

Titel:

Einkommensteuer - Abzugsfähiger Rabatt-Freibetrag

Normenketten:

ESTG § 8 Abs. 3 S. 2

FGO § 100 Abs. 1 S. 1

AO § 155 Abs. 1, § 157, § 173 Abs. 1 Nr. 2

Schlagwort:

Änderungsbescheid

Fundstellen:

BeckRS 2020, 8466

DStRE 2020, 1194

LSK 2020, 8466

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens hat der Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist die Gewährung eines Rabatt-Freibetrags für die Leistung eines Stromdeputats.

I.

2

Der Kläger erzielte in den Streitjahren zunächst von Z1 und ab 2013 von der X1 Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit.

3

Als Teil seines Entgelts erhielt er ausweislich der Verdienstnachweise ein Stromdeputat, das der Besteuerung in voller Höhe unterworfen wurde:

2012	2013	2014	2015
1.105,79 €	1.078,35 €	1.026,70 €	987,74 €
Lt. Verdienstnachweis „GwV Strombezug“		Lt. Verdienstnachw. „GwV Rentner SVfrei“	

4

Das Finanzamt führte für den Kläger eine Zusammenveranlagung mit seiner Ehefrau durch und erließ Einkommensteuerbescheide.

Einkommensteuerbescheid

2012

Bescheid vom 07.02.2014

Änderungsbescheid vom gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 11.08.2015

2013

Bescheid vom 22.10.2014

Änderungsbescheid vom gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 18.11.2015

2014

Bescheid vom 29.01.2016

Änderungsbescheid vom gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 15.09.2016

2015

Bescheid vom 19.12.2016

Änderungsbescheid vom gemäß § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO 16.03.2017

II.

5

Seit 2011 war im Lohnsteuerabzugsverfahren ein Rabatt-Freibetrag nicht mehr berücksichtigt worden, da - so ein Schreiben der Z1 Personal vom 27.12.2011, das vom Finanzamt in das Verfahren eingeführt worden ist - die Rabattgewährung nicht durch den (ehemaligen) Arbeitgeber, sondern eine Drittfirma, die Z2, erfolgte.

6

Aus einem weiteren Schreiben der X1 Personalmanagement Unternehmensleitung vom 17.12.2014, das ebenfalls vom Finanzamt in das Verfahren eingeführt worden ist, ergibt sich, dass das für Z1 bzw. X1 zuständige Finanzamt im Rahmen einer Anrufungsauskunft mitgeteilt hätte, dass der Rabatt-Freibetrag nicht berücksichtigt werden dürfe und hiergegen ein Einspruchsverfahren anhängig sei. Das Schreiben führt weiter aus, dass es jedem Betroffenen freistünde, eine individuelle rechtliche Überprüfung bezüglich der eigenen Steuererklärung durchzuführen.

7

Infolge vieler Anfragen von Wohnsitzfinanzämtern, bei denen (ehemalige) Arbeitnehmer im Rahmen ihrer Einkommensteuererklärung die Berücksichtigung des Rabatt-Freibetrags begehrten gab das Bayerische Landesamt für Steuern (BayLfSt) Ertragsteuer Fach-Infos vom 10.12.2014 mit Änderungen vom 13.03.2015, vom 18.08.2016, vom 02.11.2016 und vom 10.08.2017 heraus, auf die im Einzelnen verwiesen wird.

8

Mit an den Kläger gerichtetem Schreiben vom November 2017 teilte die Y mit, die bayerischen Finanzämter seien durch das BayLfSt am 10.08.2017 informiert worden, dass die Regelung aus § 8 Abs. 3 Satz 2 Einkommensteuergesetz (EStG) wieder Anwendung finden dürfe und bei der Versteuerung des geldwerten Vorteils für vergünstigten Strombezug wieder ein Rabatt-Freibetrag geltend gemacht werden könne. Es bestünde nun die Möglichkeit, den Rabatt-Freibetrag auch für die vergangenen Jahre geltend zu machen; man möge sich mit dem Finanzamt in Verbindung setzen.

III.

