Urteil vom 26. April 2018, VI R 39/16

Vertrieb einer Ware oder Dienstleistung i.S. des § 8 Abs. 3 EStG

ECLI:DE:BFH:2018:U.260418.VIR39.16.0

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 3, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 38 Abs 1 S 1, EStG § 38 Abs 1 S 3, EStG § 38 Abs 3 S 1, EStG § 41a Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 42d Abs 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern , 20. September 2016, Az: 3 K 452/13

Leitsätze

1. § 8 Abs. 3 EStG gilt ausschließlich für solche Zuwendungen, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses gewährt. Bei der Zuwendung des Vorteils kann sich der Arbeitgeber aber Dritter bedienen, wenn sie in seinem Auftrag und für seine Rechnung tätig werden (Bestätigung der ständigen Rechtsprechung) .

2. Der Arbeitgeber vertreibt eine Ware oder Dienstleistung, wenn er sie als eigene am Markt anbietet, er die Ware oder Dienstleistung also am Markt als eigene verfügbar macht .

3. Daher vertreibt nicht nur derjenige eine Ware oder Dienstleistung, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegenüber Letztverbrauchern anbietet, sondern auch derjenige, der Waren und Dienstleistungen für einen Dritten entgeltlich auf dessen Rechnung am Markt vertreibt. Dementsprechend kann auch derjenige als die Ware oder Dienstleistung vertreibender Arbeitgeber i.S. des § 8 Abs. 3 EStG anzusehen sein, der die Ware oder Dienstleistung nach den Vorgaben seines Auftraggebers vertreibt .

Tenor

Auf die Revision der Klägerin wird das Urteil des Finanzgerichts Mecklenburg-Vorpommern vom 21. September 2016 3 K 452/13 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Revisionsverfahrens übertragen.

Tatbestand

I.

1 Der Tatbestand ist aus Gründen des Steuergeheimnisses nicht zur Veröffentlichung geeignet.

Entscheidungsgründe

II.

2 Die Revision der Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Der Senat kann auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG nicht abschließend beurteilen, ob die Vorinstanz den Lohnsteuer-Haftungsbescheid des FA zutreffend als rechtmäßig angesehen hat. Die nicht entscheidungsreife Sache muss daher an das FG zurückverwiesen werden.

3 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.

4 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 auf Grund des Dienstverhältnisses einzelnen oder allen Arbeitnehmern auf Waren oder Dienstleistungen einräumt (Senatsurteil vom 26. Juli 2012 VI R 27/11, BFHE 238, 376, BStBl II 2013, 402).

5 Erhält ein Arbeitnehmer auf Grund 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).

6 a) Es entspricht der ständigen Senatsrechtsprechung, dass § 8 Abs. 3 EStG ausschließlich für solche Zuwendungen gilt, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses gewährt. Für Vorteile von Dritten greift die Steuerbegünstigung hiernach selbst dann nicht ein, wenn die Dritten --wie etwa konzernzugehörige Unternehmen-- dem Arbeitgeber nahe stehen (Senatsurteile vom 15. Januar 1993 VI R 32/92, BFHE 170, 190, BStBl II 1993, 356; vom 8. November 1996 VI R 100/95, BFHE 182, 61, BStBl II 1997, 330; vom 28. August 2002 VI R 88/99, BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154, und vom 1. Oktober 2009 VI R 22/07, BFHE 226, 339, BStBl II 2010, 204; ebenso Kister in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 8 EStG Rz 161; Pust in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, § 8 Rz 594; Gröpl, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 8 Rz D 19 ff.; Steiner in Lademann, EStG, § 8 Rz 193; a.A. Finanzgericht --FG-- Rheinland-Pfalz, Urteil vom 25. Oktober 1995 1 K 1339/95, Entscheidungen der Finanzgerichte 1996, 219, aufgehoben durch Senatsurteil in BFHE 182, 61, BStBl II 1997, 330; Schmidt/Krüger, EStG, 37. Aufl., § 8 Rz 73; Blümich/Glenk, § 8 EStG Rz 174; Kratzsch in Frotscher, EStG, Freiburg 2011, § 8 Rz 209b; Birk/Specker, Der Betrieb 2009, 2742; Birk, Steuer und Wirtschaft 1990, 300; von Bornhaupt, Betriebs-Berater 1993, 912; Gast-de Haan, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1997, 1114).

