L 7 BA 80/22

Land
Freistaat Bayern
Sozialgericht
Bayerisches LSG
Sachgebiet
Betriebsprüfungen
1. Instanz
SG Regensburg (FSB)
Aktenzeichen
S 11 BA 34/21
Datum
06.07.2022
2. Instanz
Bayerisches LSG
Aktenzeichen
L 7 BA 80/22
Datum
06.06.2023
3. Instanz
-
Aktenzeichen
-
Datum
-
Kategorie
Urteil
Leitsätze

Warengutscheine bis zu 1080,00 Euro sind nur dann sozialversicherungsfrei, wenn der Rabattfreibetrag für solche Waren gewährt wird, die der Arbeitgeber selbst herstellt oder vertreibt.

I. Die Berufung gegen den Gerichtsbescheid des Sozialgerichts Regensburg vom 06. Juli 2022 wird zurückgewiesen.

II. Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

III. Die Revision wird zugelassen.

IV. Der Streitwert wird festgesetzt auf 37.875,86 Euro.

T a t b e s t a n d :

Streitig ist die Nachforderung von Beiträgen zur Sozialversicherung iHv 37.875,86 Euro aufgrund einer sozialversicherungsrechtlichen Verbeitragung von Warengutscheinen für Beschäftigte der Klägerin.

Die Klägerin betreibt nach entsprechenden Umstrukturierungsmaßnahmen im N-Konzern als 100-prozentige Tochtergesellschaft der N Marken-Discountstiftung und Co. KG Logistikzentren und ist mittels Beherrschungs-und Ergebnisabführungsvertrages wirtschaftlich, finanziell und organisatorisch in die KG eingegliedert. In den Logistikzentren werden ausschließlich zum Verkauf durch N bestimmte Waren gelagert und an N-Filialen ausgeliefert.

Bei einer in der Zeit vom 15.05.2017 bis 26.6.2017 durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung betreffend den Zeitraum November 2013 bis März 2017 wurde von der Steuerbehörde beanstandet, dass die Beschäftigten der Klägerin Warengutscheine zum Einkauf in N-Filialen erhalten hatten. Der Rabattfreibetrag von 1080 € jährlich für Warengutscheine könne nur vom Arbeitgeber gewährt werden (§ 8 Abs. 3 Einkommensteuergesetz - EStG). Bei einer Rabattgewährung durch Dritte sei der Rabattfreibetrag nicht anwendbar. Arbeitgeber sei hier aufgrund der Arbeitsverträge die Klägerin und nicht der Konzern, so dass die Warengutscheine als Sachbezüge nachversteuert werden müssten.

Die Beklagte führte aufgrund der Ergebnisse der Steuerprüfung bei der Klägerin vom 03.08.2020 bis 03.03.2021 eine Betriebsprüfung betreffend den Zeitraum 01.11.2013 bis 31.03.2017 durch. Mit Bescheid vom 03.03.2021 in der Gestalt des Widerspruchsbescheids vom 22.07.2021 forderte die Beklagte von der Klägerin - neben unstreitigen weiteren Nachforderungen - für die im Prüfzeitraum von der Klägerin an deren Beschäftige ausgegebenen Warengutscheine einen Betrag iHv 37.875,86 Euro nach.

Die sozialversicherungsrechtliche Beurteilung von Arbeitsentgelt richte sich grundsätzlich nach dem Steuerrecht (§§ 14 und 17 SGB IV iVm § 1 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Sozialversicherungsentgeltverordnung - SvEV). Bei der Gewährung des Rabattfreibetrags mittels Warengutscheinen müsse es sich nach § 8 Abs 3 EStG um Waren handeln, die vom Arbeitgeber hergestellt oder vertrieben werden. Wegen des Fehlens einer Konzernklausel in § 8 Abs. 3 EStG entfiele innerhalb eines Konzerns die Rabattmöglichkeit, wenn die jeweilige Tochtergesellschaft - wie hier die Klägerin - Arbeitgeber sei und nicht der Konzern. Die geldwerten Vorteile durch Warengutscheine von N an eigene Beschäftigte der Klägerin stellten damit sozialversicherungspflichtiges Entgelt dar und blieben nur im Rahmen der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG

außer Ansatz.