9

Der Kläger wandte sich mit Schreiben vom 15.11.2017 an das Finanzamt und bat um Erstattung der zuviel gezahlten Steuern u.a. für 2012 bis 2015. In der Personal-Info 05/2011 der Z1 sei ihm mitgeteilt worden, dass das Stromdeputat steuerpflichtig sei. Da nun laut BayLfSt der Rabatt-Freibetrag rückwirkend gewährt werden könne, mache er ihn geltend.

10

Das Finanzamt verstand das Anliegen des Klägers als Antrag auf Änderung der Einkommensteuerbescheide, lehnte diesen aber am 26.06.2017 ab, da das Finanzamt auch bei rechtzeitiger Kenntnis der Tatsachen schon bei der ursprünglichen Veranlagung entsprechend der damaligen Weisungslage den Rabatt-Freibetrag nicht gewährt hätte.

11

Der Kläger legte hiergegen Einspruch ein, der mit Einspruchsentscheidung vom 11.02.2019 als unbegründet zurückgewiesen wurde. Das Finanzamt blieb bei seiner Auffassung, die Rechtserheblichkeit sei nicht gegeben. Ein Steuerbescheid dürfe wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen oder Beweismittel weder zugunsten noch zuungunsten des Steuerpflichtigen geändert werden, wenn das Finanzamt bei ursprünglicher Kenntnis der Tatsachen oder Beweismittel nicht anders entschieden hätte. Eine Änderung sei hier aufgrund der vorliegenden Verwaltungsanweisungen nicht möglich.

12

Der Kläger hat Klage erhoben und trägt vor, nachträglich dem Finanzamt bekannt gewordene Tatsache sei, dass der Arbeitgeber des Klägers - die X1 als örtlicher Netzbetreiber - selbst regenerativ erzeugten und von den Erzeugern eingespeisten Strom zum Weiterverkauf ankaufe und diesen beschafften Strom im Wesentlichen an Dritte, nämlich an den Übertragungsnetzbetreiber, und daneben zum Teil durch verbilligte Abgabe an (ehemalige) Mitarbeiter vertreibe, während die zwischengeschaltete Z3 (früher als Z2 firmierend) nur ein Abrechnungsdienstleister sei und der gewährte Rabatt im Innenverhältnis ausschließlich und allein vom Arbeitgeber, der X1, getragen werde. Diese neue Sachverhaltsdarstellung sei von der Finanzverwaltung erstmals mit der Ertragssteuer-Fachinfo vom 10.12.2014 in der Fassung vom 10.08.2017,

niedergelegt worden. Zuvor habe diese neu bekannt gewordene Tatsache den Verwaltungsanweisungen bis 2017 nicht zugrunde gelegen.

13

Die Ertragssteuer-Fachinfo vom 10.12.2014 in der Fassung vom 10.08.2017 lege ausdrücklich nieder, dass wegen dieser neu bekanntgewordenen tatsächlichen Umstände die bisherige Rechtsanwendung unzutreffend und der Freibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG zu gewähren sei.

14

Es komme darauf an, ob durch das BayLfSt und das Finanzamt dieselbe Beurteilung wie in der Verwaltungsanweisung vom 10.08.2017 vorgenommen worden wäre, wenn diesen der neu bekanntgewordene Sachverhalt seinerzeit bekannt gewesen wäre. Der Umstand, dass die Finanzverwaltung nach Aufklärung des neu bekanntgewordenen Sachverhalts ihre Verwaltungsanweisung geändert habe, spreche dafür, dass das auch in der Zeit von 2014 bis zum 10.08.2017 so erfolgt wäre. Grundsätzlich sei nämlich davon auszugehen, dass das Finanzamt die dem Sachverhalt entsprechende rechtlich zutreffende Entscheidung getroffen hätte. Dafür spreche auch, dass sich das BayLfSt ausdrücklich auf die Prüferanleitung als schon bestehende Verwaltungsanweisung berufe, um den neu bekanntgewordenen Sachverhalt zu würdigen.

15

Anders als das Finanzamt ausführe, beruhe die Gewährung des Freibetrags nicht auf einer Änderung der Verwaltungsanweisung; das BayLfSt begründe die Änderung der Verwaltungsanweisung nicht mit einer geänderten Rechtsmeinung, sondern mit einem neu bekannt gewordenen Sachverhalt. Es geht somit nicht um eine veränderte Rechtsmeinung der Finanzverwaltung zu einem feststehenden Sachverhalt, sondern um die rechtliche Würdigung eines neu bekannt gewordenen Sachverhalts.

