

Urteil vom 26. Juli 2012, VI R 27/11

Arbeitnehmerrabatte als Lohnvorteil - Vorteilsbewertung

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2, EStG § 8 Abs 3, EStG § 8 Abs 3, EStG § 8 Abs 2

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 08. Juli 2010, Az: 5 K 1084/08

Leitsätze

1. Rabatte, die der Arbeitgeber nicht nur seinen Arbeitnehmern, sondern auch fremden Dritten üblicherweise einräumt, begründen bei Arbeitnehmern keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn.
2. Der Arbeitnehmer kann im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung den geldwerten Vorteil nach § 8 Abs. 2 EStG ohne Bewertungsabschlag und ohne Rabattfreibetrag oder mit diesen Abschlägen auf der Grundlage des Endpreises des Arbeitgebers nach § 8 Abs. 3 EStG bewerten lassen.

Tatbestand

I.

- 1** Streitig ist, ob und in welcher Höhe der vom Arbeitgeber beim Kauf eines Neufahrzeugs eingeräumte Rabatt einen als Arbeitslohn zu erfassenden geldwerten Vorteil begründet.
- 2** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) ist bei der X AG, einem Automobilhersteller, nichtselbständig beschäftigt. Er erwarb in den Streitjahren (2000 bis 2005) jeweils von seinem Arbeitgeber hergestellte Neufahrzeuge. Dazu gewährte der Arbeitgeber dem Kläger einen Mitarbeiterrabatt in Höhe von 21,5 % auf den Listenpreis. Die gewährten Rabatte beliefen sich in den Streitjahren auf 15.927,93 DM (2000), 16.156,13 DM (2001), 9.059,46 € (2002), 10.083,24 € (2003), 9.179,17 € (2004) und 9.179,17 € (2005).
- 3** Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte, wie zuvor schon der Arbeitgeber beim Lohnsteuerabzug, in den Einkommensteuerveranlagungen die sich aus den Rabatten ergebenden einkommensteuerbaren Vorteile wie folgt an: 8.395,43 DM (2000), 9.823,37 DM (2001), 6.149,98 € (2002), 7.042,07 € (2003), 6.017,67 € (2004) sowie 5.946,45 € (2005). Grundlage dafür war das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 30. Januar 1996 (BStBl I 1996, 114). Danach ist der Endpreis i.S. des § 8 Abs. 3 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) der um die Hälfte eines durchschnittlichen Händlerrabatts geminderte Listenpreis. Darauf wurden jeweils der Bewertungsabschlag nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG sowie der Rabattfreibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG angewandt. Der Arbeitgeber hatte angegeben, fremden Letztverbrauchern für die vom Kläger erworbenen jeweiligen Fahrzeugtypen die folgenden Rabatte eingeräumt zu haben: 9,05 % (2000), 7,51 % (2001), 4,57 % (2002), 6,0 % (2003), 6,72 % (2004) sowie 6,47 % (2005).
- 4** Die dagegen gerichtete Klage, im Wesentlichen darauf gestützt, dass --wie sich aus Zeitungsartikeln und Anzeigen ergebe-- Endverbrauchern Rabatte von 17,5 % bis 20 % angeboten würden, so dass sich allenfalls ein geldwerter Vorteil in Höhe von 2 % ergebe, hatte nur teilweise Erfolg. Das Finanzgericht (FG) setzte aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2011, 441 veröffentlichten Gründen nur insoweit Arbeitslohn an, als die Preisnachlässe nicht auch nach den Gepflogenheiten im normalen Geschäftsverkehr tatsächlich zu erzielen seien. Die für die Jahre 2000 bis 2005 ermittelten durchschnittlichen Preisnachlässe in Höhe von 9,05 %, 7,51 %, 4,57 %, 6,0 %, 6,72 % sowie 6,47 % kürzte es allerdings jeweils um 3 % mit der Begründung, dass in diesem Umfang die Preisnachlässe als Ergebnis individueller Preisverhandlungen nicht zu berücksichtigen seien. End- und Angebotspreis i.S. des § 8 Abs. 3 EStG seien somit nur die um Preisnachlässe in Höhe von 6,05 %, 4,51 %, 1,57 %, 3,0 %, 3,72 % sowie 3,47 % reduzierten Listenpreise. Der Vorteil könne auch nicht unter Berücksichtigung von Preisnachlässen von bis zu 20 % bestimmt werden. Denn den dazu vorgelegten Zeitungsartikeln und Zeitungsanzeigen seien keine auf die vom

Kläger jeweils erworbenen Modelle konkret bezogenen Werte zu entnehmen; teilweise seien auch andere Zeiträume betroffen. Im Übrigen seien die Meldungen eher allgemein gehaltene journalistische Meldungen zu Preisentwicklung und Wettbewerb in der Automobilbranche.