Wegen der engen Anknüpfung des Beitragsrechts der Sozialversicherung an das Steuerrecht gelte bei Beitragsansprüchen auf der Grundlage eines Berichtes bzw Bescheides der Finanzverwaltung die 30-jährige Verjährungsfrist nach § 25 Abs. 1 Satz 2 SGB IV. Des Weiteren sei unter Berücksichtigung der Rechtsprechung des BSG (Urteil vom 30.03.2000 - B12 KR 14/99 R) von bedingtem Vorsatz auszugehen, da die Entgeltabrechnung im Betrieb von eigenem fachkundigen Personal vorgenommen worden sei.

Die hiergegen erhobene Klage wies das Sozialgericht Regensburg mit Gerichtsbescheid vom 06. Juli 2022 als unbegründet ab.

Die geldwerten Vorteile durch die Gewährung der Warengutscheine stellten sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt im Sinne des § 14 SGB IV bzw. § 3 SvEV dar. Diese geldwerten Vorteile seien gemäß § 3 SvEV iVm § 8 Abs 3 Satz 2 EStG steuer- und beitragsfrei, soweit sie 1.080 € jährlich nicht übersteigen ("sog. Rabattfreibetrag"), wenn die Waren vom Arbeitgeber überwiegend für den Bedarf seiner Beschäftigten hergestellt, vertrieben oder erbracht würden (§ 8 Abs 3 Satz 1 EStG). Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gelte die Vergünstigung des § 8 Abs 3 EStG allerdings grundsätzlich nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber als eigene herstellt, vertreibt oder erbringt (Urteile vom 28.08.2002 in BFHE 200, 254, BStBl II 2003, 154, und vom 9. Oktober 2002 VI R 164/01, BFHE 200, 354, BStBl II 2003, 373).

Hersteller einer Ware oder Erbringer einer Dienstleistung iS des § 8 Abs. 3 EStG sei nach dieser Rechtsprechung des BFH sowohl der Arbeitgeber, der den Gegenstand oder die Dienstleistung selbst produziert, vertreibt oder erbringt, als auch derjenige, der sie auf eigene Kosten nach seinen Vorgaben von einem anderen produzieren, vertreiben oder erbringen lässt; denn auch diesem sei der Herstellungsprozess bzw. die Erbringung der Dienstleistung zuzurechnen (erweiterter Herstellerbegriff). Demnach könne auch derjenige Hersteller oder Dienstleistungserbringer iS des § 8 Abs. 3 EStG sein, wer Waren nach den Vorgaben seines Auftraggebers produziert oder nach dessen Vorgaben vertreibt oder Dienstleistungen erbringt. Es reiche allerdings nicht aus, dass der rabattgewährende Arbeitgeber lediglich an der Herstellung oder Vertreibung der Ware oder der Erbringung der Dienstleistung beteiligt sei; sein Beitrag müsse vielmehr derart gewichtig sein, dass bei wertender Betrachtung die Annahme der Hersteller-, Vertreiber- oder Erbringereigenschaft gerechtfertigt erscheine (BFH, Urteil vom 26.04.2018 - VI R 39/16).

Unter Zugrundelegung dieser Grundsätze sei die Klägerin nicht als Hersteller, Vertreiber oder Erbringer im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG anzusehen.

Die Klägerin - und nicht N, für deren Waren die bei der Klägerin Beschäftigten Warengutscheine erhielten - sei Arbeitgeberin im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG. Denn allein zwischen der Klägerin und den begünstigten Beschäftigten hätten im streitgegenständlichen Zeitraum Arbeitsverhältnisse bestanden.