16

Ein grobes Verschulden des Klägers in Bezug auf die nunmehr nachträglich bekanntgewordenen Tatsachen sei nicht gegeben, da der Kläger aufgrund der Mitteilungen seines Arbeitgebers, aufgrund des von diesem vorgenommenen Lohnsteuerabzugs ohne Rabattberücksichtigung und der damaligen Verwaltungsanweisungen davon ausgehen dürfen, dass Arbeitgeber und Finanzverwaltung den Sachverhalt mit Sorgfalt zutreffend aufbereitet hätten und er nicht in den Genuss des Freibetrages nach § 8 Abs. 3 EStG kommen könne.

17

Insbesondere sei es nicht grob schuldhaft, dass der Kläger - der durch seinen Arbeitgeber auf die Möglichkeit einer individuellen Überprüfung hingewiesen worden sei - keinen Einspruch eingelegt habe, wenn er aufgrund der Verwaltungsanweisung von dessen Erfolglosigkeit ausgehen müssen.

18

Der Kläger begehrt, den Ablehnungsbescheid vom 26.06.2017 und die Einspruchsentscheidung vom 11.02.2019 aufzuheben und die Einkommensteuerbescheide zuletzt vom 11.08.2015 (2012), vom 18.11.2015 (2013), vom 15.09.2016 (2014) und vom 16.03.2017 (2015) dahingehend zu ändern, dass bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit jeweils der Freibetrag gemäß § 8 Abs. 3 EStG berücksichtigt wird.

19

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

20

Es verweist auf die Einspruchsentscheidung und trägt darüber hinaus vor, der Arbeitgeber habe offensichtlich alle Arbeitnehmer über die seit 2011 geänderte steuerliche Behandlung informiert. Dem Kläger sei es unbenommen gewesen, gegen die Einkommensteuerbescheide Einspruch einzulegen.

21

In der ersten Ertragsteuer Fach-Info vom 10.12.2014 sei die Auffassung vertreten worden, dass der Rabatt-Freibetrag in diesen Fällen nicht gewährt werden könne. Ein Verweis auf die Anleitung für den Lohnsteuer-Außendienst sei in dem Fach-Info nicht enthalten gewesen. Auch in allen späteren Ertragsteuer Fach-Infos bis zum 02.11.2016 sei hierauf kein Verweis enthalten. Nach dieser Chronologie seien die bayerischen Finanzämter bis zum 09.08.2017 eindeutig angewiesen gewesen, den Rabatt-Freibetrag für den geldwerten

Vorteil aus verbilligt abgegebenem Strom an Arbeitnehmer der X1 nicht zu gewähren, da aus Sicht der Finanzverwaltung die gesetzlichen Voraussetzungen nicht vorgelegen hätten.