- 5 Mit der Revision rügt der Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Er beantragt,
das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 9. Juli 2010 dahingehend abzuändern, dass in den Einkommensteuerbescheiden für die Jahre 2000 bis 2005 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. Februar 2008 jeweils ein geldwerter Vorteil in Höhe von 630,44 € im Jahr 2000, in Höhe von 713,90 € im Jahr 2001, in Höhe von 842,74 € im Jahr 2002, in Höhe von 944,70 € im Jahr 2003, in Höhe von 811,16 € im Jahr 2004 sowie in Höhe von 803,02 € im Jahr 2005 angesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision des Klägers ist teilweise begründet. Sie führt in diesem Umfang zur Änderung des vorinstanzlichen Urteils und zur teilweisen Stattgabe der Klage. Im Übrigen ist die Revision unbegründet und zurückzuweisen. Der Senat kann in der Sache selbst entscheiden (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 126 Abs. 4 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Nach mittlerweile ständiger Rechtsprechung des erkennenden Senats gehören zu den nach § 8 EStG zu bewertenden und zu Einnahmen führenden Vorteilen i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG auch solche, die Arbeitnehmern daraus entstehen, dass ihnen ihre Arbeitgeber Personalrabatte gewähren, indem sie Waren --z.B. "Jahreswagen"-- aufgrund des Dienstverhältnisses verbilligt überlassen (zuletzt Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 5. September 2006 VI R 41/02, BFHE 214, 561, BStBl II 2007, 309). 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. In diesem Fall wird der Vorteil der Verbilligung "für" eine Beschäftigung gewährt, veranlasst durch das individuelle Dienstverhältnis (Senatsurteile vom 17. Juni 2009 VI R 18/07, BFHE 225, 388, BStBl II 2010, 67; vom 1. Februar 2007 VI R 72/05, BFH/NV 2007, 898). Soweit und in der Höhe, als Preisnachlässe auch im normalen Geschäftsverkehr unter fremden Dritten erzielt werden können, spricht nichts dafür, dass diese Rabatte, wenn sie auch Arbeitnehmern eingeräumt werden, als Vorteil "für" deren Beschäftigung gewährt werden und deshalb zum steuerpflichtigen Arbeitslohn gehören. Denn in diesem Fall fehlt es an einem aus dem Arbeitsverhältnis stammenden Vorteil als einer Grundvoraussetzung für Einkünfte i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 EStG (vgl. BFH-Urteile vom 2. Februar 1990 VI R 15/86, BFHE 159, 513, BStBl II 1990, 472; vom 4. Mai 2006 VI R 28/05, BFHE 213, 484, BStBl II 2006, 781, zum zinsverbilligten Arbeitgeberdarlehen).
- 10 Deshalb sind zur Unterscheidung von auch im normalen Geschäftsverkehr erzielbaren Preisnachlässen einerseits und durch das Arbeitsverhältnis begründeten darüber hinausgehenden besonderen Vorteilen andererseits die vom Arbeitgeber stammenden Leistungen nach den Grundsätzen des § 8 EStG zu bewerten. Maßgebend sind danach die um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreise am Abgabeort (§ 8 Abs. 2 EStG) und die Endpreise, zu denen der Arbeitgeber die Waren fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (§ 8 Abs. 3 EStG; vgl. zum Angebotspreis das Urteil des erkennenden Senats vom 26. Juli 2012 VI R 30/09, BFHE 238, 371).
- 11 a) Der erkennende Senat hatte bereits mit Urteil in BFHE 214, 561, BStBl II 2007, 309 zum Verhältnis der Bewertung nach § 8 Abs. 2 EStG gegenüber der nach Abs. 3 entschieden. Danach ist Grundnorm der Bewertung § 8 Abs. 2 EStG, der in Übereinstimmung mit dem Lohnbegriff Rabatte des Arbeitgebers erst dann und nur in der Höhe als geldwerten Vorteil erfasst, als der Preis unterschritten wird, der für das gleiche Produkt am Markt von fremden Dritten zu entrichten ist. Vergleichspreis ist dabei grundsätzlich der günstigste Preis am Markt (BFH-Urteile vom 17. August 2005 IX R 10/05, BFHE 211, 151, BStBl II 2006, 71, und in BFHE 213, 484, BStBl II 2006, 781). Denn nur dann ist die Annahme gerechtfertigt, dass der Rabatt seinen Rechtsgrund nicht im Kaufvertrag, sondern in der arbeitsrechtlichen Beziehung hat, er mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis als Vorteil eingeräumt wurde und sich