Zuwendungen von anderen Personen als dem Arbeitgeber würden von § 8 Abs. 3 EStG nicht erfasst. Insbesondere fielen Konzernleistungen nicht unter den Rabattfreibetrag, bei denen Vorteile an Beschäftigte innerhalb des Konzerns, die arbeitsvertraglich einem anderen Arbeitgeber zugeordnet sind, zugewendet würden. § 8 Abs 3 EStG enthalte - anders als zB § 8 Abs 2 Satz 12 EStG - keine sogenannte Konzernklausel. Der BFH halte deshalb grundsätzlich an einem engen Arbeitgeberbegriff des § 8 Abs 3 EStG fest. Arbeitgeber sei danach allein derjenige, zu dem eine bestimmte Person in einem Arbeitsverhältnis stehe (Urteil des BFH vom 26.04.2018- VI R 39/16 Rz 15 ff). Auch Umstrukturierungsmaßnahmen, wie sie bei der Klägerin durchgeführt worden seien, führten hinsichtlich der Arbeitgebereigenschaft der Klägerin zu keiner anderen Betrachtungsweise (FG München, Urteil vom 30.05.2016 - 7 K 428/15 Rz 17).

Warengutscheine von N könnten daher von der Klägerin nicht unter Anwendung des Rabattfreibetrages an ihre Beschäftigten ausgegeben werden. Die Klägerin produziere keine Waren und erbringe auch keine Dienstleistungen auf dem Markt; auch könne ihr Tätigkeitsfeld nicht als Vertrieb von Waren angesehen werden. Sie vertreibe keine im Zusammenhang mit der Rabattgewährung stehende Ware oder Dienstleistung, da sie solche Waren oder Dienstleistungen nicht als eigene am Markt anbiete bzw am Markt als eigene verfügbar mache. Die Klägerin lagere in ihren Logistikzentren lediglich die durch N produzierten Waren und liefere diese an die N-Filialen aus.

Soweit die Klägerin N entsprechend den Aufträgen der einzelnen N-Filialen Waren aus dem bei der Klägerin eingelagerten N-Produktsortiment in bestimmten Teilmengen zusammenstelle bzw kommissioniere, dh einzelne Lieferungen so zusammenstelle, dass diese durch die Filialen direkt an deren Endkunden vertrieben werden können, könne dies nicht als "Vertreiben" durch die Klägerin iSv § 8 Abs 3 EStG angesehen werden. Es fehle an einem Auftreten der Klägerin mit den Waren auf dem Markt, da die Produktion und der Verkauf der Waren durch die N erfolge. Die Klägerin trete gegenüber den Endkunden nicht in Erscheinung und fungiere als reines Bindeglied zwischen der Herstellung der Waren bei N und dem Vertrieb der Waren durch N an deren Endkunden.

Die Klägerin sei im Ergebnis damit auch nicht Herstellerin im Sinne eines erweiterten Herstellerbegriffs. Ihr Beitrag bei der Herstellung oder dem Vertrieb der Ware sei nicht gewichtig genug, als dass bei wertender Betrachtung die Annahme einer Hersteller- oder Erbringereigenschaft der Klägerin gerechtfertigt erscheine. Dies gelte im Hinblick auf den erweiterten Herstellerbegriff auch für die von der Klägerin angeführte Rechtsprechung des Finanzgerichts München vom 30.05.2016 - 7 K 428/15, wonach ein Stromnetzbetreiber nach wertender Betrachtung deshalb als Hersteller im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG angesehen wurde, weil dieser den Endabnehmern von Stromanbietern sein Stromnetz (lediglich) zur Verfügung gestellt habe. Da der Stromnetzbetreiber den Strom auf eine andere Spannungsebene (Niederspannung) transformiert habe, dadurch als Hersteller des Produktes Elektrizität im Sinne des Produkthaftungsgesetzes anzusehen gewesen sei und in dieser Eigenschaft für die durch Überspannung verursachten Schäden nach dem ProdHaftG gehaftet habe, sei er nach Einschätzung des FG München am Herstellungsprozess in gewichtiger Weise beteiligt gewesen. An einem so gewichtigen Betrag fehle es bei der Klägerin. Auch wenn die Klägerin die Waren der N kommissioniere und damit für den Endverbraucher in mengentechnischer Hinsicht bedarfsgerecht vorbereite, finde durch diesen Prozess keine Umwandlung des Produktes selbst statt. Vor allem aber hafte die Klägerin nicht für das von N hergestellte Produkt.