22

Erstmals durch die Fassung des Ertragsteuer Fach-Infos vom 10.08.2017 seien die bayerischen Finanzämter darüber informiert worden, dass Einsprüchen in diesen Fällen wegen „entsprechender Anwendung von Tz. 18.4.6 der Prüferanleitung für den Lohnsteuer-Außendienst“ abgeholfen und der Rabatt-Freibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG in vergleichbaren Fällen gewährt werden könne. Diese geänderte Auffassung beruhe darauf, dass sich im Jahr 2017 der Spartenbetriebsrat der X1 in der Angelegenheit an das BayLfSt gewandt habe. Daraufhin habe eine Abstimmung zwischen dem BayLfSt und dem Staatsministerium der Finanzen und für Heimat stattgefunden. In diesem Rahmen sei man zu dem Ergebnis gelangt, dass Tz. 18.4.6 der Prüferanleitung für den Lohnsteuer-Außendienst für die (ehemaligen) Mitarbeiter der X1 sinngemäß angewendet und somit der Rabatt-Freibetrag gewährt werden könne. Diese Auslegung sei dabei im Wesentlichen auch von dem Bestreben getragen worden, den über einen langen Zeitraum strittigen Vorgang zu einem Abschluss zu bringen, in dem man die bisherige (strenge) Verwaltungsauffassung durch sinngemäße Anwendung einer zu einem anderen Sachverhalt ergangenen Regelung (Tz. 18.4.6 der Prüferanleitung für den Lohnsteuer-Außendienst) für den verbilligt abgegebenen Strom an Arbeitnehmer der X1 (und vergleichbare Fälle) großzügiger auslege. Die erstmals in der Ertragsteuer Fach-Info vom 10.08.2017 vertretene Auffassung, dass der Rabatt-Freibetrag in den o.g. Fällen gewährt werden könne, beruhe also auf einer geänderten Auslegung der bestehenden Verwaltungsregelungen. Hätten dem Finanzamt bereits bei der Veranlagung der Steuererklärungen für die Kalenderjahre ab VZ 2012 und somit von Beginn an sämtliche für die steuerliche Beurteilung relevanten Informationen vorgelegen, dann wäre aufgrund der bindenden Verwaltungsanweisungen vom 10.12.2014, 13.03.2015, 18.08.2016 und 02.11.2016 dennoch der Rabatt-Freibetrag nicht zu gewähren gewesen, zumal auch der Wortlaut von R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 LStR dem entgegenstehe und Tz. 18.4.6 der Prüferanleitung für den Lohnsteuer-Außendienst unmittelbar für die hier strittigen Fälle nicht einschlägig sei.

23

Es sei davon auszugehen, dass alle (ehemaligen) Mitarbeiter der Z1 bzw. X1 - und damit auch der Kläger - mit einem entsprechenden geldwerten Vorteil informiert worden seien. Daher sei es spätestens ab Zugang des Schreibens vom 17.12.2014 der X1 dem Betroffenen als grobes Verschulden anzulasten, dass er es unterlassen habe, gegen die Einkommensteuerfestsetzungen Einspruch einzulegen.

24

Die Beteiligten sind mit einer Entscheidung des Senats ohne mündliche Verhandlung einverstanden (§ 90 Abs. 2 Finanzgerichtsordnung - FGO).

Entscheidungsgründe

25

Die Klage ist unbegründet.

26

Der Ablehnungsbescheid vom 26.06.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 11.02.2019 ist nicht rechtswidrig und verletzt den Kläger nicht in seinen Rechten (vgl. § 100 Abs. 1 Satz 1 FGO).

27

Das Finanzamt wäre bei Erlass der zu ändernden Einkommensteuerbescheide trotz Kenntnis der entscheidungserheblichen Tatsachen wegen der bestehenden Verwaltungsanweisungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu keiner anderen Entscheidung gelangt und hätte damals den Rabatt-Freibetrag nicht gewährt.

I.

28

Ein bestandskräftiger Steuerbescheid, der nicht vorläufig oder unter dem Vorbehalt der Nachprüfung ergangen ist, darf nur geändert werden, wenn dies gesetzlich zugelassen ist (vgl. § 172 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2d Abgabenordnung - AO).

II.

29

Einzig in Frage kommende Änderungsvorschrift ist § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO.

30

Hiernach sind Steuerbescheide aufzuheben oder zu ändern, soweit Tatsachen oder Beweismittel nachträglich bekanntwerden, die zu einer niedrigeren Steuer führen und den Steuerpflichtigen kein grobes Verschulden daran trifft, dass die Tatsachen oder Beweismittel erst nachträglich bekannt werden. Das Verschulden ist unbeachtlich, wenn die Tatsachen oder Beweismittel in einem unmittelbaren oder mittelbaren Zusammenhang mit Tatsachen oder Beweismitteln im Sinne der Nummer 1 [von § 173 Abs. 1 AO] stehen.

31

1. Steuerbescheid im Sinne dieser Vorschrift ist auch ein Bescheid, der einen schon ergangenen Steuerbescheid inhaltlich abgeändert hat. Da auch durch diesen Verwaltungsakt eine Steuer festgesetzt wird, handelt es sich um einen Steuerbescheid i.S. von § 155 Abs. 1 AO, der nach Form und Inhalt den Anforderungen an Steuerbescheide (§ 157 AO) genügen muss. Der Änderungsbescheid nimmt den Erstbescheid in seinen Regelungsinhalt auf (BFH-Urteil vom 24.07.1984 VII R 122/80, BStBl II 1984, 791, 793) und hat auch deswegen die Qualität eines Steuerbescheids. Daraus folgt, dass sich die erneute Änderung auf Abänderung des vorausgegangenen Änderungsbescheides richtet (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.1989 IV R 8/88, BStBl II 1989, 438).