7 Der Vorteil muss dem Arbeitnehmer daher von seinem eigenen Arbeitgeber gewährt werden. Bei der Zuwendung des Vorteils kann sich der Arbeitgeber aber Dritter bedienen, wenn sie in seinem Auftrag und für seine Rechnung tätig werden (Senatsurteil vom 4. Juni 1993 VI R 95/92, BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687).

8 b) Danach gilt die Vergünstigung des § 8 Abs. 3 EStG nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber als eigene herstellt, vertreibt oder erbringt (Senatsurteile in BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154, und vom 9. Oktober 2002 VI R 164/01, BFHE 200, 354, BStBl II 2003, 373).

9 Mit den Begriffen "Waren oder Dienstleistungen" werden alle in Betracht kommenden Sachbezüge und damit die gesamte eigene Liefer- und Leistungspalette des jeweiligen Arbeitgebers bezeichnet (Senatsurteil vom 4. November 1994 VI R 81/93, BFHE 175, 567, BStBl II 1995, 338; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 8 Rz 71; Kirchhof in Kirchhof, EStG, 17. Aufl., § 8 Rz 51).

10 Aus den Begriffen "hergestellt, vertrieben oder erbracht" ergibt sich, dass der Arbeitgeber hinsichtlich der Sachbezüge, die er an Arbeitnehmer verbilligt oder unentgeltlich abgibt, selbst Marktteilnehmer sein muss (Senatsurteil vom 27. August 2002 VI R 63/97, BFHE 200, 243, BStBl II 2002, 881). Der Arbeitgeber muss mit den Waren bzw. Dienstleistungen, die er den Arbeitnehmern unentgeltlich oder verbilligt gewährt, also selbst am Markt in Erscheinung treten (Senatsurteil in BFHE 200, 354, BStBl II 2003, 373). Für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG ist es dagegen nicht erforderlich, dass der Arbeitgeber die zu beurteilende Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet (Senatsurteile in BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154, und in BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687). Die betreffende Ware oder Dienstleistung muss aber überhaupt zur Produktpalette des Arbeitgebers am Markt gehören (Senatsurteil in BFHE 200, 354, BStBl II 2003, 373). Dabei ist § 8 Abs. 3 EStG nach dem insoweit eindeutigen Gesetzeswortlaut nicht nur anzuwenden, wenn der Arbeitgeber die Ware herstellt oder die Dienstleistung erbringt, sondern auch dann, wenn er sie (lediglich) vertreibt. Der Vertrieb der Ware oder Dienstleistung ist ein selbständiges, neben ihrer Herstellung und Erbringung stehendes Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs. 3 EStG.

11 aa) Hersteller einer Ware oder Erbringer einer Dienstleistung i.S. des § 8 Abs. 3 EStG ist sowohl der Arbeitgeber, der den Gegenstand oder die Dienstleistung selbst produziert oder erbringt, als auch derjenige, der sie auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben von einem anderen produzieren oder erbringen lässt; denn auch diesem ist der Herstellungsprozess bzw. die Erbringung der Dienstleistung zuzurechnen. In diesem Fall kann auch derjenige als Hersteller oder Dienstleistungserbringer i.S. des § 8 Abs. 3 EStG anzusehen sein, der die Ware nach den Vorgaben seines Auftraggebers produziert oder nach diesen Vorgaben die Dienstleistung erbringt. Dazu reicht es aber nicht aus, dass er lediglich an der Herstellung der Ware oder der Erbringung der Dienstleistung beteiligt ist. Sein Beitrag muss vielmehr derart gewichtig sein, dass bei wertender Betrachtung die Annahme der Hersteller- oder Erbringereigenschaft gerechtfertigt erscheint (Senatsurteile in BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154, und in BFHE 226, 339, BStBl II 2010, 204).