Zu Recht habe die Beklagte daher die Warengutscheine als sozialversicherungspflichtiges Entgelt angesehen. Fehler hinsichtlich der Berechnung der Beiträge seien weder ersichtlich noch vorgetragen.

Letztlich seien die Beiträge auch nicht verjährt. Die Beklagte habe insoweit unter Anwendung der Rechtsprechung des BSG (Urteil vom 30.03.2000 - B 12 KR 14/99 R) zu Recht angenommen, dass der Klägerin aufgrund der Durchführung der Lohn- und Gehaltsabrechnung

durch eigenes oder fremdes fachkundiges Personal und aufgrund des Lohnsteuerprüfberichts bekannt war, dass die erfolgten Zuwendungen als steuer- und somit auch beitragspflichtiger Arbeitslohn zu behandeln waren und daher die 30-jährige Verjährungsfrist nach § 25 Abs. 1 Satz 2 SGB IV gelte.

Hiergegen hat die Klägerin Berufung beim Bayerischen Landessozialgericht eingelegt.

Die Klägerin sei ausschließlich für den Zweck gegründet worden, um das Logistikzentrum am Standort B mithilfe regionaler Förderung zu errichten und zu betreiben. Förderbedingung sei es unter anderem gewesen, dass der Standort in einer eigenen Gesellschaft betrieben werde und die Gesellschaft auch die Arbeitsverhältnisse mit den Mitarbeitern begründe. Die Klägerin selbst habe keinen eigenen administrativen Überbau. Unter Anwendung der Rechtsprechung des BFH sei bzgl der Klägerin davon auszugehen, dass es sich bei ihr in Bezug auf die Waren von N um einen "Vertreiber" im erweiterten Sinne handelt. Ihr Beitrag zum Vertrieb der N-Waren sei entsprechend gewichtig. Der BFH habe mit den Urteilen vom 28.08.2002 - VI R 175/00 - und vom 01.10.2009 - VI R 22/07 - seine Rechtsprechung zur Hersteller- bzw Vertreiber-Eigenschaft eines Arbeitgebers bewusst zugunsten der in Konzernen Beschäftigten gelockert.

Die Tätigkeit der Klägerin sei wesentlich für den Warenfluss innerhalb des Konzerns. Im Konzern seien einzelne Arbeitsschritte so aufgeteilt, dass nur in der Gesamtheit aller im Konzern zusammenwirkenden Firmen die Waren an die Endkunden kämen. Die Klägerin sei insoweit nicht lediglich Transporteur, sondern es würde dort vor allem aufwändig bedarfsgerecht für die einzelnen Filialen kommissioniert. Die aufwändigen Tätigkeiten gingen bei weitem über reine Hilfstätigkeiten hinaus. Gerade der Handel mit Lebensmitteln sei ohne das Vorhandensein von Logistikzentren wie die Klägerin zum Vorhalten der zum Endverkauf in den Filialen bestimmten Waren nicht möglich. Bei einer Wertung der Bedeutung der Tätigkeit der Klägerin müsse diese als Vertreiber der Waren angesehen werden.

Im Übrigen habe inzwischen das Finanzamt auf Einspruch der Klägerin die Regelung des § 8 Abs 3 EStG zugunsten der Klägerin angewendet und die steuerrechtliche Nachforderung bzgl der Warengutscheine mit Bescheid vom 22.02.2021 aufgehoben.

Die Klägerin und Berufungsklägerin beantragt,
den Gerichtsbescheid des Sozialgerichts Regensburg vom 06. Juli 2022 aufzuheben und den Bescheid des Beklagten vom 03.03.2021 in Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 02.06.2021 dahingehend abzuändern, dass die Nachforderung iHv 37.875,88 Euro für die geldwerten Vorteile aus den Warengutscheinen aufgehoben wird.

