
Datum: 21.12.2016
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 5. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 5 K 2504/14 E
ECLI: ECLI:DE:FGD:2016:1221.5K2504.14E.00

Tenor:

Unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2014 wird der Einkommensteuerbescheid 2008 vom 26.03.2013 dahin geändert, dass bei der Berechnung des zu versteuernden Einkommens die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit beider Kläger um jeweils 4.790 € gemindert werden. Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Tatbestand: 1

Streitig ist, ob der der Klägerin als Reisebüroangestellte und ihrem Ehemann vom Reiseveranstalter eingeräumte Rabatt auf den Reisepreis für eine Hochseekreuzfahrt steuerpflichtiger Arbeitslohn ist. 2

Im Streitjahr 2008 war die Klägerin Angestellte eines Reisebüros in Im Rahmen einer Lohnsteueraußenprüfung bei der A GmbH, ..., wurde folgender Sachverhalt festgestellt: 3

Die A GmbH veranstaltet mit Kreuzfahrtschiffen weltweit Hochseekreuzfahrten. Die Vermittlung dieser Kreuzfahrten erfolgte fast ausschließlich über Reisebüros. Der Veranstalter gewährte Reisebüroinhabern und –angestellten (Expedienten) die Möglichkeit, auf allen Schiffen Kreuzfahrten zu einem im Vergleich zum Katalogpreis erheblich reduzierten Preis zu unternehmen (Reduktion > 80% des entsprechenden Katalogpreises). Die Gewährung der vergünstigten Kreuzfahrt erfolgt ohne eine konkrete Gegenleistung des Empfängers und soll dazu dienen, die bestehenden Geschäftsverbindungen zu sichern und zu verbessern. So sind auch keine weiteren Bedingungen oder Einschränkungen hinsichtlich der gewünschten Reise zu beachten. Die A GmbH verlangt bei der Buchung lediglich eine Bestätigung, dass die jeweils reisende Person in einem Reisebüro tätig ist. Daneben werden 4

dieselben Konditionen auch einer weiteren mitreisenden Person (Lebenspartner) des Expedienten gewährt.

Im Streitfall nahmen die Klägerin und der Kläger - nach den Feststellungen der Lohnsteuerausprüfung – in der Zeit vom 18.06.2008 bis 02.07.2008 an einer Hochseekreuzfahrt mit der ... teil. Der Vertrag kam am 10.06.2008 zustande, der Preis wurde mit Valuta 12.06.2008 von einem Konto der Kläger abgebucht. Der ermäßigte Reisepreis betrug jeweils 1.540 €. Der Katalogpreis abzüglich marktüblicher Rabatte betrug 6.330 €. 5

Nach Auffassung der Lohnsteuerausprüfung stellt die Gewährung der verbilligten Kreuzfahrt in Höhe der Differenz zwischen Katalog- und tatsächlich gezahltem Preis einen geldwerten Vorteil und Arbeitslohn von dritter Seite dar. Laut Auskunft des Leiters der Steuerabteilung der B AG seien auch sämtliche Reiseteilnehmer ausdrücklich darauf hingewiesen worden, dass sie selbst für die ordnungsgemäße Versteuerung dieser Reisen verantwortlich seien. 6

Der Beklagte folgte der Auffassung der Lohnsteuerausprüfung und erließ am 26.03.2013 einen geänderten Einkommensteuerbescheid für 2008, in dem die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit (Bruttoarbeitslohn) der Kläger um jeweils 4.790 € erhöht wurden. 7

Den dagegen gerichteten Einspruch wies der Beklagte mit Einspruchsentscheidung vom 08.07.2014 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: 8

Der für die Annahme von Arbeitslohn notwendige Veranlassungszusammenhang zwischen der Zuwendung des Dritten und dem Dienstverhältnis sei zu bejahen. Der Klägerin sei es auf Grund ihrer Tätigkeit als Reisebüroangestellte möglich gewesen, die Vergünstigung für sich und ihren Ehemann in Anspruch zu nehmen. Des Weiteren seien für die Reise auch keine Last-Minute-Angebote durchgeführt worden. Auch habe kein anderweitiger Verkauf über Internet-Portale oder andere Dienstleistungsanbieter stattgefunden. Schließlich habe es sich auch nicht um eine sogenannte Info-Reise gehandelt. 9