insoweit im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist.

- 12** Abweichend davon ist § 8 Abs. 3 EStG Spezialnorm und hat tendenziell begünstigenden Charakter, weil noch ein Bewertungsabschlag von 4 % und ein Rabattdreibetrag abgezogen werden. Die Vorteilhaftigkeit der Norm kann aber verfehlt werden, wenn der vom Arbeitgeber angebotene Endpreis und der günstigste Preis am Markt so stark voneinander abweichen, dass trotz des Bewertungsabschlags und des Rabattdreibetrags ein geldwerter Vorteil erfasst wird, der nach dem Maßstab der Grundnorm tatsächlich nicht vorliegt. Deshalb hat der Arbeitnehmer jedenfalls im Rahmen seiner Einkommensteuerveranlagung die Möglichkeit, die Höhe des geldwerten Vorteils entweder nach der Regelung des § 8 Abs. 2 EStG ohne Bewertungsabschlag und ohne Rabattdreibetrag oder mit diesen Abschlägen auf Grundlage des Endpreises des Arbeitgebers nach § 8 Abs. 3 EStG bewerten zu lassen.
- 13** b) An dieser Rechtsprechung hält der erkennende Senat fest. Sie entspricht der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit, die zwar Vorteile aus dem Arbeitsverhältnis besteuert, zugleich aber auch darauf begrenzt. So hat auch die Kommentarliteratur schon bei Inkrafttreten der Vorschrift auf die Gefahr hingewiesen, dass "sich die Fiktion einer objektiven Bereicherung des Arbeitnehmers in Höhe des nach Abs. 3 Satz 1 ermittelten Preisvorteils im Einzelfall soweit von den tatsächlichen Marktverhältnissen entfernt, dass die mit dieser Typisierung verbundene Ungleichbehandlung trotz der Freibetragsregelung in Satz 2 nicht mehr mit einer am Gerechtigkeitsgedanken orientierten Betrachtungsweise vereinbar" sei (so Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 62, September 1989).
- 14** aa) Grundlage der Auslegung des § 8 Abs. 3 EStG ist die ersichtlich einhellige Auffassung (Kirchhof in Kirchhof, EStG, 11. Aufl., § 8 Rz 48 f.; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 171; Schmidt/Krüger, EStG, 31. Aufl., § 8 Rz 65; Steiner in Lademann, EStG, § 8 Rz 171; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 8 Rz D 4; Birk/Kister in Herrmann/Heuer/ Raupach, § 8 EStG Rz 152), dass § 8 Abs. 3 EStG keinen eigenen Einkünftebestand begründet, sondern in Anwendung des allgemeingültigen einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriffs einen aus dem Arbeitsverhältnis folgenden Vorteil lediglich bewertet; klarstellend formuliert § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG deshalb auch seine Tatbestandsvoraussetzung, dass ein Arbeitnehmer "aufgrund seines Dienstverhältnisses" Waren oder Dienstleistungen erhält. Die vom FA vertretene gegenteilige Auslegung entspricht nicht diesen Grundsätzen, wenn sie angesichts dieser systematischen Grundlage einen Vorteil in isolierter