

# Urteil vom 18. Oktober 2012, VI R 64/11

## Arbeitslohn von dritter Seite - Verbilligter Bezug von Waren von einem Lieferanten des Arbeitgebers durch Mitarbeiter im Rahmen eines sog. "Mitarbeiter-Vorteilsprogramms"

BFH VI. Senat

EStG § 42d Abs 1 Nr 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 38 Abs 1 S 1, EStG § 38 Abs 1 S 3, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 2, LStDV § 2 Abs 1 S 2, EStG VZ 2005, EStG VZ 2006

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht, 16. November 2011, Az: 11 K 128/10

## Leitsätze

1. Auch Preisvorteile und Rabatte, die Arbeitnehmer von Dritten erhalten, sind nur dann Lohn, wenn sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellen und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis stehen. Davon kann ausgegangen werden, wenn der Dritte damit anstelle des Arbeitgebers die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers entgelt, indem der Arbeitgeber etwa einen ihm zustehenden Vorteil im abgekürzten Weg an seine Mitarbeiter weitergibt.
2. Arbeitslohn liegt in solchen Fällen nicht allein deshalb vor, weil der Arbeitgeber an der Verschaffung der Rabatte mitgewirkt hat; dies gilt erst recht, wenn er von der Rabattgewährung nur Kenntnis hatte oder hätte haben müssen (Abgrenzung gegenüber BMF-Schreiben vom 27. September 1993 IV B 6-S 2334-152/93, BStBl I 1993, 814, auf das sich das BMF-Schreiben vom 27. Januar 2004 IV C 5-S 2000-2/04, BStBl I 2004, 173 zu der ab dem 1. Januar 2004 gültigen Rechtslage bezieht).

## Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist, ob die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), deren Mitarbeiter verbilligt Waren von einem Lieferanten der Klägerin bezogen haben, insoweit zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war.
- 2 Die Klägerin war in den Jahren 2004 bis 2006 Trägerin eines Krankenhauses und beschäftigte dort 750 Mitarbeiter. Sie bezog in diesem Zeitraum aufgrund eines seit dem Jahr 1998 bestehenden Versorgungsvertrags Apothekenartikel aller Art von der Firma X. X lieferte darüber hinaus im Rahmen eines sog. "Mitarbeiter-Vorteilsprogramms" an die Mitarbeiter der Klägerin ebenfalls Apothekenartikel aller Art, wobei die Mitarbeiter einen Nachlass auf den üblichen Apothekenendpreis erhielten. Das Mitarbeiter-Vorteilsprogramm war von X initiiert und den Mitarbeitern bekannt gemacht worden. Die Klägerin hatte diese Bekanntmachung in ihrem Betrieb geduldet.
- 3 Die Artikel bestellten die Mitarbeiter von ihrem Arbeitsplatz aus direkt bei X, wobei sie die Station, Name und Krankenhaus, ggf. die Kundennummer angaben. X lieferte dann die bestellten Artikel den Mitarbeitern direkt an deren Arbeitsplatz im Betrieb der Klägerin, was die Klägerin ebenfalls duldete. Die Mitarbeiter bezahlten die von ihnen bestellten Artikel mittels Einzugsermächtigung direkt an X.
- 4 Die Klägerin gab regelmäßig Lohnsteuer-Voranmeldungen ab. Die Belieferung ihrer Mitarbeiter durch X sah sie dabei als lohnsteuerlich unerheblichen Vorgang an.
- 5 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung gelangte der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--), dem Prüfer folgend, zu der Auffassung, die von X den Mitarbeitern eingeräumten Rabatte seien als Arbeitslohn von dritter Seite anzusehen und entsprechend lohnsteuerlich zu versteuern. Das FA ermittelte anhand einer Vergleichstabelle für 12 Apothekenartikel eine durchschnittliche Ersparnis von rund 40 %.
- 6 Mangels Unterlagen ermittelte das FA die als Arbeitslohn anzusetzenden Beträge im Schätzungswege. Dabei ging es

davon aus, dass in 12 % der Fälle Arbeitnehmer die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 des Einkommensteuergesetzes (EStG) überschritten hätten und der durchschnittliche Rabatt bei jeder dieser Lieferungen bei 60 € gelegen habe, so dass der nachzuversteuernde geldwerte Vorteil pro Jahr 64.800 € betragen habe, nämlich 750 Mitarbeiter x 12 Monate x 60 €/Fall x 12 % = 64.800 €. Das FA wandte dann auf den geldwerten Vorteil einen Bruttosteuersatz von 30 % an, so dass sich ein jährlicher Haftungsbetrag von 19.440 € ergab.