Hiergegen haben die Kläger die vorliegende Klage erhoben, mit der sie im Wesentlichen vortragen: 10

Bei von Dritten gewährten Preisvorteilen liege Arbeitslohn nur dann vor, wenn sich aus den Umständen ergebe, dass der von Dritten eingeräumte Vorteil nicht auf deren eigenwirtschaftlichen Interessen gründe, sondern die für den Arbeitgeber erbrachte Arbeitsleistung entgelten solle. Allein der Umstand, dass lediglich Arbeitnehmer einer bestimmten Branche bestimmte Rabatte in Anspruch nehmen könnten, vermöge den erforderlichen finalen Veranlassungszusammenhang zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung nicht „automatisch“ zu begründen. Denn dadurch stelle sich ein Preisnachlass noch nicht als Frucht der Arbeitsleistung für den Arbeitgeber dar. Davon könne erst ausgegangen werden, wenn sich die Zuwendung als durch den Dritten vermittelter Arbeitslohn des Arbeitgebers darstelle; der Arbeitgeber beispielsweise einen ihm zustehenden Vorteil etwa im abgekürztem Zahlungswege als Arbeitsentgelt an seine Mitarbeiter weitergebe, was vorliegend nicht der Fall gewesen sei. Dies beurteile sich nicht ausschließlich nach dem Empfängerkreis der Drittzuwendung sondern nach dem Rechtsgrund und damit nicht zuletzt danach, ob der Dritte den Vorteil aus eigenwirtschaftlichem Interesse oder im Interesse des Arbeitgebers gewähre. 11

Im Streitfall sei die Vergünstigung bei der Bildung des Reisepreises nicht für die Beschäftigung der Klägerin im Reisebüro erfolgt. Sie sei nicht durch das individuelle 12

Beschäftigungsverhältnis veranlasst gewesen. Vielmehr habe sich die A GmbH durch den am Ende von Preisverhandlungen mit den Klägern vereinbarten Reisepreis aus eigenwirtschaftlichen Gründen einen leicht zugänglichen und auf Grund der niedrigen Marketing- und Vertriebskosten sowie des geringen Betreuungsbedarfs zusätzlich attraktiven Kundenkreis gesichert. Solche Vorteile seien auch Inhabern und Mitarbeitern anderer Reisebüros gewährt worden. Ferner hätten auch keine Vereinbarungen zwischen dem Arbeitgeber der Klägerin und der A GmbH bestanden, aus denen ein Zusammenhang der Vergünstigung mit dem individuellen Beschäftigungsverhältnis der Klägerin abgeleitet werden könne. Auch aus dem Arbeitsvertrag (Blatt 81, 82 der Finanzgerichtsakte) der Klägerin mit ihrem Arbeitgeber ergebe sich kein entsprechender Zusammenhang.

Die eigenwirtschaftlichen Gründe der A GmbH ergäben sich im Einzelnen aus folgenden weiteren Umständen: 13

Voraussetzung für die Teilnahme von Reisebüroinhabern und -angestellten an verbilligten Kreuzfahrten sei zunächst das Vorhandensein ausreichend freier Kapazitäten sowie die Flexibilität der Mitreisenden bezüglich Reisezeit und Zielgebiet. Bei Ausbuchung bestehe keine Mitreisemöglichkeit. All dies wirke sich auf die im Vergleich zum Katalogpreis niedrigere Preisbildung aus. Darüber hätten die Mitreisenden im Übrigen auch striktes Stillschweigen zu bewahren. Die A GmbH behalte sich vor, bei späterem Eingang von Vollzahlerbuchungen bereits gebuchte Reisen von Reisebüroinhabern und –angestellten wieder zu stornieren. 14

Bei Reiserücktritt habe ein Vollzahler eine nach Rücktrittsdatum gestaffelte pauschalierte Entschädigung zahlen müssen; im Streitjahr 2008 vom 14. Tag bis Reisebeginn in Höhe von 75% des Reisepreises. 15