Anwendung der Bewertungsnorm des § 8 Abs. 3 EStG annimmt, obwohl sich ein solcher Vorteil nach der allgemeingültigen Grundnorm des § 8 Abs. 2 EStG nicht feststellen lässt. Im Ergebnis gewährleistet mithin die Bemessung des lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteils allein nach dem vom Arbeitgeber bestimmten Endpreis nicht, dass der Bewertung die tatsächlichen objektiven Marktverhältnisse zu Grunde liegen und birgt so insbesondere die Gefahr, dass durch mögliche überhöhte Preisauszeichnungen eine Scheinlohnbesteuerung stattfindet (vgl. dazu schon Senatsurteil vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687).
- 15** bb) Entgegen der Auffassung des FA sprechen gegen diese Auslegung nicht die Gesetzgebungsmaterialien zu § 8 Abs. 3 EStG (in BTDrucks 11/2157, S. 142). Denn danach zielte die Neuregelung darauf, auch in Bezug auf Belegschaftsrabatte dem Gebot der Gleichmäßigkeit der Besteuerung und dem Grundsatz der Besteuerung nach der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit zu entsprechen. Es finden sich dort keine Anhaltspunkte dafür, dass der Gesetzgeber abweichend vom allgemeinen Lohnbegriff mit § 8 Abs. 3 EStG eine Bewertungsregelung schaffen wollte, die eine objektive Bereicherung des Arbeitnehmers fingieren und diese Fiktion besteuern wollte. Die mit der Neuregelung ins Gesetz eingeführte Berücksichtigung der "tatsächlich vom Arbeitgeber geforderten Endpreise" sollte vielmehr ausweislich der Materialien insbesondere der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens dienen. Diesem Ziel wird entsprochen, wenn der Arbeitgeber im Besteuerungsverfahren, nämlich bei dem ihm obliegenden Lohnsteuerabzugsverfahren, die tatsächlich von ihm geforderten Endpreise zu Grunde legen kann, ohne sich in solchen Fällen weiter über den marktangemessenen Preis informieren zu müssen. Von dem Ziel der Steuervereinfachung bleibt sodann unberührt, dass der Arbeitnehmer in dem ihn treffenden individuellen Einkommensteuerveranlagungsverfahren die Wahl hat, stattdessen den Vorteil --dann allerdings ohne Bewertungsabschlag und Freibeträge-- nach den tatsächlichen Marktverhältnissen der Besteuerung zu unterwerfen. Damit ist dem Grundsatz der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens entsprochen, ohne einer Scheinlohnbesteuerung Vorschub zu leisten.
- 16** cc) Dieses Auslegungsergebnis, dass § 8 Abs. 3 EStG nur eine Bewertungsvorschrift ist, aber keinen eigenständigen Lohnvorteil begründet, wird schließlich dadurch bestätigt, dass nach allgemeiner Auffassung und so auch ausdrücklich die Gesetzesmaterialien (BTDrucks 11/2157, S. 142) der Arbeitgeber im Rahmen der ihm obliegenden Lohnbesteuerung den Vorteil wahlweise entweder nach § 8 Abs. 3 EStG oder --im Rahmen der pauschalierten