32

Im Streitfall wurden Erstveranlagungen durchgeführt, die jeweils nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO durch Einkommensteuerbescheide vom 11.08.2015 (2012), 18.11.2015 (2013), 15.09.2016 (2014) und 16.03.2017 (2015) geändert wurden.

33

Die erneute Änderung dieser Einkommensteuerbescheide steht hier im Streit.

34

2. Tatsache im Sinne des § 173 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO ist, was Merkmal oder Teilstück eines gesetzlichen Steuertatbestands sein kann, also Zustände, Vorgänge, Beziehungen und Eigenschaften materieller oder immaterieller Art (vgl. BFH-Urteil vom 29.10.1987 IV R 69/85, BFH/NV 1988, 346, m.w.N.). Schlussfolgerungen sind keine Tatsachen i.S. des § 173 AO (BFH-Urteil vom 14.01.1998 II R 9/97, BStBl II 1998, 371).

35

Nachträglich bekannt gewordene Tatsache ist nach zutreffender Auffassung beider Beteiligten, dass die X1 als örtlicher Netzbetreiber selbst regenerativ erzeugten und von den Erzeugern eingespeisten Strom aufgrund gesetzlicher Verpflichtung nach dem Erneuerbare-Energien-Gesetz (EEG) zum Weiterverkauf ankauft und im Wesentlichen diesen beschafften Strom an den Übertragungsnetzbetreiber vertreibt.

36

Nachträglich bekannt geworden sind auch die Einzelheiten der Abrechnung:

37

Die Abrechnung von (verbilligten) Stromlieferungen erfolgt für die Mitarbeiter der X1 durch die Z3 (früher „Z2“) als Abrechnungsdienstleister, an die bis zur Jahresabrechnung jeweils monatliche Abschlagszahlungen durch die Mitarbeiter der X1 für den verbilligten Strombezug zu leisten sind. Für die Summe der Differenzbeträge zwischen normalen Marktpreisen und verbilligten Mitarbeiterstrom-Preisen erhält die X1 eine jährliche Sammelrechnung von der Z3. Der Rabatt für den verbilligten Mitarbeiterstrom wird damit von der X1 getragen.

38

3. Diese Tatsachen sind unstreitig nachträglich bekannt worden, wobei es auf den Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung der Änderungsbescheide vom 11.08.2015 (2012), 18.11.2015 (2013), 15.09.2016 (2014) und 16.03.2017 (2015) ankommt (vgl. BFH-Urteil vom 12.01.1989 IV R 8/88, BStBl II 1989, 438).

39

4. Zu § 173 Abs. 1 Nr. 2 AO vertritt die höchstrichterliche Finanzrechtsprechung die Auffassung (vgl. BFH-Urteil vom 19.06.2013 II R 5/11, BStBl II 2013, 926, Rn. 28 m.w.N.), dass ein Steuerbescheid weder zugunsten noch zuungunsten des Steuerpflichtigen wegen nachträglich bekannt gewordener Tatsachen aufgehoben oder geändert werden darf, wenn die Tatsachen nicht rechtserheblich sind. Die Rechtserheblichkeit ist zu verneinen, wenn das Finanzamt trotz Kenntnis der entscheidungserheblichen Tatsachen schon zum Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerfestsetzung mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu keiner anderen Entscheidung gelangt wäre. Hierbei ist grundsätzlich davon auszugehen, dass das Finanzamt die dem Sachverhalt entsprechende (zutreffende) Entscheidung getroffen hätte. Dies gilt dann nicht, wenn Anhaltspunkte dafür vorliegen, dass das Finanzamt bei Kenntnis der Tatsachen aus rechtlichen Erwägungen eine andere Würdigung vorgenommen hätte.