Das Interesse eines Kreuzfahrtveranstalters, Kunden zu gewinnen bzw. zu binden und trotz rabattierter Preise durch Synergieeffekte einen zusätzlichen Gewinn zu erwirtschaften, könne eine Motivation darstellen, die sich außerhalb des Arbeitsverhältnisses des Arbeitnehmers zu seinem Arbeitgeber abspiele. 16

Die Buchung der Reise sei im Streitfall völlig autonom durch die Kläger ohne jedwede Einbindung des Arbeitgebers der Klägerin erfolgt. Dementsprechend sei der Vertrag auch direkt zwischen den Klägern und der A GmbH abgewickelt worden. 17

Bei der Preisbildung würden von Kreuzfahrtunternehmen als wertbildende Faktoren häufig auf eine Auslastungsoptimierung und eine Reduzierung der Kostenbelastung durch entsprechende Zahlungen dieses besonderen Kundenkreises abgestellt. Bei Kreuzfahrten habe der wesentliche Teil der betrieblichen Aufwendungen den Charakter fester Kosten, die unabhängig von der Auslastung des Schiffes anfielen. Durch jeden kurz vor Reisebeginn gewonnenen zusätzlichen Passagier werde das betriebswirtschaftliche Ergebnis verbessert. Hinzu kämen erhebliche weitere Umsätze durch zusätzliche Passagiere. So hätten beispielsweise die Kläger für Zusatzleistungen weitere 2.437 € an Bord umgesetzt. Die Erforderlichkeit einer erheblichen Preisreduktion kurz vor Reisebeginn ergebe sich auch aus den vom Reisegast dann zu erbringenden Zugeständnissen hinsichtlich Zielgebiet oder längerer Planbarkeit der Reise. Im Streitfall sei die Reise von den Klägern erst acht Tage vor Reisebeginn gebucht, der Reisepreis erst sechs Tage vor Reisebeginn entrichtet worden. 18

Die Kläger verweisen auf die Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs – BFH – zur sogenannten Drittrabattthematik, insbesondere auf die Urteile vom 18.10.2012 VI R 64/11, Bundessteuerblatt – BStBl – II 2015, 184 und vom 10.04.2014 VI R 62/11, BStBl II 2015, 191. Hinsichtlich des BMF-Schreibens vom 20.01.2015, BStBl I 2015, 143 (sogenannter 19

Rabatterlass) verweisen sie auf die kritische Würdigung von Geserich, NWB 2015, 1610.

Die Kläger beantragen,	20
unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 08.07.2014 den Bescheid für 2008 über Einkommensteuer, Solidaritätszuschlag, Kirchensteuer und Arbeitnehmersparzulage vom 26.03.2013 dergestalt zu ändern, dass die Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit von beiden Klägern um jeweils 4.790 € herabgesetzt werden,	21
hilfsweise die Revision zuzulassen.	22
Der Beklagte beantragt,	23
die Klage abzuweisen,	24
hilfsweise die Revision zuzulassen.	25
Er verweist auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung und trägt ergänzend vor:	26
Die Sachverhalte, die den von den Klägern zitierten BFH-Urteilen zu Grunde lägen, seien nicht mit dem Streitfall vergleichbar. Nach dem BMF-Schreiben vom 20.01.2015, BStBl I 2015, 143, sei im Übrigen ein überwiegend eigenwirtschaftliches Interesse des Dritten erforderlich. Daran bestünden Zweifel. Soweit nach dem Rabatterlass die aktive Mitwirkung des Arbeitgebers für Arbeitslohn spreche, werde darauf hingewiesen, dass die Mitwirkung schon darin bestehen könne, dass der Arbeitgeber das Angebot des Reiseveranstalters an seine Arbeitnehmer weitergebe.	27
Entscheidungsgründe:	28
Die Klage ist begründet.	29
Der angefochtene Einkommensteuerbescheid für 2008 vom 26.03.2013 und die dazu ergangene Einspruchsentscheidung vom 08.07.2014 sind rechtswidrig und verletzen die Kläger in ihren Rechten, § 100 Abs. 1 Satz 1 Finanzgerichtsordnung – FGO -.	30
Der Beklagte hat zu Unrecht angenommen, dass der den Klägern von der A GmbH jeweils gewährte Rabatt auf den Reisepreis zu einer entsprechenden Erhöhung ihrer Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, Satz 2, § 8 Einkommensteuergesetz – EStG -) geführt hat.	31
Zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit gehören laut § 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, unabhängig davon, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht und ob es sich um laufende oder um einmalige Bezüge handelt (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG). Diese Bezüge gelten dann als für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst sind, ohne dass ihnen eine Gegenleistung für eine konkrete (einzelne) Dienstleistung des Arbeitnehmers zu Grunde liegen muss. 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 nichtselbstständigen Arbeit darstellen, sich die Leistung des Arbeitgebers also im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist (ständige Rechtsprechung, vgl. beispielsweise Urteile des BFH vom 18.10.2012 VI R 64/11, BStBl II 2015, 184; vom	32

