Urteil vom 21. Januar 2010, VI R 51/08

Vorteil aus unentgeltlicher Verpflegung an Bord eines Flusskreuzfahrtschiffes ausnahmsweise kein Arbeitslohn - Anwendung der Bewertungsregelung des § 8 Abs. 3 EStG - Umfang der Prüfung des angefochtenen FG-Urteils durch den BFH im Revisionsverfahren

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 9 Abs 5, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 5, EStG § 3 Nr 16, EStG § 8 Abs 3, FGO § 118, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, FGO § 115 Abs 2 Nr 3

vorgehend FG Nürnberg, 16. April 2008, Az: 7 K 106/2007

Leitsätze

1. Verpflegt der Arbeitgeber die Besatzungsmitglieder an Bord eines Flusskreuzfahrtschiffes unentgeltlich, so ist der den Arbeitnehmern gewährte Vorteil dann kein Arbeitslohn, wenn das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an einer Gemeinschaftsverpflegung wegen besonderer betrieblicher Abläufe den Vorteil der Arbeitnehmer bei weitem überwiegt .

2. Bei der Nachforderung von Lohnsteuer dürfen die Beträge nicht zugerechnet werden, die der Arbeitgeber bei einer Auswärtstätigkeit steuerfrei hätte ersetzen dürfen .

3. Die Bewertungsregelung des § 8 Abs. 3 EStG kommt zur Anwendung, wenn aus der Küche eines Flusskreuzfahrtschiffes neben den Passagieren auch die Besatzungsmitglieder verpflegt werden .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist die lohnsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Verpflegung der Besatzungsmitglieder eines Flusskreuzfahrtschiffes.

2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) führt mit gemieteten Schiffen grenzüberschreitende Flusskreuzfahrten durch. Dabei stellt sie auf den Schiffen das gesamte technische und überwiegend auch nichttechnische Personal. Dieses erhält während der Kreuzfahrten freie Unterkunft sowie freie Verpflegung.

3 Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, dass die dem Personal jeweils unentgeltlich gewährte Verpflegung an Bord der Schiffe zu Unrecht nicht als geldwerter Vorteil lohnversteuert worden sei (Zeitraum von Februar 2002 bis Dezember 2004). Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich dem an und erließ einen Nachforderungsbescheid in Höhe von 20.629 € zuzüglich Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern. Der Einspruch der Klägerin blieb ohne Erfolg.

4 Im Klageverfahren machte die Klägerin u.a. geltend: Um die dem Reiseveranstalter gegenüber geschuldeten Reiseleistungen, die einem 5-Sterne-Hotel entsprächen, erfüllen zu können, sei eine entsprechend straffe und bis ins Kleinste ausgearbeitete Organisation für das technische Personal erforderlich. Während der gesamten Reise, die teilweise volle 15 Tage umfasse, arbeite das Personal im Schichtbetrieb auf dem Schiff. Es dürfe während der Reise nicht an Land gehen. Während der Abwesenheit der Passagiere seien die wesentlichen Arbeiten zu erledigen, damit die Passagiere nicht gestört würden. Im Verlauf der Reise bestehe für das Personal keine Möglichkeit, sich eigenverantwortlich zu verpflegen.

5 Die für die Essensaufbewahrung und Essenszubereitung zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten seien begrenzt. Die geringe Anzahl der vorhandenen Herdplatten zwinge zu einer Einheitsverpflegung der Mannschaft. Die Essenseinnahme erfolge in einem kleinen separaten Raum neben der Küche.

6 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage als unbegründet zurück.

7 Mit der Revision macht die Klägerin neben der Verletzung materiellen Rechts auch Verfahrensmängel geltend.

8 Die Klägerin beantragt, den Nachforderungsbescheid, die Einspruchsentscheidung und das angefochtene Urteil aufzuheben.

9 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

11 1. Der Senat muss nicht entscheiden, ob dem FG die von der Klägerin gerügten Verfahrensfehler unterlaufen sind. Die Klägerin hat ihre Revision auch auf die Verletzung materiellen Rechts gestützt. In einem solchen Fall muss der Bundesfinanzhof (BFH) das angefochtene Urteil in vollem Umfang auf die Verletzung revisiblen Rechts prüfen, ohne dabei an die vorgebrachten Revisionsgründe gebunden zu sein (Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 73). Da die Revision aus anderen Gründen zur Aufhebung der Vorentscheidung führt, muss der Senat nicht noch darüber entscheiden, ob die Klägerin auch infolge eines Verfahrensfehlers in ihren Rechten verletzt ist.