12 bb) Der Arbeitgeber vertreibt eine Ware oder Dienstleistung, wenn er sie als eigene am Markt anbietet, er die Ware oder Dienstleistung also am Markt als eigene verfügbar macht. Der Vertrieb betrifft die Gestaltung des Absatzes der Waren und Dienstleistungen auf dem Markt. Er umfasst insbesondere den Verkauf von Waren und Dienstleistungen, die Verteilung der Waren und Dienstleistungen an die (End-)Kunden, die Kundenpflege und die Neugewinnung von Kunden. Die bloße Vermittlung einer fremden Ware oder Dienstleistung, die auch unter den möglichen Wortsinn des Begriffs des "Vertreibens" gefasst werden kann, reicht für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG demgegenüber nicht aus (Senatsurteil vom 7. Februar 1997 VI R 17/94, BFHE 182, 556, BStBl II 1997, 363). Bietet der Arbeitgeber die Ware oder Dienstleistung als eigene am Markt an, ist ein spezielles Erscheinungsbild darüber hinaus aber nicht erforderlich (Senatsurteil in BFHE 200, 243, BStBl II 2002, 881). Dass der Vertrieb gegenüber Letztverbrauchern erfolgt, ist für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG ebenfalls nicht notwendig. Insoweit gilt nichts anderes als für die Herstellung einer Ware oder die Erbringung einer Dienstleistung.

13 Daher vertreibt nicht nur derjenige eine Ware oder Dienstleistung, der sie im eigenen Namen und auf eigene Rechnung gegenüber Letztverbrauchern anbietet, sondern auch derjenige, der Waren und Dienstleistungen für einen Dritten entgeltlich auf dessen Rechnung am Markt vertreibt. Dementsprechend kann auch derjenige als die Ware oder Dienstleistung vertreibender Arbeitgeber i.S. des § 8 Abs. 3 EStG anzusehen sein, der die Ware oder Dienstleistung nach den Vorgaben seines Auftraggebers vertreibt. Diesem ist der Vertriebsprozess --vergleichbar mit der Herstellung einer Ware oder der Erbringung einer Dienstleistung-- ebenfalls zuzurechnen, wenn sein Beitrag am Vertrieb derart gewichtig ist, dass bei wertender Betrachtung die Annahme der Vertreibereigenschaft gerechtfertigt erscheint.

14 c) Der Senat hält an seiner Rechtsprechung zu § 8 Abs. 3 EStG auch in Ansehung der daran vom FG geäußerten Kritik fest.

15 Zwar trifft es zu, dass § 8 Abs. 3 EStG keine Konzernklausel enthält. Der Senat hat es deshalb abgelehnt, den Begriff des Arbeitgebers über den Wortlaut hinaus extensiv auszulegen (grundlegend Senatsurteil in BFHE 170, 190, BStBl II 1993, 356). Im Vorfeld der gesetzlichen Neuregelung war eine Konzernklausel ausdrücklich diskutiert worden (s. BTDrucks 11/2536, S. 16). Da sie aber nicht in das Gesetz aufgenommen wurde, kann daraus geschlossen werden, dass sich die bereits in der Begründung des Gesetzentwurfs vertretene Meinung durchgesetzt hat, nach der die Regelung des § 8 Abs. 3 EStG nicht für Waren und Dienstleistungen gelten sollte, die nicht im Unternehmen des Arbeitgebers hergestellt, vertrieben oder erbracht werden. Es sollten weder Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften noch ein überbetrieblicher Belegschaftshandel steuerlich begünstigt werden (s. BTDrucks 11/2157, S. 142). An dieser Auffassung hat der Senat trotz der daran im Schrifttum mit beachtlichen Gründen geäußerten Kritik bisher festgehalten (s. die Nachweise unter II.1.a).