40

a) Dies entspricht dem Normzweck der Änderungsvorschrift § 173 AO: Rechtsfehler werden als Korrekturgrund ausgeschlossen und durch die strenge Prüfung der Kausalität von Tatsachen bzw. Beweismitteln auch in der praktischen Handhabung der Vorschrift ausgegrenzt. Die Durchbrechung der Bestandskraft erfolgt im Anwendungsbereich des § 173 AO nur, soweit nachträglich bekannt gewordene Tatsachen oder Beweismittel dies rechtfertigen und erfordern. Nur auf diese Weise ist gewährleistet, dass § 173 AO nicht dazu benutzt wird, entgegen dem eindeutigen Regelungskonzept, Änderungen in der Beurteilung, vor allem Änderungen der Rechtsprechung und/oder der Verwaltungsmeinung, „über die Bestandskraft hinweg“ (rückwirkende) Geltung zu verschaffen. Hierzu ist auch der Wortsinn heranzuziehen: Die Tatbestandsmerkmale „Tatsache“ bzw. „Beweismittel“ machen deutlich, dass allein derartige Tatbestandsmerkmale im Anwendungsbereich des § 173 eine Korrekturpflicht auslösen sollen (vgl. hierzu von Groll in: Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, 256. Lieferung 02.2020, § 173 AO, Rn. 9f, 125).

41

b) Maßgebend für die Frage nach der Rechtserheblichkeit einer neuen Tatsache oder eines neuen Beweismittels ist grundsätzlich der Zeitpunkt, in dem die Willensbildung des Finanzamts über die Steuerfestsetzung abgeschlossen wird, d.h. im Normalfall der Zeitpunkt der abschließenden Zeichnung des Eingabewertbogens (bei EDVmäßiger Abwicklung der Steuerfestsetzung) oder der Verfügung zum Steuerbescheid.

42

c) Wie das Finanzamt bei Kenntnis bestimmter Tatsachen und Beweismittel einen Sachverhalt in seinem ursprünglichen Bescheid gewürdigt hätte, ist im Einzelfall aufgrund des Gesetzes, wie es nach der damaligen Rechtsprechung des BFH ausgelegt wurde, und den die Finanzämter bindenden Verwaltungsanweisungen zu beurteilen, die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses durch das Finanzamt gegolten haben (BFH-Urteil vom 22.04.2010 VI R 40/08, BStBl II 2010, 95, Rn. 12).

43

Das Finanzgericht muss die im Zeitpunkt des ursprünglichen Bescheiderlasses geltenden Verwaltungsanweisungen tatsächlich feststellen. Dazu zählen Steuerrichtlinien, BMF-Schreiben, Ministeriumserlasse, denn sie binden den Sachbearbeiter. Bei der Ermittlung der hypothetischen Verwaltungsauffassung im Zeitpunkt der ursprünglichen Steuerfestsetzung ist das FG jedoch nicht an bestimmte Beweismittel gebunden, so dass auch interne Schreiben und Mitteilungen zu berücksichtigen sind (vgl. BFH-Urteil vom 15.12.1999 XI R 38/99, BFH/NV 2000, 820, Rn. 17, vgl. zum Ganzen Loose in: Tipke/Kruse, AO/FGO, 159. Lieferung 01.2020, § 173 AO, Rn. 57b).

44

d) Der Zeitpunkt der „ursprünglichen“ Steuerfestsetzung als Maßstab für die Rechtserheblichkeit ist bei einer begehrten Änderung eines Änderungsbescheids - entsprechend der Beurteilung des „nachträglichen“ Bekanntwerdens - so zu verstehen, dass es auf den Zeitpunkt des Änderungsbescheids und damit auf die Rechtserheblichkeit im Zeitpunkt des Erlasses des Änderungsbescheids ankommt.

45

5. Für den Streitfall liegen nach Einschätzung des Senats sowohl neue Tatsachen (vgl. oben) als auch eine nach dem Bescheiderlass geänderte Rechtsauffassung der Finanzbehörde vor.

