

## BFH: Steuerfreiheit von Personalrabatten

Der Arbeitgeber vertreibt eine Ware oder Dienstleistung i.S.v. § 8 Abs.3 EStG, wenn er sie als eigene am Markt verfügbar macht. Ein Vertrieb gegenüber Letztverbrauchern ist dabei nicht erforderlich. Ausreichend ist der Vertrieb nach den Vorgaben eines Auftraggebers. Steuerbegünstigten Personalrabatten im Konzern erteilt der BFH erneut eine Absage.

### Sachverhalt

Die Klägerin (X-GmbH) hatte ihren Arbeitnehmern in Aussicht gestellt, nach Ablauf der Probezeit eine bestimmte Ware oder Dienstleistung kostenlos zu erhalten. Die Zuwendung der Vorteile erfolgte im Auftrag der Klägerin durch die Y-KG. Die Klägerin war zuständig für die Akquise, Betreuung und Beratung der Kunden der Y-KG. Die Y-KG selbst verfügte über keine Kontakte zu den Endkunden. Leistungsbeziehungen bestanden allerdings nicht zwischen der Klägerin und den Endkunden, sondern ausschließlich zwischen diesen und der Y-KG.

Streitig war, ob die den Arbeitnehmern der Klägerin gewährten Sachbezüge nach § 8 Abs. 3 EStG als Personalrabatte steuerfrei waren. Dies hatten Finanzamt und FG verneint.

### Entscheidung

#### Personalrabatte nach § 8 Abs. 3 EStG

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 als deren Werte 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 (Rabattfreibetrag von 1.080 Euro im Kalenderjahr).

#### Keine Begünstigung von Leistungen Dritter – keine Konzernklausel

Es entspricht der ständigen BFH-Rechtsprechung, dass § 8 Abs. 3 EStG nur für solche Zuwendungen gilt, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses gewährt. Für Vorteile von Dritten greift die Steuerbegünstigung selbst dann nicht ein, wenn die Dritten dem Arbeitgeber nahe stehen, wie z.B. konzernzugehörige Unternehmen (vgl. BFH-Urteil vom 01.10.2009, VI R 22/07). Im Vorfeld der gesetzlichen Regelung war eine Konzernklausel diskutiert worden. Der BFH bestätigt aber die bereits in der Gesetzesbegründung vertretene Meinung, dass die Regelungen des § 8 Abs. 3 EStG nicht für Waren und Dienstleistungen gelten sollen, die nicht vom Unternehmen des Arbeitgebers hergestellt, vertrieben oder erbracht wurden. Es sollen weder Arbeitnehmer von Konzerngesellschaften noch ein überbetrieblicher Belegschaftshandel steuerlich begünstigt werden.

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 (BFH-Urteil vom 04.06.1993, VI R 95/92).

#### Arbeitgeber als Marktteilnehmer

Aus den Begriffen "hergestellt, vertrieben oder erbracht" leitet der BFH ab, dass der Arbeitgeber hinsichtlich der Sachbezüge, die er an Arbeitnehmer verbilligt oder unentgeltlich abgibt, selbst Marktteilnehmer sein muss (BFH-Urteil vom 27.08.2002, VI R 63/97). Es ist dagegen nicht erforderlich, dass der Arbeitgeber die zu beurteilende Ware oder Dienstleistung fremden Letztverbrauchern im allgemeinen Geschäftsverkehr anbietet. Die Ware oder Dienstleistung muss aber zur Produktpalette des Arbeitgebers am Markt gehören (BFH-Urteil vom 09.10.2002, VI R 164/01).

#### Vertrieb als selbständiges Tatbestandsmerkmal

Der BFH stellt heraus, dass der Gesetzeswortlaut des § 8 Abs. 3 EStG dahingehend eindeutig

ist, dass er nicht nur anzuwenden ist, 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 selbstständiges Tatbestandsmerkmal des § 8 Abs. 3 EStG. Die Tätigkeit des Vertriebs grenzt der BFH deutlich ab von der bloßen Vermittlung einer fremden Ware oder Dienstleistung, welche für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG nicht ausreicht. Vertrieb definiert der BFH vielmehr als den Verkauf von Waren und Dienstleistungen, die Verteilung dieser an die (End-)Kunden, die Kundenpflege und die Neugewinnung von Kunden. Der Arbeitgeber vertreibt eine Ware oder Dienstleistung, wenn er sie als eigene am Markt anbietet. Somit 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 vertreibende Arbeitgeber im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG anzusehen sein, der die Waren oder Dienstleistung nach den Vorgaben seines Auftraggebers vertreibt.

#### Anwendung der Grundsätze auf den Streitfall

Im vorliegenden Streitfall beruhte die kostenlose Zuwendung ausschließlich auf dem zwischen der Klägerin und ihren Arbeitnehmern bestehenden Innenverhältnis, da sie die Zuwendung erst nach Ablauf der Probezeit erhalten haben. Die Klägerin bediente sich bei der Zuwendung der Vorteile lediglich der Y-KG, die insoweit im Auftrag der X-GmbH tätig wurde, 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 (BFH-Urteil vom 01.09.2016 VI R 67/14) lagen nicht vor. Nach Ansicht des BFH wurde die Y-KG vielmehr lediglich als Leistungsmittler im Auftrag der Klägerin tätig.

#### **Betroffene Normen**

§ 8 Abs. 3 EStG, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG

#### **Vorinstanz**

Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, Urteil vom 21.09.2016, 3 K 452/13

#### **Fundstelle**

BFH, Urteil vom 26.04.2018, [VI R 39/16](#)

#### **Weitere Fundstellen**

BFH, Urteil vom 01.10.2009, VI R 22/07, BStBl. II 2010, S. 204

BFH, Urteil vom 04.06.1993, VI R 95/92, BStBl. II 1993, S. 687

BFH, Urteil vom 27.08.2002, VI R 63/97, BStBl. II 2002, S. 881

BFH, Urteil vom 09.10.2002, VI R 164/01, BStBl. II 2003, S. 373

BFH, Urteil vom 01.09.2016, VI R 67/14, BStBl. II 2017, S. 69

---

Diese Mandanteninformation enthält ausschließlich allgemeine Informationen, die nicht geeignet sind, den besonderen Umständen eines Einzelfalles gerecht zu werden. Sie hat nicht den Sinn, Grundlage für wirtschaftliche oder sonstige Entscheidungen jedweder Art zu sein. Sie stellt keine Beratung, Auskunft oder ein rechtsverbindliches Angebot dar und ist auch nicht geeignet, eine persönliche Beratung zu ersetzen. Sollte jemand Entscheidungen jedweder Art auf Inhalte dieser Mandanteninformation oder Teile davon stützen, handelt dieser ausschließlich auf eigenes Risiko. Deloitte GmbH übernimmt keinerlei Garantie oder Gewährleistung noch haftet sie in irgendeiner anderen Weise für den Inhalt dieser Mandanteninformation. Aus diesem Grunde empfehlen wir stets, eine persönliche Beratung einzuholen.

This client information exclusively contains general information not suitable for addressing the particular circumstances of any individual case. Its purpose is not to be used as a basis for commercial decisions or decisions of any other kind. This client information does neither constitute any advice nor any legally binding information or offer and shall not be deemed suitable for substituting personal advice under any circumstances. Should you base decisions of any kind on the contents of this client information or extracts therefrom, you act solely at your own risk. Deloitte GmbH will not assume any guarantee nor warranty and will not be liable in any other form for the content of this client information. Therefore, we always recommend to obtain personal advice.