16 Der Senat hat durch die Auslegung des Herstellerbegriffs in den Urteilen in BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154 und in BFHE 226, 339, BStBl II 2010, 204 sowie durch die entsprechende Anwendung dieser Rechtsprechung auf den Vertrieb von Waren oder Dienstleistungen mit der vorliegenden Entscheidung weder eine "Konzernklausel" eingeführt noch einen überbetrieblichen Belegschaftshandel eröffnet. Es bleibt vielmehr bei dem Grundsatz, dass Arbeitgeber (auch) i.S. von § 8 Abs. 3 EStG nur derjenige ist, zu dem eine bestimmte Person (Arbeitnehmer) in einem Arbeitsverhältnis steht (s. Senatsurteile vom 13. Juli 2011 VI R 84/10, BFHE 234, 204, BStBl II 2011, 986, und vom 19. Februar 2004 VI R 122/00, BFHE 205, 216, BStBl II 2004, 620; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 38 Rz 2; Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 130; Schneider, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung --HFR-- 2010, 117).

17 Der Senat hat damit die Grenzen der zulässigen Gesetzesauslegung nicht überschritten. Es entspricht vielmehr nicht nur dem Wortsinn, sondern auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten, als Hersteller sowohl denjenigen anzusehen, der eine Ware nach seinen Vorgaben und auf seine Kosten produzieren lässt, als auch denjenigen, der die Ware

selbst produziert und sich dabei sogar im Detail an die Vorgaben eines Dritten halten muss. Solche Fälle sind in der arbeitsteiligen Wirtschaft häufig anzutreffen (ebenso MIT, DStR 2003, 110). Für den Vertrieb, der in § 8 Abs. 3 EStG als gleichwertige Alternative neben der Herstellung einer Ware und der Erbringung einer Dienstleistung genannt ist, gilt nichts anderes.

18 Die Rechtsprechung des Senats führt --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- ferner nicht "zu einer uferlosen Erfindung von Herstellern in Zeiten ... einer sich immer weiter diversifizierenden Arbeits- und Dienstleistungsgesellschaft". Sie trägt im Gegenteil der wirtschaftlichen Realität arbeitsteiliger Produktionsprozesse und Wertschöpfung Rechnung. Gleichzeitig begrenzt sie sachgerecht die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG, da es für die Anwendbarkeit des Rabattfreibetrags nicht ausreicht, dass der Arbeitgeber nur irgendeinen Beitrag zur Herstellung, Erbringung oder zum Vertrieb der Dienstleistung bzw. des Produkts leistet (Pust, HFR 2003, 254). Er muss vielmehr selbst Hersteller oder Vertreiber des dem Arbeitnehmer zugewandten Produkts und nicht nur einzelner Komponenten sein.

19 Die Senatsrechtsprechung wirft bei der Rechtsanwendung weiterhin keine Schwierigkeiten auf, die sich nicht auch sonst stellen würden. Denn selbst wenn man annähme, dass es jeweils nur einen die Ware oder Dienstleistung herstellenden, erbringenden oder vertreibenden Arbeitgeber geben könne, müssten die Voraussetzungen der Hersteller- und Vertreibereigenschaft bestimmt und auf den Einzelfall angewendet werden. Sich dabei ergebende Probleme beruhen weniger auf den abstrakten Rechtssätzen als auf der Notwendigkeit sorgfältiger Sachverhaltsermittlung bei arbeitsteiligen Wertschöpfungs- und Vertriebsprozessen.

20 2. Die Vorentscheidung entspricht den vorgenannten Grundsätzen nicht. Sie kann deshalb keinen Bestand haben.

a) ...