Die Beklagte und Berufungsbeklagte beantragt,
die Berufung zurückzuweisen.

Die Beklagte verweist auf die ihrer Ansicht nach zutreffende erstinstanzliche Entscheidung.

Der BFH habe in seinem Urteil vom 26.04.2018 -VI R 39/16 klargestellt, dass er durch die Auslegung des Hersteller- bzw Vertreiber-Begriffs in seinen Urteilen vom 28.08.2002 und vom 01.10.2009 mit der Entscheidung vom 26.04.2018 weder eine "Konzernklausel" eingeführt noch einen überbetrieblichen Belegschaftshandel eröffnet worden sei. Es bleibe vielmehr bei dem Grundsatz, dass Arbeitgeber iS von § 8 Abs. 3 EStG nur derjenige sei, zu dem eine bestimmte Person (Arbeitnehmer) in einem Arbeitsverhältnis stehe. Danach sei die Klägerin und nicht die N, für deren Waren die Arbeitnehmer jedoch Warengutscheine erhielten, Arbeitgeberin im Sinne des § 8 Abs. 3 EStG.

Der "erweiterte" Vertreiber-Begriff könne jemanden nur dann zum Arbeitgeber in Bezug auf die rabattierten Waren machen, wenn der Arbeitgeber einen gewichtigen Beitrag zum Vertrieb dergestalt leiste, dass er den Markt durch seine Kontakte zu den Endkunden und seine technischen Dienstleistungen verfügbar mache und ihm so der Vertriebsprozess für einen anderen als eigener Vertrieb zuzurechnen sei. Ein solch gewichtiger Beitrag werde durch die Klägerin gerade nicht erbracht, da sie auf dem Markt nicht in Erscheinung trete.

Die Beteiligten haben sich mit einer Entscheidung im schriftlichen Verfahren nach § 124 Abs 2 SGG einverstanden erklärt.

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e :

Die zulässige Berufung ist unbegründet.

Zu Recht hat das Sozialgericht mit Gerichtsbescheid vom 06. Juli 2022 entschieden, dass der Bescheid der Beklagten vom 03.03.2021 in Gestalt des Widerspruchsbescheides vom 02.06.2021 rechtmäßig ist und die Klägerin nicht in ihren Rechten verletzt.

Nach § 28 p Abs. 1 Satz 1 Viertes Sozialgesetzbuch (SGB IV) prüfen die Träger der Rentenversicherung bei den Arbeitgebern, ob diese ihre Meldepflichten und ihre sonstigen Pflichten nach diesem Gesetzbuch, die im Zusammenhang mit dem Gesamt Gesamtsozialversicherungsbeitrag stehen, ordnungsgemäß erfüllen; sie prüfen insbesondere die Richtigkeit der Beitragszahlungen und der Meldungen mindestens alle vier Jahre.

Die Träger der Rentenversicherung erlassen im Rahmen der Prüfung Verwaltungsakte zur Versicherungspflicht und Beitragshöhe in der Kranken-, Pflege- und Rentenversicherung sowie nach dem Recht der Arbeitsförderung einschließlich der Widerspruchsbescheide gegenüber den Arbeitgebern; insoweit gelten § 28h Abs 2 sowie § 93 in Verbindung § 89 Abs 5 SGB X nicht (§ 28p Abs 1 S 5 SGB IV). Die Zuständigkeit der Rentenversicherung ist damit auf Verwaltungsakte zur Versicherungspflicht und Beitragshöhe gegenüber Arbeitgebern begrenzt; im Übrigen besteht die Zuständigkeit der Einzugsstelle (vgl LSG Nordrhein-Westfalen, Urteil vom 25.1.2012 - L 8 R 67/09 R -, Rn 25 zitiert nach juris; Urteil des Senats vom 24.1.2019 - L 7 R 5032/16 nv).