46

Die Änderung der Rechtsauffassung ergibt sich aus der Fach-Info Ertragsteuer vom 10.08.2017:

47

Hier wird auf Seite 4 (Mitte) ausgeführt, dass Gemäß R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 LStR [ist] § 8 Abs. 3 EStG auf Sachbezüge, die der Arbeitnehmer nicht unmittelbar vom Arbeitgeber erhält, grundsätzlich nicht anwendbar [sei]. Im vorliegenden Fall [erhalten] [erhielten] die Arbeitnehmer den verbilligten Strom nicht unmittelbar vom Arbeitgeber (X1), sondern von einem Dritten (Z3). Gemäß R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 LStR wäre der Rabatt-Freibetrag somit grundsätzlich nicht zu gewähren.

48

In Folge wird sodann (bis Seite 5 Mitte) die Änderung der Rechtsauffassung dargestellt: Da der Rabatt für den verbilligten Mitarbeiterstrom durch interne Verrechnung ausschließlich und regelmäßig in voller Höhe von der X1 getragen wird, ist in entsprechender Anwendung von Tz. 18.4.6 der Prüferanleitung für den Lohnsteuer-Außendienst 2017 der Rabatt-Freibetrag nach § 8 Abs. 3 EStG für verbilligt abgegebenen Strom an Arbeitnehmer der X1 zu gewähren. R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 LStR steht dem nicht entgegen, da hier nur der Grundsatz („grundsätzlich“) geregelt ist, von dem unter gewissen Voraussetzungen Ausnahmen möglich sind.

49

Der Senat kommt für die Änderungsbescheide vom 11.08.2015 (2012), 18.11.2015 (2013), 15.09.2016 (2014) und 16.03.2017 (2015) zur Überzeugung, dass das Finanzamt bei Kenntnis der entscheidungserheblichen Tatsachen schon zum Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit zu keiner anderen Entscheidung gelangt wäre; damit ist für diese Bescheide die Rechtserheblichkeit nicht gegeben. Eine Änderung nach § 173 Abs. 1 AO scheidet aus.

50

a) 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 pauschal versteuert wird, so gelten als deren Werte abweichend von Absatz 2 die um 4 Prozent 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 Sätze 1 und 2 EStG).

51

b) Der Wortlaut des § 8 Abs. 3 EStG wurde von der seinerzeit vorhandenen Rechtsprechung (vgl. nur BFH-Urteil 01.10.2009 VI R 22/07, BStBI II 2010, 204) so ausgelegt, dass die Vorschrift ausschließlich für solche Zuwendungen gilt, die der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer aufgrund seines Dienstverhältnisses gewährt. Für Vorteile von Dritten greift die Steuerbegünstigung dagegen selbst dann nicht, wenn die Dritten - wie etwa konzernzugehörige Unternehmen - dem Arbeitgeber nahe stehen.

52

Weiter galt nach der Rechtsprechung die Vergünstigung des § 8 Abs. 3 EStG nur für Waren oder Dienstleistungen, die der Arbeitgeber als eigene herstellt, liefert oder erbringt. Der Arbeitgeber stellt die Ware i.S. des § 8 Abs. 3 EStG allerdings nicht nur her, wenn er den Gegenstand selbst produziert oder wenn er ihn auf eigene 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 (BFH-Urteil vom 01.10.2009 VI R 22/07, BStBI II 2010, 204).

53

Das Finanzgericht München ist allerdings in seinen Urteilen vom 30.05.2016 7 K 428/16 und 7 K 532/16, beide juris, zur Einschätzung gekommen, dass der dortige (ehemalige) Arbeitgeber A AG bei wertender Betrachtung des Gewichts des Beitrags am Herstellungsprozess als Hersteller i.S.v. § 8 Abs. 3 EStG anzusehen und der Rabatt-Freibetrag zu gewähren ist.

54

c) Als Verwaltungsanweisung war R 8.2 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 Satz 3 LStR 2008 vom 10.12.2007, BStBI I Sondernummer 1/2007, geändert durch LStÄR 2011 vom 23.10.2010 (BStBI I 2010, 1325) heranzuziehen („Auf Sachbezüge, die der Arbeitnehmer nicht unmittelbar vom Arbeitgeber erhält, ist § 8 Abs. 3 EStG grundsätzlich nicht anwendbar.“)