21 b) Das FG hat allerdings zu Unrecht entschieden, dass die fraglichen Sachbezüge den Arbeitnehmern der Klägerin nicht von dieser, sondern von der Y-KG eingeräumt wurden. Eine (echte) Lohnzahlung Dritter liegt nicht vor. Die Y-KG wurde vielmehr lediglich als Leistungsmittler im Auftrag der Klägerin tätig (s. dazu auch Senatsurteile vom 30. Mai 2001 VI R 123/00, BFHE 195, 376, BStBl II 2002, 230, und vom 21. Februar 2003 VI R 74/00, BFHE 201, 300, BStBl II 2003, 496; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 71).

22 Nach dem vom FG festgestellten Sachverhalt hatte die Klägerin ihren Arbeitnehmern in Aussicht gestellt, nach Ablauf der Probezeit ein kostenloses ... zu erhalten. Die Zuwendung des kostenlosen ... beruhte folglich ausschließlich auf dem zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern bestehenden Innenverhältnis. Für die Arbeitnehmer, die das kostenlose ... erhielten, erschien somit allein die Klägerin als Zuwendende. Die Klägerin bediente sich bei der Zuwendung der Vorteile lediglich der Y-KG, die insoweit im Auftrag der Klägerin tätig wurde. Dies folgt daraus, dass die Y-KG den Arbeitnehmern der Klägerin auf deren Geheiß ein kostenloses ... zur Verfügung stellte, ohne ihrerseits auf den zugewandten Vorteil Einfluss zu nehmen. Anhaltspunkte dafür, dass die Y-KG den Arbeitnehmern der Klägerin den Vorteil zuwandte, um damit deren Dienste für die Klägerin zu entlohnen, was Voraussetzung für die Annahme einer echten Drittlohnzahlung wäre (s. dazu Senatsurteile vom 1. September 2016 VI R 67/14, BFHE 255, 125, BStBl II 2017, 69, und vom 17. Juli 2014 VI R 69/13, BFHE 246, 363, BStBl II 2015, 41; Schmidt/Krüger, a.a.O., § 19 Rz 70; Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 232), hat das FG nicht festgestellt. Solches erscheint unter den im Streitfall gegebenen Umständen auch eher fernliegend.

23 Ob die Arbeitnehmer gegenüber der Klägerin einen (arbeitsrechtlichen) Anspruch auf das kostenlose ... hatten, ist für das Vorliegen von Arbeitslohn ohne Bedeutung, wie sich bereits aus § 19 Abs. 1 Satz 2 EStG ergibt (s.a. Blümich/Geserich, § 19 EStG Rz 191; HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 340; jeweils m.w.N.).

24 c) Der Senat kann jedoch nicht beurteilen, ob die Klägerin als Hersteller oder Vertreiber des ... anzusehen ist. Dies ist dem Senat im Streitfall schon deshalb nicht möglich, weil das FG zur tatsächlichen Tätigkeit der Klägerin im Streitzeitraum keine Feststellungen getroffen hat. Die Vorinstanz hat zwar den Inhalt eines zwischen der Klägerin und der Y-KG abgeschlossenen Vertrags über die Zusammenarbeit der Vertragschließenden festgestellt. Ins Einzelne gehende Angaben zur tatsächlichen unternehmerischen Tätigkeit der Klägerin enthält der Vertrag aber nicht. Im Übrigen hat sich das FG darauf beschränkt, eine Beschreibung der Geschäftstätigkeit der Klägerin in einem (nicht den Streitzeitraum betreffenden) Lagebericht wiederzugeben und auszuführen, wie die Klägerin selbst ihre Geschäftstätigkeit beschrieb. Dies ersetzt allerdings keine eigenen Feststellungen des FG zu der von der Klägerin im Streitzeitraum tatsächlich ausgeübten Tätigkeit. Dem Tatbestand und den Entscheidungsgründen des angefochtenen Urteils kann auch nicht mit hinreichender Sicherheit entnommen werden, dass das FG den Vortrag

der Klägerin als den tatsächlichen Gegebenheiten entsprechend festgestellt hat. Das FG erhält durch die Zurückverweisung der Sache Gelegenheit, die entsprechenden Feststellungen nachzuholen.

