

## **FG München, Urteil vom 30.05.2016 - 7 K 532/15**

### **Tenor:**

1. Der Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26. November 2012 und die hierzu erlassene Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2015 werden dahingehend geändert, dass bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit ein Rabattdfreibetrag i. H. v. 1.080 € berücksichtigt und die Einkommensteuer auf dieser Grundlage neu berechnet wird.
2. Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens. Das Urteil ist im Kostenpunkt für die Kläger vorläufig vollstreckbar. Die Beklagte darf durch Sicherheitsleistung in Höhe der zu erstattenden Kosten der Kläger die Vollstreckung abwenden, wenn nicht die Kläger vor der Vollstreckung Sicherheit in derselben Höhe leisten.

### **Tatbestand:**

Streitig ist, ob die Voraussetzung für die Gewährung eines Rabattdfreibetrages gemäß § 8 Absatz 3 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) vorliegen.

Die Kläger wurden im Jahr 2011 zusammen zur Einkommensteuer veranlagt. Der Kläger erzielte als Angestellter der A AG Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit. Neben den Lohnzahlungen wurde ihm ein Nachlass auf den von ihm bezogenen und verbrauchten Strom gewährt (Stromdeputat).

Der Kläger hatte seinen Strom in den Jahren zuvor von seinem Arbeitgeber, der A AG, bezogen und den geldwerten Vorteil aus dem verbilligten Strombezug bei seinen Einkünften aus nichtselbstständiger Tätigkeit unter Berücksichtigung des Rabattdfreibetrags von 1.080 € nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG versteuert.

Im Streitjahr bezog der Kläger seinen Strom nicht mehr von der A AG als Stromlieferanten, sondern von der A Vertriebs GmbH, einer 100%-igen Tochter der A AG. Grund dafür war, dass nach dem Energiewirtschaftsgesetz (EnWG) die Energieversorger verpflichtet waren, die Tätigkeit als Verteilernetzbetreiber von den sonstigen Tätigkeiten der Energieversorgung zu trennen (§ 7 EnWG). Die Entflechtung erfolgte im A-Konzern dadurch, dass A AG jetzt nur noch als Verteilernetzbetreiber fungierte und die vertrieblichen Aktivitäten ... auf die A Vertriebs-GmbH übergingen. Die A Vertriebs-GmbH gewährte dem Kläger die bisherige Ermäßigung auf die Stromlieferung laut Werkstarif.

Dieser geldwerte Vorteil aus dem Stromdeputat betrug im Streitjahr 1.396,17 € und wurde von der A AG der Lohnbesteuerung unterworfen.

Das beklagte Finanzamt minderte im Rahmen der Einkommensteuerveranlagung den in den erklärten Einnahmen aus nichtselbstständiger Arbeit enthaltenen geldwerten Vorteil aus dem Stromdeputat nicht um den Rabattdfreibetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG. Gegen den Einkommensteuerbescheid vom 26. November 2012 erhoben die Kläger Einspruch und beantragten den Abzug des Freibetrags nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG. Der Einspruch blieb ohne Erfolg (Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2015).

Ihre hiergegen gerichtete Klage begründen die Kläger im Wesentlichen wie folgt:

Die interne Umstrukturierung des Arbeitgebers des Klägers könne nicht zu einer geänderten rechtlichen Bewertung in Bezug auf das Stromdeputat führen, so dass dem Kläger der bisher gewährte Freibetrag unabhängig von den internen Umstrukturierungen auf Arbeitgeberseite weiterhin zustehe. Die Erbringung von Strom als Ware stelle eine einheitliche Leistung dar. Neben der Erzeugung von Strom bestehe die Leistungserbringung im Wesentlichen durch die ständige

Bereitstellung, somit dem ständigen Zugriff des Endverbrauchers durch die flächenmäßige Abdeckung eines Stromnetzes. Insofern wäre eine Stromlieferung ohne Netzbetrieb nicht möglich. Im Streitfall erfolge der Vertrieb des Stroms durch eine hundertprozentige Tochter des Arbeitgebers. Entsprechend könne diese die Stromlieferung ohne das Bestehen eines Netzbetreibers nicht erbringen. Daneben sei zu beachten, dass der Strom nach den Vorgaben der Muttergesellschaft produziert werde. Damit sei der Arbeitgeber als Netzbetreiber als Hersteller der Ware „Strom“ im Sinne des § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG anzusehen.