Der rechtliche Ausgangspunkt einer Versicherungspflicht der Beschäftigten der Klägerin zu allen Zweigen der Sozialversicherung steht außer Frage; dementsprechend hat die Klägerin bezogen auf die sonstigen Gehaltszahlungen an die Beschäftigten Beitragszahlungen an die Einzugsstellen abgeführt.

Arbeitsentgelt sind alle laufenden oder einmaligen Einnahmen aus einer Beschäftigung, gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf die Einnahmen besteht, unter welcher Bezeichnung oder in welcher Form sie geleistet werden und ob sie unmittelbar aus der Beschäftigung oder im Zusammenhang mit ihr erzielt werden (§ 14 Abs 1 S 1 SGB IV).

Auch die geldwerten Vorteile, die die Beschäftigten der Klägerin durch die Gewährung der Warengutscheine erworben haben, stellen sozialversicherungspflichtiges Arbeitsentgelt im Sinne des § 14 SGB IV bzw. § 3 Sozialversicherungsentgeltverordnung (SvEV) dar. Bei geldwerten Vorteilen (Sachbezügen) erfolgt die Bewertung des Vorteils in Geld. Die Bemessung der Höhe des Vorteils aus Sachbezügen - wie sie Warengutscheine als "Sonstige Sachbezüge" darstellen, vgl § 3 Abs 3 Satz 1 SvEV - erfolgt anhand der Regelungen in der SvEV, welche jeweils auf die Regelungen des EStG verweisen.

Warengutscheine als geldwerte Vorteile waren im streitgegenständlichen Zeitraum demnach gemäß § 17 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SGB IV iVm § 1 Abs 1 Satz 1 Nr 1 SvEV, § 3 SvEV iVm § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG bis zu einem Betrag iHv 44 Euro jährlich steuer- und beitragsfrei. Ein höherer Rabattfreibetrag für Warengutscheine bis zu einer jährlichen Grenze iHv 1.080 Euro, wie ihn die Klägerin bzgl ihrer Beschäftigten angewendet hat, ergibt sich ausnahmsweise nach § 8 Abs. 3 Satz 2 EStG nur für Waren oder Dienstleistungen, die vom Arbeitgeber überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht werden (§ 8 Abs. 3 Satz 1 EStG).

Unter Anwendung dieser Grundsätze gehören zu dem zu verbeitragenden Arbeitsentgelt der Beschäftigten der Klägerin im streitigen Zeitraum der Wert der Warengutscheine, soweit diese den Freibetrag des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG überschreiten. Da diese Werte der Warengutscheine bei der von der Klägerin für einzelne Beschäftigte abgeführten Beiträgen unberücksichtigt geblieben sind, konnte die Beklagte die Beiträge insoweit von der Klägerin für den streitgegenständlichen Zeitraum durch die angefochtenen Verwaltungsentscheidungen nachfordern. Hierbei konnte die Beklagte unter den gegebenen Voraussetzungen einen Summenbescheid erlassen, was von der Klägerin auch nicht beanstandet wurde.

Ein anderes Ergebnis bzgl der Warengutscheine als zu verbeitragendem Arbeitsentgelt oberhalb der Grenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG folgt auch nicht aus einer steuerrechtlichen Betrachtung anhand von § 8 Abs 3 EStG. Die steuerrechtliche Beurteilung als Arbeitslohn (Arbeitsentgelt iS von § 14 Abs 1 Satz 1 SGB IV) oder als Einkünfte aus selbstständiger Tätigkeit (Arbeitseinkommen iS von § 15 Abs 1 SGB IV) ist für das Beitragsrecht nicht maßgebend oder vorgreiflich (vgl BSG Urteil vom 26.3.1998 - B 12 KR 17/97 R). Fehlt es im Beitragsrecht an einer Geltungsanordnung hinsichtlich des Steuerrechts, tragen unterschiedliche Beurteilungen in der Regel den Besonderheiten der jeweiligen Rechtsmaterie Rechnung BSG, Urteil vom 23. Februar 2021 - B 12 R 21/18 R Rz 23).