25 d) Zur weiteren Förderung des Verfahrens im zweiten Rechtsgang weist der Senat --ohne Bindungswirkung-- ergänzend auf Folgendes hin:

26 aa) Sofern der Vortrag der Klägerin zu ihrer Geschäftstätigkeit im Streitzeitraum zutreffen sollte, liegt es nahe, die Klägerin als Vertreiberin des Sachbezugs, den die Klägerin ihren Arbeitnehmern unentgeltlich bzw. verbilligt verschaffte, anzusehen. Nach dem Vortrag der Klägerin verfügte die Y-KG selbst über keine Kontakte zu den Endkunden. Der Vertrieb des ... erfolgte hiernach im Wesentlichen durch die Klägerin. Die Klägerin war nach ihrem Vorbringen zuständig für die Akquise, Betreuung und Beratung der Kunden der Y-KG. Dies betraf nach den Darlegungen der Klägerin sowohl die Abwicklung der vertraglichen als auch der technischen Belange. Die Klägerin leistete nach ihrem Vortrag somit einen gewichtigen Beitrag zum Vertrieb des ..., indem sie es am Markt durch ihre Kontakte zu den Endkunden und technische Dienstleistungen verfügbar machte. Dies kann bei wertender Betrachtung die Vertreibereigenschaft der Klägerin als gerechtfertigt erscheinen lassen.

27 bb) Ob die Klägerin --unter Zugrundelegung ihres bisherigen Vortrags-- auch als Herstellerin bzw. Erbringerin dieser Dienstleistung anzusehen wäre, erscheint demgegenüber zweifelhaft. Ein so gewichtiger Beitrag zur Herstellung des ... bzw. zur Erbringung der Dienstleistung ..., der die Annahme der Herstellereigenschaft rechtfertigen würde, dürfte dem bisherigen Vorbringen der Klägerin nicht zu entnehmen sein.

28 cc) Entgegen der Auffassung des FG würde es sich bei der von der Klägerin vorgetragenen Vertriebstätigkeit allerdings nicht um eine bloße Vermittlungsleistung handeln. Vielmehr hatte die Klägerin nach ihrem Vortrag bzw. dem mit der Y-KG geschlossenen Vertrag den Vertrieb des ... an die Endkunden selbst zu erbringen. Sie schuldete nach ihrem Vortrag der Y-KG den Vertrieb des ... als eigene Leistung; sie war somit hinsichtlich des Vertriebs des ... selbst Marktteilnehmerin.

29 Der Umstand, dass die Leistungsbeziehungen, die die Klägerin nach ihrem Vortrag vertrieb, nicht zwischen ihr und den Endkunden, sondern ausschließlich zwischen diesen und der Y-KG bestanden, steht der Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG dabei nicht entgegen. § 8 Abs. 3 EStG setzt nicht voraus, dass der Vertrieb gegenüber den Letztverbrauchern erfolgt (s. Senatsurteil in BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154). Für den Vertrieb einer Dienstleistung gilt insoweit nichts anderes als für die Herstellung einer Ware. Es ist ausreichend, wenn die Klägerin den Vertrieb des ... als eigene Leistung für die Y-KG erbrachte. Auch in einem solchen Fall war die Klägerin mit dem Vertrieb des ... selbst Marktteilnehmerin und vermittelte nicht lediglich --vergleichbar mit einem Makler-- eine fremde Ware oder Dienstleistung.

30 dd) Der Vertrieb des ... durch die Klägerin erfolgte nach ihrem Vortrag schließlich auch nicht überwiegend für den Bedarf ihrer Arbeitnehmer. Vielmehr vertrieb die Klägerin das ... nach ihren Darlegungen landesweit an eine Vielzahl von Endkunden.

31 3. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG folgt aus § 143 Abs. 2 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de