- 7 Das FA erließ gegenüber der Klägerin einen entsprechenden Haftungsbescheid. Zur Begründung gab es an, die Klägerin hafte als Arbeitgeberin nach § 42d EStG, weil sie Lohnsteuer und andere Lohnabzugsbeträge in unzutreffender Höhe einbehalten, angemeldet und abgeführt habe. Die Klägerin werde an Stelle der jeweiligen Arbeitnehmer in Haftung genommen, weil ein Haftungsausschluss nicht vorliege und sie sich mit ihrer Inanspruchnahme einverstanden erklärt habe.
- 8 Die dagegen nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobene Klage war aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 364 veröffentlichten Gründen erfolgreich. Die im Rahmen des "Mitarbeiter-Vorteilsprogramms" verbilligt überlassenen Apothekenartikel stellten keinen dem Lohnsteuerabzug unterliegenden Arbeitslohn von dritter Seite dar.
- 9 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- 10 Es beantragt,  
das angefochtene Urteil des Niedersächsischen Finanzgerichts (FG) vom 17. November 2011 11 K 128/10 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 11 Die Klägerin beantragt,  
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

- 12 Die Revision des FA ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Recht entschieden, dass die Klägerin wegen der Vorteile ihrer Arbeitnehmer aus dem verbilligten Bezug von Apothekenartikeln der X nicht zum Lohnsteuerabzug verpflichtet war.
- 13 1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 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 --auch soweit er durch einen Dritten gewährt wird-- für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat.
- 14 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. Dabei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG) oder unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie gewährt werden (§ 2 Abs. 1 Satz 2 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung in der im Streitjahr geltenden Fassung).
- 15 b) Nach ständiger Rechtsprechung (z.B. Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 30. Mai 2001 VI R 159/99, BFHE 195, 364, BStBl II 2001, 815; vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 11. Dezember 2008 VI R 9/05, BFHE 224, 70, BStBl II 2009, 385; vom 30. Juli 2009 VI R 54/08, BFH/NV 2010, 30, und vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022) werden Bezüge oder Vorteile für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden sind. Erforderlich ist nicht, dass sie eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. 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, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (vgl. Schmidt/Krüger, EStG, 31. Aufl., § 19 Rz 24).
- 16 c) Arbeitslohn kann (ausnahmsweise) auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht (z.B. BFH-Urteile vom

24. Februar 1981 VIII R 109/76, BFHE 133, 375, BStBl II 1981, 707; vom 5. Juli 1996 VI R 10/96, BFHE 180, 441, BStBl II 1996, 545; vom 19. August 2004 VI R 33/97, BFHE 207, 230, BStBl II 2004, 1076; vom 10. Mai 2006 IX R 82/98, BFHE 213, 487, BStBl II 2006, 669; bestätigt u.a. durch BFH-Urteile vom 19. Juni 2008 VI R 4/05, BFHE 222, 353, BStBl II 2008, 826, und vom 20. November 2008 VI R 25/05, BFHE 223, 419, BStBl II 2009, 382; vom 18. Dezember 2008 VI R 8/06, BFH/NV 2009, 382, und VI R 49/06, BFHE 224, 103, BStBl II 2009, 820; in BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz 170 f.). Arbeitslohn liegt jedoch dann nicht vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird (BFH-Urteile in BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 24. Januar 2001 I R 100/98, BFHE 195, 102, BStBl II 2001, 509; vom 17. Juni 2009 VI R 69/06, BFHE 226, 47, BStBl II 2010, 69, m.w.N., und in BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 29, m.w.N.).