Im vorliegenden Fall ist letztlich keine entscheidungserhebliche unterschiedliche Beurteilung des § 8 Abs 3 EStG nach Steuerrecht und nach Beitragsrecht veranlasst. So muss aus gewichtigen Gründen der Beitragssicherheit sozialrechtlich die Anwendung der Vorschrift des § 8 Abs 3 EStG grundsätzlich eng am Wortlaut erfolgen, also der Begriff des Arbeitgebers entsprechend seinem Wortlaut verstanden werden. Arbeitgeber kann danach nur derjenige sein, der die Arbeitsverträge mit den Beschäftigten abgeschlossen hat.

Dies entspricht auch dem Grundsatz, den der BFH für das Steuerecht aufgestellt hat (BFH, Urteil vom 26. April 2018 - VI R 39/16 -, BFHE 261, 485, BStBl II 2019, 286). Der BFH hat es "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" (BFH aaO Rz 15).

Der BFH hat durch die Auslegung des Herstellerbegriffs (erweiterter Herstellerbegriff) 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 weder eine "Konzernklausel" eingeführt noch einen überbetrieblichen Belegschaftshandel eröffnet. Es bleibt vielmehr bei dem Grundsatz, dass Arbeitgeber (auch) iS von § 8 Abs. 3 EStG nur derjenige ist, zu dem eine bestimmte Person (Arbeitnehmer) in einem Arbeitsverhältnis steht (BFH aaO Rz 16). Mit der Auslegung durch den "erweiterten Herstellerbegriff" durch den BFH geht keine allgemeine Begünstigung konzernzugehöriger Beschäftigter oder die Einführung eines überbetrieblichen Belegschaftshandels einher. Es bleibt bei dem Grundsatz, dass Arbeitgeber (auch) iSv § 8 Abs 3 EStG nur derjenige ist, zu dem eine bestimmte Person (Arbeitnehmer) in einem Arbeitsverhältnis steht (vgl. BFH, Urt. v. 13.07.2011 - VI R 84/10 - BStBl II 2011, 986).

Vielmehr hat der BFH mit dem erweiterten Herstellerbegriff in Ausnahmefällen auch den wirtschaftlichen Gegebenheiten entsprechen und ermöglichen wollen, dass Hersteller nicht nur anzusehen ist, der eine Ware selbst herstellt bzw als seine eigene vertreibt. Für den Vertrieb, der in § 8 Abs. 3 EStG als gleichwertige Alternative neben der Herstellung einer Ware und der Erbringung einer Dienstleistung genannt ist, kann es daher für die Annahme, dass ein Arbeitgeber "Vertreiber" einer Ware ist, ausreichen, dass sein Beitrag am Vertrieb von Waren eines Dritten von einigem Gewicht ist; mittels wertender Betrachtung kann dann die Ware einem Arbeitgeber als Hersteller bzw Vertreiber zuzurechnen sein. Der Vertriebsprozess wird dem Arbeitgeber aber nur zugerechnet, wenn sein Beitrag am Vertrieb (für einen Dritten auf dessen Rechnung) derart gewichtig ist, dass die Annahme der Vertreibereigenschaft gerechtfertigt erscheint. Voraussetzung für die Anwendung von § 8 Abs 3 EStG bei Sachleistungen ist dabei stets, dass die Sachleistung am allgemeinen Markt angeboten und für den Letztverbraucher bestimmt ist.

Der Senat kommt im Rahmen seiner Beweiswürdigung zu dem Ergebnis, dass die Klägerin keinen derart gewichtigen Beitrag in Bezug auf das Verbringen der Ware von N auf den allgemeinen Markt und damit für den Letztverbraucher, also den Kundinnen und Kunden der N-Filialen, erbringt.