Besteuerung-- nach § 8 Abs. 2 EStG nach den üblichen Endpreisen und ohne Rabattpflichtbeträge in Ansatz bringen kann. Damit wird dem Arbeitgeber zugestanden, zwischen einfacher, schneller, aber tendenziell weniger richtiger Bewertung einerseits und aufwändiger, aber eher zutreffender Bewertung andererseits zu entscheiden. Angesichts dessen muss erst recht auch dem Arbeitnehmer diese Möglichkeit der Vorteilsbewertung --jedenfalls im Rahmen der ihn betreffenden Einkommensteuerveranlagung-- verbleiben.

- 17** 2. Die Vorinstanz ist von anderen Rechtsgrundsätzen ausgegangen. Die Revision ist teilweise begründet. Der Klage ist insoweit stattzugeben, als die vom Arbeitgeber des Klägers fremden Dritten gewährten Preisnachlässe entgegen der Rechtsauffassung des FG in voller Höhe zu berücksichtigen sind.
- 18** a) Das FG hat auf Grundlage des § 8 Abs. 3 EStG fehlerfrei die Preisnachlässe ermittelt, die der Arbeitgeber des Klägers tatsächlich im allgemeinen Geschäftsverkehr fremden Dritten gewährt hatte. Es hat weiterhin grundsätzlich zutreffend den lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil nach diesen auch im allgemeinen Geschäftsverkehr gegenüber fremden Dritten gewährten Rabatten bemessen. Es hat allerdings zu Unrecht diese fremdüblichen Preisnachlässe nicht in voller Höhe berücksichtigt, sondern um 3 % gekürzt.
- 19** Der Senat hat mit Urteil vom 26. Juli 2012 VI R 30/09 (BFHE 238, 371) entschieden, dass der angebotene Endpreis i.S. des § 8 Abs. 3 EStG derjenige ist, der am Ende von Verkaufsverhandlungen als letztes Angebot des Händlers steht und deshalb auch Rabattpflichtbeträge umfasst. Nach den vom FG getroffenen und insoweit bindenden Feststellungen hat der Arbeitgeber des Klägers im Geschäftsverkehr mit Dritten Rabatte zwischen 4,57 % und 9,05 % gewährt. Die um diese Rabatte geminderten Listenpreise sind nach dem vorstehend zitierten Urteil des Senats vom 26. Juli 2012 VI R 30/09 (zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt) die angebotenen Endpreise i.S. des § 8 Abs. 3 EStG. Auf Grundlage der Feststellungen ist nichts dafür ersichtlich, aus welchen Gründen diese allgemein üblichen Rabatte beim Kläger als aus dem Arbeitsverhältnis resultierend gelten und insoweit steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellen sollten. Deshalb rechtfertigen die vom Arbeitgeber des Klägers ansonsten im allgemeinen Geschäftsverkehr gegenüber Dritten eingeräumten Rabatte keinen Lohnansatz beim Kläger, auch nicht im Umfang von 3 %. Denn auch in diesem Umfang (3 %) ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen der Kläger diese Rabatte nicht ebenfalls hätte erhalten sollen.
- 20** Zutreffend hat das FG dagegen weitergehende Sonderrabatte für bestimmte Branchen, wie etwa das Taxigewerbe, unberücksichtigt gelassen, weil insoweit diese besonderen Voraussetzungen beim Kläger nicht vorgelegen haben.
- 21** b) Im Übrigen ist die Revision unbegründet. Das FG hat es rechtsfehlerfrei abgelehnt, über die vom Arbeitgeber fremden Dritten gewährten Rabatte hinaus die Vorteile auf der Grundlage von Preisnachlässen von 17,5 % bis 20 % anzusetzen.
- 22** aa) Nach den vorgenannten Rechtsgrundsätzen ist es dem Kläger grundsätzlich nicht verwehrt, in seinem Einkommensteuerveranlagungsverfahren geltend zu machen, dass der vom Arbeitgeber tatsächlich geforderte Endpreis so weit über dem günstigsten Preis am Markt für die vom Kläger jeweils erworbenen Fahrzeuge liegt, dass trotz Bewertungsabschlags und Rabattpflichtbetrags der im Rahmen des Lohnsteuerabzugsverfahrens auf Grundlage des § 8 Abs. 3 EStG erfasste geldwerte Vorteil höher ist als der nach der Grundnorm des § 8 Abs. 2 EStG tatsächlich vorliegende Vorteil.
- 23** bb) Der Kläger hatte allerdings im finanzgerichtlichen Verfahren nichts substantiiert dazu vorgetragen, welches Fahrzeug er zu welchem konkreten Preis bei welchem Händler zu den vom Kläger nur pauschal angegebenen Preisnachlässen in Höhe von 17,5 % bis 20 % hätte erwerben können. Für einen dahingehenden substantiierten Sachvortrag genügt es insbesondere nicht, sich nur allgemein auf Zeitungsartikel und Zeitungsanzeigen zu berufen, zumal wenn diese, wie im Streitfall, nicht die konkret vom Kläger jeweils erworbenen Modelle zum Gegenstand hatten, teilweise andere Zeiträume betrafen und ansonsten auch nur allgemein gehaltene journalistische Meldungen zu Preisentwicklung und Wettbewerb enthielten.
- 24** cc) Danach sind die aus den Arbeitgebererrabatten folgenden und als Lohn zu erfassenden Vorteile der Streitjahre 2000 bis 2005 auf Grundlage der festgestellten durchschnittlichen Preisnachlässe in Höhe von 9,05 %, 7,51 %, 4,57 %, 6,0 %, 6,72 % sowie 6,47 % zu ermitteln. Nach Anwendung des Bewertungsabschlags und der Rabattpflichtbeträge nach § 8 Abs. 3 EStG (2.400 DM, 1.224 €, 1.080 €) betragen die geldwerten Vorteile 2.110,73 €, 2.726,58 €, 4.301,35 €, 4.281,92 €, 3.637,16 €, 3.739,62 €.