Die Kläger beantragen,

den Einkommensteuerbescheid 2011 vom 26. November 2012 und die hierzu erlassene Einspruchsentscheidung vom 27. Januar 2015 dahingehend zu ändern, dass die Einkünfte des Klägers aus nichtselbstständiger Arbeit um den Rabattpflichtbetrag in Höhe von 1.080 € gemindert werden und die Einkommensteuer auf dieser Grundlage neu berechnet wird.

Das Finanzamt beantragt,

die Klage abzuweisen, hilfsweise die Zulassung der Revision.

Wegen des weiteren Sachverhalts und hinsichtlich des rechtlichen Vortrags wird auf die Schriftsätze der Beteiligten, die Akten sowie auf die Niederschrift über die mündliche Verhandlung vom 30. Mai 2016 verwiesen.

#### **Entscheidungsgründe:**

Die Klage ist begründet. Das Finanzamt hat zu Unrecht den Rabattpflichtbetrag nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG nicht berücksichtigt.

1. Nach § 8 Abs. 1 EStG sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nummer 4 bis 7 EStG zufließen, Einnahmen. Arbeitslohn kann nach der mittlerweile ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (vgl. BFH vom 20. Mai 2010 VI R 41/09, Bundessteuerblatt -BStBl - II 2010, 1022; vom 7. Mai 2014 VI R 73/12, BStBl II 2014, 904) 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 kein Arbeitslohn vor, wenn die Zuwendung wegen anderer Rechtsbeziehungen oder wegen sonstiger, nicht auf dem Dienstverhältnis beruhender Beziehungen zwischen Arbeitnehmer und Arbeitgeber gewährt wird. Zutreffend gehen die Parteien im Streitfall davon aus, dass die verbilligte Überlassung von Strom bei den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit des Klägers als Sachbezug zu erfassen ist.

2. Die Bewertung des anzusetzenden Sachbezugs der Höhe nach richtet sich nach § 8 Abs. EStG, soweit nicht die Sonderregelung des § 8 Abs. 3 EStG eingreift. Die Begünstigungen des § 8 Abs. 3 EStG setzen voraus, dass ein Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses Waren oder Dienstleistungen erhalten hat, 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 (vgl. BFH-Urteil vom 26. Juli 2012 VI R 27/11, BStBl II 2013, 402).

a) Der Kläger ist als Arbeitnehmer der A AG grundsätzlich vom Anwendungsbereich des § 8 Absatz 3 EStG erfasst, da es sich bei dem gewährten Rabatt für den Strombezug um steuerpflichtigen Arbeitslohn nach § 19 EStG handelt, den er aufgrund seines Dienstverhältnisses erhalten hat. § 8

Absatz 3 EStG regelt die Bewertung von Sachlohn, so dass die verwendeten Begriffe „Waren oder Dienstleistungen“ wirtschaftlich zu verstehen und mit dem allgemeinen Sachlohnbegriff gleichzusetzen sind. Waren sind alle Wirtschaftsgüter, die im Wirtschaftsverkehr wie Sachen (§ 90 BGB) behandelt werden. Der Aggregatzustand der Gegenstände ist unbeachtlich, so dass auch der elektrische Strom als Ware i. S. d. Vorschrift gilt (R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 LStR 2012).