Soweit die Klägerin lediglich als Transport- und Umschlagplatz sowie - vor allem bzgl der Lebensmittel - als notwendiger (Zwischen-) Lagerplatz agiert, stellt dies nach Auffassung des Senats im Hinblick auf die Endkunden keinen so gewichtigen Beitrag dar, als dass der Klägerin die Vertreibereigenschaft iSd § 8 Abs 3 EStG zukäme. Die in der finanzgerichtlichen Rechtsprechung wenigen anerkannten Fälle, in denen ausnahmsweise eine solche Eigenschaft anerkannt wurde, haben gemein, dass bzgl der Ware vom Arbeitgeber ein besonderes Risiko übernommen wurde (zB eine zusätzliche Haftung, vgl Finanzgerichts München, Urteil vom 30.05.2016 - 7 K 428/15) oder die Ware am Markt erst verfügbar gemacht wird (vgl BFH, Urteil vom 28.08.2002 - VI R 175/00, insbesondere Rz 26, wo auf eine besondere Zuständigkeit des Vertreibers für die Akquise, Betreuung und die Beratung der Endkunden hingewiesen und die Bedeutung der Kontakte zu den Endkunden sowie die Besonderheit technischer Belage hervorgehoben wird).

Auch die Kommissionierung von Lieferungen an die Endkunden, dh die zielgenaue Zusammenstellung von Ware durch die Klägerin, wodurch dann quasi als Gesamtpaket ohne weitere Arbeitsschritte Ware so an die Endkunden einer Nfiliale ausgeliefert werden kann, rechtfertigt zur Überzeugung des Senats nicht die Annahme eines so gewichtigen Beitrags der Klägerin, als dass dieser eine Hersteller- bzw Vertreibereigenschaft iSd § 8 Abs 3 EstG zuzugestehen wäre. Denn letztlich kontrollierte N bzw kontrollierten deren Filialen den Verkauf der Waren an die Endkunden, ohne dass die Klägerin hierbei wesentlich oder optimierend hätte eingreifen können (vgl BFH Urteil vom 01.10.2009 - VI R 22/07 Rz 18); N und deren Filialen und nicht die Klägerin entschieden über die maßgebenden Herstellungs- und Vertriebsaspekte, wie zB Einkauf, Preis und Auslieferung der Ware an Endkunden und überwachten die Umsetzung ihrer Vorgaben durch die Klägerin. Die Klägerin hatte nicht einmal bei der Kommissionierung der Ware hinreichende gestalterische Einflussmöglichkeiten bzw Kontakt in Bezug auf den Endkunden. Letztlich hatte die Klägerin den Vertrieb an die Endkunden nicht als eigene Leistung zu erbringen (vgl BFH Urteil vom 26.04.2018 - VI R 39/16 Rz 28).

Nachdem die Klägerin im Ergebnis keinen so gewichtigen Beitrag leistet, als dass sie unter Anwendung des "erweiterten Hersteller- bzw Vertreiberbegriffs" als Herstellerin bzw Vertreiberin der Waren iSv § 8 Abs 3 EStG angesehen werde könnte, handelt es sich bei den von der Klägerin an ihre Beschäftigten ausgegebenen Warengutscheinen um Sachbezüge, für die Beiträge erhoben werden müssen. Die Nachforderung wurde insoweit von der Beklagten unter Beachtung von § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG zutreffend berechnet und wurde von der Klägerin insoweit auch nicht beanstandet.

Die Nachforderung ist auch hinsichtlich der Säumniszuschläge nicht zu bestanden. Zutreffend hat das Sozialgericht dargelegt, dass die Voraussetzungen hierfür gegeben sind.

Im Ergebnis bleibt die Berufung der Klägerin erfolglos.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 197a Abs 1 S 1 SGG iVm § 155 Abs 1, § 162 Abs 3 VwGO.

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen.

Die Streitwertfestsetzung ergibt sich aus § 197a Abs. 1 SGG iVm §§ 52 Abs. 1, Abs. 3 Gerichtskostengesetz und entspricht dem streitigen Nachforderungsbetrag.

Rechtskraft
Aus
Saved
2024-01-23