10.04.2014 VI R 62/11, BStBI II 2015, 191, jeweils mit weiteren Nachweisen).

Arbeitslohn kann nach dieser mittlerweile ständigen Rechtsprechung ausnahmsweise auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn sie ein Entgelt „für“ eine Leistung darstellt, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sich die Leistung des Dritten für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht. Dagegen liegt dann kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Entsprechendes gilt, wenn die Zuwendung auf anderen Rechtsbeziehungen zwischen Arbeitnehmer und Drittem gründet. 33

Die Frage, ob eine Zuwendung (eines Dritten) durch das Dienstverhältnis veranlasst ist, ist nach Würdigung aller wesentlichen Umstände des Einzelfalles zu entscheiden. Bei von Dritten gewährten Preisvorteilen liegt Arbeitslohn nur vor, wenn sich aus den Umständen ergibt, dass mit dem vom Dritten eingeräumten Preisnachlass die für den Arbeitgeber erbrachte Arbeitsleistung des Arbeitnehmers entgolten werden soll, der Dritte den Vorteil also im Interesse des Arbeitgebers gewährt. Kein Arbeitslohn liegt vor, wenn der Dritte ein eigenwirtschaftliches Interesse an der Rabattgewährung hat bzw. den Rabatt aus eigenwirtschaftlichen Gründen gewährt (so ausdrücklich BFH, Urteile vom 18.10.2012 VI R 64/11, BStBI II 2015, 184; vom 10.04.2014 VI R 62/11, BStBI II 2015, 191). 34

Soweit der Beklagte unter Hinweis auf das BMF-Schreiben vom 20.01.2015, BStBI I 2015, 143 ein überwiegendes eigenwirtschaftliches Interesse verlangt, damit die Annahme von Arbeitslohn ausgeschlossen ist, steht dies mit der vorzitierten BFH-Rechtsprechung nicht in Einklang. 35

Unter Anwendung dieser Rechtsgrundsätze und nach Würdigung der Gesamtumstände des Streitfalles ist der Senat zu der Überzeugung gelangt, dass es sich bei dem den Klägern gewährten Rabatt nicht um Arbeitslohn handelt. 36

Hinter der Rabattgewährung stand in erster Linie das eigenwirtschaftliche Interesse der A GmbH. Dies ergibt sich aus den von den Klägern im Einzelnen dargelegten eigenwirtschaftlichen Gründen der A GmbH für eine Rabattierung, insbesondere Sicherung eines zusätzlichen attraktiven Kundenkreises, Erwirtschaftung eines zusätzlichen Gewinns durch Synergieeffekte und zusätzliche an Bord getätigte Umsätze, Auslastungsoptimierung sowie Reduzierung der Kostenbelastung. Es ist im Übrigen auch naheliegend, dass die Rabattierung vor allem aus eigenwirtschaftlichen Gründen erfolgte. Denn üblicherweise hat der rabattgewährende Dritte keinen Grund, die Arbeitsleistung, die ein Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, zu entgolten (vgl. Geserich, NWB 2015, 1610 (1617)). Umgekehrt bestehen im Streitfall auch keinerlei konkrete Anhaltspunkte dafür, dass die A GmbH die individuelle Arbeitsleistung der Kläger hätte entlohnen wollen. Für eine Vereinbarung zwischen dem Arbeitgeber der Klägerin mit der A GmbH, aus der ein Zusammenhang der Rabattgewährung mit dem individuellen Beschäftigungsverhältnis der Klägerin abgeleitet werden könnte, ist nichts ersichtlich. Eine Rabattgewährung war insbesondere auch nicht dergestalt in den Arbeitsvertrag der Klägerin einbezogen, dass ihr darauf ein Anspruch eingeräumt worden wäre. 37