b) § 8 Abs. 3 EStG greift jedoch nur ein, wenn die Waren oder Dienstleistungen, die Gegenstand des Sachbezugs sind, vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden. § 8 Absatz 3 EStG findet also keine Anwendung, wenn es sich nicht um Waren oder Dienstleistungen des Arbeitgebers, sondern eines Dritten handelt, auch wenn es sich beim Dritten um ein dem Arbeitgeber verbundenes Unternehmen handelt. Die vom Arbeitnehmer bezogenen Waren oder Dienstleistungen müssen - um von § 8 Abs. 3 EStG erfasst zu sein - die konkret vom Arbeitgeber hergestellten, vertriebenen oder erbrachten Waren oder Dienstleistung des Arbeitgebers sein (Grundsatz der Nämlichkeit) . Es genügt nicht, wenn die Zuwendung der gleichen Gattung angehört, wie sie auch der Arbeitgeber herstellt, vertreibt oder anbietet (BFH-Urteil vom 15. Januar 1993 VI R 32/92, BStBl II 1993, 356). Der BFH hat in diesem Urteil zur Rabattgewährung innerhalb eines Konzernverbundes und seither in ständiger Rechtsprechung (vgl. z. B. BFH-Urteile vom 8. November 1996 VI R 100/95, BStBl II 1997, 330; vom 8. November 1996 VI R 101/95, BFH/NV 1997, 471; vom 28. August 2002 VI R 88/99, BStBl II 2003, 154; vom 1. Oktober 2009 VI R 22/07, BStBl II 2010, 2014) entschieden, dass wegen des Fehlens einer Konzernklausel in § 8 Absatz 3 EStG und im Hinblick auf die Entstehungsgeschichte der Vorschrift eine überbetriebliche Rabattgewährung innerhalb eines Konzernverbundes steuerlich nicht begünstigt ist. Auch wenn erst eine Umstrukturierung innerhalb eines Konzerns zur Folge hat, dass Arbeitgeber und Rabattgeber nicht mehr identisch sind, liegen die Voraussetzungen für § 8 Absatz 3 EStG nicht mehr vor.

c) Im Streitfall hat das Finanzamt dem Kläger die Gewährung des Rabattpflichtbetrags nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG mit der Begründung versagt, dass nach der Umstrukturierung innerhalb des A-Konzerns und der damit verbundenen Trennung der Tätigkeit als Verteilernetzbetreiber von den sonstigen Tätigkeiten der Energieversorgung der Arbeitgeber des Klägers nur noch die Tätigkeit als Verteilernetzbetreiber ausübt, die Stromlieferung aber durch deren Tochtergesellschaft, der A Vertriebs GmbH erfolge, so dass es sich bei dem von ihm verbilligt bezogenen Strom nicht um eine vom Arbeitgeber hergestellte, vertriebene oder erbrachte Ware oder Dienstleistung handle. Diese Auffassung geht fehl, denn sie verkennt, dass der Arbeitgeber des Klägers in seiner Funktion als Netzbetreiber bei wertender Betrachtung als Hersteller des vom Kläger bezogenen Stroms anzusehen ist.

Nach der Rechtsprechung des BFH, der sich der Senat anschließt, stellt der Arbeitgeber die Ware i. S. des § 8 Abs. 3 EStG nicht nur her, wenn er den Gegenstand selbst produziert oder wenn er ihn auf eigenen Kosten nach seinen Vorgaben und Plänen von einem Dritten produzieren lässt, sondern auch dann, wenn er damit vergleichbare sonstige gewichtige Beiträge zur Herstellung der Ware erbringt. Entscheidend ist, dass dem Arbeitgeber der Herstellungsprozess zugerechnet werden kann. Nicht jede beliebige Beteiligung an Herstellungsprozess reicht hierfür aus. Der Beitrag an Herstellungsprozess muss vielmehr derart gewichtig sein, dass bei wertender Betrachtung die Annahme der Herstellereigenschaft gerechtfertigt erscheint (BFH-Urteile vom 1. Oktober 2009 VI R 22/07, BStBl II 2010, 204; vom 28. August 2002 VI R 88/99, BStBl II 2003, 153).