- 17** d) Die Beantwortung der Frage, ob eine Zuwendung (eines Dritten) durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, obliegt in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG. Denn ob ein Leistungsaustausch zwischen Arbeitgeber und Arbeitnehmer den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit oder aufgrund einer Sonderrechtsbeziehung einer anderen Einkunftsart oder dem nicht einkommensteuerbaren Bereich zuzurechnen ist, kann, auch wenn --wie im Streitfall-- durch Dritte gewährte Vorteile in Rede stehen, nur aufgrund einer Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles entschieden werden (BFH-Urteil in BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022).
- 18** 2. Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Es ist dabei zu dem Ergebnis gelangt, dass es sich bei der Rabattgewährung durch X nicht um --durch einen Dritten vermittelten-- Arbeitslohn handelt. Dies ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Denn die Würdigung des FG, nach der hinter dem Mitarbeiter-Vorteilsprogramm vor allem das Interesse von X, Kunden zu gewinnen, an sich zu binden (nicht zuletzt auch die Klägerin) und trotz der rabattierten Preise durch Synergieeffekte einen zusätzlichen Gewinn zu erwirtschaften, steht, verstößt weder gegen Denkgesetze noch Erfahrungssätze. Sie ist vielmehr im Streitfall naheliegend.
- 19** a) Denn allein der Umstand, dass X den Preisnachlass lediglich den Mitarbeitern der Klägerin und nicht auch Arbeitnehmern anderer, nicht von ihr beliefeter Krankenhäuser gewährt hat, vermag den erforderlichen Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung entgegen der Auffassung des FA nicht zu begründen. Das FA kann sich insoweit insbesondere nicht auf das Senatsurteil in BFHE 229, 346, BStBl II 2010, 1022 berufen. Denn der BFH hat dort zwar entschieden, der Umstand, dass eine Bausparkasse sowohl bei Arbeitnehmern ihrer "Partnerbanken" als auch bei ihren freien Handelsvertretern und deren Arbeitnehmern sowie den Beschäftigten anderer genossenschaftlich organisierter Unternehmen und Kooperationspartner auf die Erhebung von Abschlussgebühren verzichte, begründe Zweifel daran, ob dieser Gebührenvorteil Arbeitslohn sei. Diese Erkenntnis erlaubt jedoch nicht den vom FA gezogenen Umkehrschluss, dass immer dann Arbeitslohn vorliegt, wenn ausschließlich Arbeitnehmer eines Unternehmens durch Zuwendungen oder Preisnachlässe eines Dritten, sei es ein Geschäftspartner des Arbeitgebers oder ein Unternehmen, das keine entsprechenden Geschäftsbeziehungen pflegt, begünstigt sind. Einen entsprechenden "Automatismus" vermag der Umstand, dass lediglich Arbeitnehmer eines Unternehmens --hier der Klägerin-- die streitgegenständlichen Rabatte in Anspruch nehmen können, nicht zu begründen. Denn dadurch stellt sich ein Preisnachlass (noch nicht) als Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber dar. Davon kann erst ausgegangen werden, wenn sich die Zuwendung als durch den Dritten vermittelter Arbeitslohn des Arbeitgebers darstellt, der Arbeitgeber beispielsweise einen ihm zustehenden Vorteil etwa im abgekürzten Zahlungswege als Arbeitsentgelt an seine Mitarbeiter weitergibt. Dies beurteilt sich jedoch nicht ausschließlich nach dem Empfängerkreis der Drittzuwendung, sondern nach deren Rechtsgrund und damit nicht zuletzt danach, ob der Dritte den Vorteil aus eigenwirtschaftlichem Interesse oder im Interesse des Arbeitgebers gewährt.
- 20** b) Auch die vermeintliche Mitwirkung der Klägerin an der Verschaffung der von X gewährten Preisvorteile erlaubt es im Streitfall nicht, die streitigen Rabatte als Arbeitslohn Dritter einzuordnen. Soweit das FA in der mündlichen Verhandlung vorgetragen hat, dass die Klägerin in die Einführung des Mitarbeiter-Vorteilsprogramms eingewilligt, die Belegschaft über die Preisvorteile durch einen Aushang am "schwarzen Brett" informiert und Störungen im Betriebsablauf durch die "Auslieferung" der Apothekenartikel geduldet hat, vermag der Senat hierin schon kein aktives Mitwirken an der Gewährung der Rabatte durch X zu erkennen. Im Übrigen gehören Preisvorteile, die ein Dritter Arbeitnehmern einräumt, --entgegen dem Vorbringen der Revision-- nicht allein deshalb zum Arbeitslohn, weil der Arbeitgeber an der Verschaffung der Rabatte mitgewirkt hat. Zwar kann die Mitwirkung des Arbeitgebers an Preisvorteilen (Rabatten), die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, dafür sprechen, dass die Drittzuwendung wirtschaftlich betrachtet Arbeitslohn ist. Zwingend ist dies jedoch nicht. Die insoweit gegenteilige Auffassung der Finanzbehörden (Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen --BMF-- vom 27. September 1993

IV B 6-S 2334-152/93, BStBl I 1993, 814, auf das sich das BMF-Schreiben vom 27. Januar 2004 IV C 5-S 2000-2/04, BStBl I 2004, 173 zu der ab dem 1. Januar 2004 gültigen Rechtslage bezieht) teilt der Senat nicht. Entscheidend ist vielmehr, ob die Zuwendung des Dritten Prämie oder Belohnung für eine Leistung ist, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt (z.B. BFH-Urteil in BFHE 133, 375, BStBl II 1981, 707, m.w.N.).

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