55

Im Zeitpunkt des Bescheiderlasses am 11.08.2015 (2012) und am 18.11.2015 (2013) waren neben der Lohnsteuerrichtlinie als Verwaltungsanweisung die Ertragsteuer Fach-Infos vom 10.12.2014 mit Änderungen vom 13.03.2015 heranzuziehen, im Zeitpunkt des Bescheiderlasses am 15.09.2016 (2014) zudem die Änderungen vom 18.08.2016 und im Zeitpunkt des Bescheiderlasses am 16.03.2017 (2015) zudem die Änderungen vom 02.11.2016. Diese als „Fach-Info“ bezeichneten Äußerungen des BayLfSt haben, wie sich aus deren Formulierung ergibt, über die bloße Information hinausgehenden Weisungscharakter gegenüber dem Finanzamt als nachgeordneter Behörde.

56

Sie betreffen nach dem Thema ausdrücklich die Bewertung des geldwerten Vorteils aus verbilligt abgegebenem Strom hier: Arbeitnehmer der X1, vormals Z1 und damit auch die Besteuerung des Klägers.

57

Hiernach sind - wie sich jeweils unter 3. Rechtliche Würdigung ergibt - im Fall der (ehemaligen) Mitarbeiter der X1, vormals Z1, die Voraussetzungen für die Anwendung des § 8 Abs. 3 EStG auch deswegen nicht erfüllt, weil es sich um einen als Lohn zu beurteilenden geldwerten Vorteil von einem Dritten handele. Eine überbetriebliche Rabattgewährung innerhalb eines Konzernverbundes sei steuerlich nicht begünstigt. Die Bewertung des geldwerten Vorteils sei entsprechend der Behandlung im Lohnsteuerabzugsverfahren ab 2011 nach § 8 Abs. 2 EStG (insb. ohne Rabatt-Freibetrag) vorzunehmen.

58

Diese Beurteilung durch die Finanzverwaltung erfolgt neben der ebenfalls vertretenen Auffassung, dass die Z1 bzw. X1 den verbilligt abgegebenen Strom nicht selbst herstelle (die durch die nachträglich bekannt gewordenen Tatsachen jedoch überholt ist).

59

Aus den kursiv gedruckten Änderungen der Fassung vom 13.03.2015 (Ruhen von Einsprüchen), 18.08.2016 (Darstellung der Klagen vor dem FG München und der abweichenden Rechtsauffassung der Verwaltung, Nichtanwendung der Urteile des FG München über die entschiedenen Einzelfälle hinaus, Bearbeitung der Einsprüche) und 02.11.2016 (Vorhandensein neuer Klagen, Ruhen von Einsprüchen) ergibt sich keine Änderung der Weisungslage in Bezug auf die Versagung des Rabatt-Freibetrags. In der Fassung vom 18.08.2016 wird vielmehr die Rechtsauffassung der Verwaltung unter 5. Anhängige Verfahren nochmal ausführlich dargestellt und betont, es handele sich um Arbeitslohn von dritter Seite, für den § 8 Abs. 3 EStG nicht anwendbar sei.

60

Die spätere Änderung vom 10.08.2017 und die Fach-Infos Ertragsteuer vom 07.02.2018 und vom 26.04.2018 mit Änderungen vom 02.05.2018 und vom 28.02.2019 sind aus zeitlichen Gründen ohne Belang. Maßgeblich ist der Zeitpunkt, zu dem die Willensbildung des Finanzamts über die Steuerfestsetzung abgeschlossen ist.

61

Es ist jedoch darauf hinzuweisen, dass die Finanzverwaltung auch weiter in der Fach-Info Ertragsteuer vom 10.08.2017, Seite 4 (Mitte) davon ausgeht, dass Gemäß R 8.2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 Satz 3 LStR [wäre] der Rabatt-Freibetrag somit grundsätzlich nicht zu gewähren [wäre].

62

Somit hätte das Finanzamt auch bei Kenntnis im Zeitpunkt des Erlasses der Änderungsbescheide 2012 bis 2015 unter Anwendung der seinerzeit bestehenden Verwaltungsanweisungen mit an Sicherheit grenzender Wahrscheinlichkeit nicht anders entschieden und die Gewährung des Rabatt-Freibetrags versagt.

63

Die Kostenentscheidung beruht auf §§ 135 Abs. 1 Satz 1, 143 Abs. 1 FGO.