12 2. Die Nachforderung von Lohnsteuer beim Arbeitgeber durch Steuerbescheid kommt in Betracht, wenn die Lohnsteuer vorschriftswidrig nicht angemeldet worden ist und es sich um eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers handelt. Eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gegeben sind (BFH-Urteil vom 30. April 2009 VI R 55/07, BFHE 225, 58, BStBl II 2009, 726).

13 a) Steuerpflichtiger Arbeitslohn ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Arbeitnehmer Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile) zufließen, die "für" seine Arbeitsleistung gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG). Diesem Tatbestandsmerkmal ist nach ständiger Rechtsprechung zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muss, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn aufgrund einer Gesamtwürdigung der für die Zuwendung maßgebenden Umstände zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. In diesem Fall des "ganz überwiegend" eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Die danach erforderliche, in erster Linie vom FG als Tatsacheninstanz vorzunehmende Gesamtwürdigung hat insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen.

14 Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer wiegt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse. Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber --neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers-- ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung (ständige Rechtsprechung des Senats, vgl. Urteile vom 22. Juni 2006 VI R 21/05, BFHE 214, 252, BStBl II 2006, 915; vom 22. Juli 2008 VI R 47/06, BFHE 222, 448, BStBl II 2009, 151). Diese Grundsätze kommen auch zur Anwendung, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern Speisen und Getränke unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt (Senatsentscheidungen vom 5. Mai 1994 VI R 55-56/92, BFHE 174, 425, BStBl II 1994, 771; vom 7. Dezember 1984 VI R 164/79, BFHE 142, 483, BStBl II 1985, 164; vom 4. August 1994 VI R 61/92, BFHE 175, 271, BStBl II 1995, 59; vom 19. November 2008 VI R 80/06, BFHE 223, 410, BStBl II 2009, 547), und zwar ungeachtet der Tatsache, dass Verpflegungsaufwendungen grundsätzlich den für die Einkünfteermittlung unbeachtlichen Bereich der Lebensführung betreffen (BFH-Urteil vom 18. August 2005 VI R 32/03, BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30).

15 b) Nach diesen Grundsätzen hält die Gesamtwürdigung des FG, dass die Gewährung kostenloser Verpflegung an Bord der Schiffe nicht in erster Linie durch das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin veranlasst gewesen sei, revisionsrechtlicher Prüfung nicht stand.

16 Zwar hat das FG zu Recht im Rahmen der Gesamtwürdigung berücksichtigt, dass in der Regel in der unentgeltlichen Zuwendung von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber Arbeitslohn anzunehmen ist. Im Streitfall geht es aber darum, ob durch den mit der Unentgeltlichkeit verbundenen Vorteil die Arbeitsleistung des Arbeitnehmers zusätzlich entgolten werden soll oder ob es sich um eine von der Arbeitsleistung losgelöste betriebliche Maßnahme des Arbeitgebers handelt.

17 Soweit das FG im Übrigen bei seiner Gesamtwürdigung eine der Hochseeschifffahrt vergleichbare betriebsfunktionale Zwangslage verneint hat, weil die Besatzungsmitglieder zumindest in ihrer Freizeit das Schiff jeweils für Besorgungsgänge verlassen könnten, beruht diese Einschätzung nicht auf Tatsachenfeststellungen. Das FG hat insoweit die Richtigkeit des Vorbringens der Klägerin, das Personal dürfe während der Reisen nicht an Land gehen, nicht überprüft, sondern das Gegenteil angenommen. Es hat damit seine Würdigung insoweit ohne hinreichend tragfähige Tatsachengrundlage vorgenommen. Fehlt die nachvollziehbare Ableitung der Folgerungen aus den tatsächlichen Feststellungen, so liegt entweder ein Verstoß gegen die Denkgesetze vor, der als Fehler der Rechtsanwendung zu beachten ist, oder ein gleichermaßen beachtlicher Verstoß gegen § 96 Abs. 1 Satz 3 FGO (Senatsurteil vom 28. August 2008 VI R 35/05, BFHE 223, 1, BStBl II 2009, 108).

18 Darüber hinaus hat das FG zu Unrecht auch keine Feststellungen dazu getroffen, ob die Räumlichkeiten auf den Schiffen eine Selbstversorgung der Arbeitnehmer zuließen. Es hat dazu lediglich ausgeführt, dass die von der Klägerin behaupteten räumlich engen Verhältnisse eher gegen als für eine aus betrieblichen Gründen gewährte gemeinschaftliche Verpflegung des Schiffspersonals sprächen. Nähere Einzelheiten zu der Frage, ob die Arbeitnehmer Lebensmittel aufbewahren und selbst zubereiten konnten, hat das FG nicht festgestellt.

