Dienstleistungen fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Die sich nach Abzug der vom Arbeitnehmer gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile sind steuerfrei, soweit sie aus dem Dienstverhältnis insgesamt 1.080 € im Kalenderjahr nicht übersteigen (§ 8 Abs. 3 Satz 2 EStG).
- 15** Die Vergünstigung des § 8 Abs. 3 EStG gilt dabei nach ständiger Senatsrechtsprechung nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber als eigene herstellt, vertreibt oder erbringt (Senatsurteil in BFHE 261, 485, BStBl II 2019, 286, Rz 8, m.w.N.).
- 16** aa) Der lohnsteuerrechtlich erhebliche, durch einen Personalrabatt veranlasste geldwerte Vorteil bestimmt sich gemäß § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG nicht nach dem allgemeinen Marktpreis, sondern nach dem Endpreis, zu dem der Arbeitgeber die entsprechenden Waren fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Das ist nach der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats der "Angebotspreis", d.h. derjenige, der am Ende von Verkaufsverhandlungen und unter Berücksichtigung üblicherweise eingeräumter Rabatte als letztes Angebot des Händlers steht (zuletzt und m.w.N. Senatsurteil in BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, Rz 11 f.).
- 17** "Endpreise" i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG sind dabei keine typisierten und pauschalierten Werte, wie etwa der "inländische Listenpreis" i.S. des § 6 Abs. 1 Nr. 4 Satz 2 EStG, sondern bestimmen sich vielmehr auch nach den Gepflogenheiten im allgemeinen Geschäftsverkehr (Senatsurteil in BFHE 238, 371, BStBl II 2013, 400, Rz 13).
- 18** bb) Der Endpreis in § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG stellt auf den Endpreis für die konkret zu bewertende Leistung ab. Werden mehrere Leistungen zugewandt, ist für jede Leistung gesondert eine Verbilligung und ein damit einhergehender Vorteil zu ermitteln. Zu § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG hat der erkennende Senat entschieden, dass Fracht-, Liefer- und Versandkosten nicht zum Endpreis i.S. der Norm zählen, weil es sich hierbei nicht um die Gegenleistung des Letztverbrauchers für die Ware handelt (Senatsurteil vom 06.06.2018 - VI R 32/16, BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 24). Liefert der Arbeitgeber die Ware beispielsweise in die Wohnung des Arbeitnehmers, liegt eine zusätzliche Leistung des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer vor, deren Kosten nicht den Warenwert des zugewandten Wirtschaftsguts erhöhen, sondern vielmehr einen gesonderten Sachbezug begründen (Senatsurteil in BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 25). Diese Grundsätze gelten gleichermaßen im Anwendungsbereich des § 8 Abs. 3 EStG.
- 19** 2. Bei Heranziehung dieser Grundsätze hat das FG die streitigen Überführungskosten zu Unrecht als Arbeitslohn angesehen und in die Bewertung nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG einbezogen.
- 20** Die Mitarbeiter der vorliegend allein streitigen Gruppen 1, 2 und 3a haben durch die Auslieferung der von ihnen verbilligt erworbenen und von der Klägerin, ihrer Arbeitgeberin, produzierten Fahrzeuge an den jeweiligen Werksstandorten in Deutschland (Gruppe 1) oder am Versandzentrum Z (Gruppen 2 und 3a) keinen zusätzlichen geldwerten Vorteil i.S. einer "Überführung" erlangt.
- 21** a) Zwischen den Beteiligten ist unstreitig, dass bei der Auslieferung von Fahrzeugen an den deutschen Werksstandorten oder am Versandzentrum Z Überführungskosten tatsächlich nicht angefallen sind. Insbesondere rechnen Kosten, die (noch) im Rahmen der Produktion durch die Auslieferung von den einzelnen in- und ausländischen Produktionsstätten zu einem Versandzentrum und auch von einem Werk zum anderen anfallen, zu den Herstellungskosten des Fahrzeugs. Sie sind damit im empfohlenen Listenpreis enthalten. "Überführungskosten" im hier streitigen Sinn fallen demgegenüber erst für die Lieferung eines Fahrzeugs von einem Versandzentrum zu

einer Niederlassung oder zu einem Händler an. Diese sind somit nicht Teil des Listenpreises für das Fahrzeug, sondern werden dem Endkunden separat in Rechnung gestellt.

- 22** b) Die Überführung eines Fahrzeugs von einem Versandzentrum zu einer Niederlassung ist damit --ebenso wie die Lieferung einer Ware in die Wohnung des Arbeitnehmers-- eine zusätzliche Leistung der Klägerin an ihre Mitarbeiter, deren Kosten nicht den Warenwert des zugewendeten Wirtschaftsguts (Fahrzeug) erhöht und damit auch nicht zum Endpreis i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zählt, sondern die vielmehr ggf. einen gesonderten Sachbezug begründet. Diese Fälle stehen hier indes nicht im Streit. Unerheblich ist in diesem Zusammenhang auch, dass ein fremder Endkunde sich der Überführung und damit den durch diese ausgelösten Kosten nicht entziehen kann. Denn dies ändert nichts daran, dass die fremden Endkunden mit den Überführungskosten eine zusätzliche Leistung entgelten.
- 23** Da in den hier streitigen Fällen solche Überführungen gerade nicht stattgefunden haben, ist den Mitarbeitern aufgrund ihres Arbeitsverhältnisses insoweit --wie die Klägerin zu Recht vorträgt-- auch kein Vorteil zugeflossen, der nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG zu bewerten wäre.
- 24** 3. Da die Revision der Klägerin bereits in der Sache Erfolg hat, braucht der Senat über die erhobenen Verfahrensrügen nicht zu entscheiden.
- 25** 4. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)