Anhand dieser Rechtsmaßstäbe war die A AG Hersteller des vom Kläger bezogenen Stroms. Der Bundesgerichtshof (BGH) hat mit Urteil vom 25. Februar 2014 VI ZR 144/13 (BGHZ 200, 242) entschieden dass der Betreiber eines Stromnetzes, der dieses den Stromproduzenten (Einspeisung) und Abnehmern zur Verfügung stellt und dazu den Strom auf eine andere Spannungsebene (Niederspannung) transformiert, als Hersteller des Produkts Elektrizität gemäß § 4 Abs. 1 Satz 1 Produkthaftungsgesetz (ProdHaftG) anzusehen ist und in dieser Eigenschaft für die durch die

Überspannung verursachten Schäden gemäß § 1 Abs. 1 Satz 1, § 2, § 3 Abs. 1, § 4 Abs. 1 ProdHaftG haftet. Der Herstellerbegriff setze grundsätzlich das „Erzeugen eines Produkts“ voraus; Hersteller sei demnach jeder, in dessen Organisationsbereich das Produkt entstanden ist. Abzugrenzen sei die Herstellung von Produktvertrieb bzw. Produkthandel. Anders als der bloße Stromvertreiber verändere der Stromnetzbetreiber die Eigenschaft des Produkts Elektrizität, indem er die Transformation des Stroms auf eine andere Spannungsebene, nämlich die sogenannte Niederspannung, für die Netzanschlüsse von Letztverbrauchern vornehme, weil das Produkt Strom nur nach der Transformation für den Letztverbraucher mit den üblichen Verbrauchsgeräten nutzbar sei.

Diese für den Herstellerbegriff nach § 4 Abs. 1 Satz 1 ProdHaftG aufgestellten Grundsätze machen deutlich, dass der Beitrag des Stromnetzbetreibers, der die Transformation des Stroms auf die für die Netzanschlüsse des Letztverbrauchers nutzbare Niederspannungsebene vornimmt, am Herstellungsprozess des vom Kunden bezogenen Produkts Strom in gewichtiger Weise beteiligt ist. Im Streitjahr war A AG für die Nieder- und Mittelspannungsnetze zuständig, die Umwandlung in eine höhere bzw. niedrigere Spannung erfolgt durch Umspannwerke. Da der vom Kläger bezogene Strom ohne die vom Netzbetreiber vorgenommene Transformation in die Niederspannungsebene nicht nutzbar wäre, erscheint bei wertender Betrachtung die Annahme der A AG als Hersteller gerechtfertigt. Unschädlich ist, dass die A AG als Netzbetreiber nicht der Einzige ist, der am Herstellungsprozess „Strom“ beteiligt ist und insbesondere nicht derjenige ist, der den Strom in eigenen Kraftwerken produzieren lässt, also nicht „Stromerzeuger“ ist, denn es können mehrere Unternehmer als Hersteller des Endprodukts anzusehen sein, wenn diese - wie im Streitfall - jeweils eigene gewichtige Beiträge zur Herstellung des Endprodukts erbringen (BFH in BStBl II 2003, 154).

Da die A AG somit Hersteller der an den Kläger als ihren Arbeitnehmer abgegebenen Ware Strom ist, wird der gesamte geldwerte Vorteil, der dem Kläger dadurch entsteht, vom Rabattfreibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG erfasst und beschränkt sich nicht lediglich auf den Teil des Endpreises, der dem Anteil der auf den Arbeitgeber entfallenden Herstellungskosten an den gesamten Herstellungskosten des Endprodukts entspricht (BFH in BStBl II 2003, 154).

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. Der Ausspruch über die vorläufige Vollstreckbarkeit hinsichtlich der Kosten und über den Vollstreckungsschutz folgt aus § 151 Abs. 1 Satz 1 Halbsatz 1, Abs. 3 FGO i. V. m. §§ 708 Nr. 10, 711 Zivilprozessordnung. Die Revision war nicht zuzulassen, weil die Voraussetzungen des § 115 Abs. 2 FGO nicht vorliegen.