Der vom Beklagten herangezogene Umstand, dass die Klägerin für sich und ihren Ehemann nur auf Grund ihrer Tätigkeit als Reisebüroangestellte die Vergünstigung in Anspruch nehmen konnte, reicht nicht aus, um den erforderlichen Veranlassungszusammenhang 38

zwischen Vorteilsgewährung und Arbeitsleistung zu begründen. Denn allein der Umstand, dass ein Preisnachlass lediglich den Mitarbeitern eines Unternehmens (des Arbeitgebers) und nicht auch anderen Arbeitnehmern gewährt wird, begründet keinen entsprechenden Automatismus, immer dann Arbeitslohn anzunehmen (BFH, Urteil vom 18.10.2012 VI R 64/11, BStBl II 2015, 184). Erst Recht reicht es für die Annahme von Arbeitslohn nicht aus, wenn nicht nur die Arbeitnehmer eines Unternehmens sondern – wie hier – Angehörige einer gesamten Branche berechtigt sind, bestimmte Rabatte in Anspruch zu nehmen (BFH, Urteil vom 10.04.2014 VI R 62/11, BStBl II 2015, 191).

Auch die vermeintliche Mitwirkung des Arbeitgebers der Klägerin an dem von der A GmbH gewährten Rabattvorteil erlaubt es im Streitfall nicht, die streitigen Rabatte als Arbeitslohn Dritter einzuordnen. Abgesehen davon, dass der Beklagte keine Feststellungen dazu getroffen hat, ob überhaupt und gegebenenfalls welche Mitwirkungshandlungen vorliegen, dürfte die vom Beklagten angeführte mögliche Weitergabe von Rabattangeboten des Reiseveranstalters jedenfalls nicht als aktives Mitwirken im Sinne des BMF-Schreibens vom 20.01.2015, BStBl I 2015, 143 anzusehen sein. Darüber hinaus gehören Rabatte, die ein Dritter einräumt, nicht allein deshalb zum Arbeitslohn, weil der Arbeitgeber an deren Verschaffung mitgewirkt hat. Zwar kann eine Mitwirkung des Arbeitgebers an Preisvorteilen, die Arbeitnehmern von dritter Seite eingeräumt werden, dafür sprechen, dass die Drittzuwendung wirtschaftlich betrachtet Arbeitslohn ist. Entscheidend ist aber, ob die Zuwendung des Dritten Prämie oder Belohnung für eine Leistung ist, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Arbeitsverhältnisses für den Arbeitgeber erbringt (BFH, Urteile vom 18.10.2012 VI R 64/11, BStBl II 2015, 184; vom 10.04.2014 VI R 62/11, BStBl II 2015, 191). Das ist im Streitfall – wie dargelegt – nicht der Fall. Unabhängig davon weist der Senat in diesem Zusammenhang allerdings auch darauf hin, dass in den beiden vorzitierten vom BFH entschiedenen Fällen die vermeintliche Mitwirkung des Arbeitgebers sogar deutlich ausgeprägter war als im Streitfall. 39

Schließlich vermag der Senat dem Beklagten auch nicht darin zu folgen, dass er die Sachverhalte der vorzitierten BFH-Urteile mit dem Streitfall für nicht vergleichbar hält. Die Fälle unterscheiden sich lediglich in dem jeweils rabattiertem Produkt und der begünstigten Branche. Die Sachverhalte sind jedoch unabhängig von Produkt und Branche gleichermaßen nach den vom BFH in seinen Entscheidungen entwickelten Rechtsgrundsätzen zu beurteilen. 40

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO. 41

Die Revision war mangels vorliegender Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht zuzulassen. Der Senat folgt mit seiner Entscheidung der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des BFH zum Arbeitslohn bei sogenannten Drittrabatten. 42