19 3. Mangels Spruchreife geht die Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung zurück.

20 a) Im zweiten Rechtsgang wird das FG die Umstände neu würdigen und insbesondere dazu Feststellungen treffen müssen, ob aufgrund der besonderen Situation auf einem Flusskreuzfahrtschiff ein arbeitsablaufbedingtes Interesse der Klägerin an der unentgeltlichen Gewährung der Verpflegung bestand (s. dazu Senatsentscheidung in BFHE 174, 425, BStBl II 1994, 771). In diesem Zusammenhang wird das FG dem genannten Aspekt der Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses der Klägerin und dem Ausmaß der Bereicherung des einzelnen Arbeitnehmers Beachtung schenken müssen. Im Rahmen der Gesamtwürdigung kann auch von Bedeutung sein, ob die Arbeitnehmer auf die Gestellung von Verpflegung einen arbeitsrechtlichen Anspruch hatten und ob die Klägerin eine Brutto- oder Nettolohnvergütung schuldete.

21 b) Sollte das FG im zweiten Rechtsgang erneut zu der Auffassung kommen, dass die kostenlose Verpflegung Arbeitslohn darstellte, wird es aufzuklären haben, ob bzw. in welchem Umfang dieser Arbeitslohn gemäß § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei zugewendet werden konnte (vgl. dazu BFH-Urteile in BFHE 175, 271, BStBl II 1995, 59; in BFHE 210, 420, BStBl II 2006, 30).

22 aa) Nach § 3 Nr. 16 EStG sind die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber u.a. zur Erstattung von Reisekosten erhalten, steuerfrei, soweit sie bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nicht überschreiten. Nach der Rechtsprechung des Senats greift die Steuerfreiheit auch dann, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern nicht einen Geldbetrag, sondern die damit zu erbringende Leistung unmittelbar zuwendet (BFH-Beschluss in BFHE 223, 410, BStBl II 2009, 547).

23 bb) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG wird ein erwerbsbedingter Mehraufwand an Verpflegung typisierend in Form gestaffelter Pauschbeträge und lediglich unter der Voraussetzung steuerlich berücksichtigt, dass die Arbeitnehmer sich aus beruflichen Gründen auf einer Auswärtstätigkeit befunden haben. Der erkennende Senat verweist insoweit auf seine geänderte Rechtsprechung u.a. im Urteil vom 11. Mai 2005 VI R 16/04 (BFHE 209, 518, BStBl II 2005, 789, unter II. 2. a und b der Gründe). Danach ist eine Auswärtstätigkeit dadurch gekennzeichnet, dass der Arbeitnehmer entweder vorübergehend von seiner Wohnung und dem ortsgebundenen Mittelpunkt seiner dauerhaft angelegten beruflichen Tätigkeit (Tätigkeitsmittelpunkt) entfernt beruflich tätig wird (Satz 2 der genannten Vorschrift) oder dass der Arbeitnehmer typischerweise nur an ständig wechselnden Tätigkeitsstätten oder auf einem Fahrzeug eingesetzt wird und damit über einen dauerhaft angelegten ortsgebundenen Bezugspunkt seiner beruflichen Tätigkeit nicht verfügt (Satz 3 der genannten Vorschrift; BFH-Urteil vom 18. Juni 2009 VI R 61/06, BFHE 226, 59). Davon ist hier auszugehen. Denn ein Arbeitnehmer übt auf einem Schiff eine Fahrtätigkeit aus (Senatsentscheidung vom 19.

Dezember 2005 VI R 30/05, BFHE 212, 218, BStBl II 2006, 378; Schmidt/ Drenseck, EStG, 28. Aufl., § 19 Rz 60, Stichwort Fahrtätigkeit; Bergkemper in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 9 EStG Rz 287).

24 c) Das FG wird, sofern Arbeitslohn zu bejahen ist, weiter zu prüfen haben, ob die Voraussetzungen der besonderen Rabattbesteuerung des § 8 Abs. 3 EStG erfüllt sind.

25 Erhält ein Arbeitnehmer aufgrund 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 nach § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG als deren Werte abweichend von § 8 Abs. 2 EStG 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.

26 Nach der Rechtsprechung des Senats sind unter Waren und Dienstleistungen solche aus dem Liefer- und Leistungsangebot des Arbeitgebers zu verstehen (BFH-Urteil vom 27. August 2002 VI R 63/97, BFHE 200, 243, BStBl II 2002, 881). Der Formulierung, dass die Waren oder Dienstleistungen vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt, vertrieben oder erbracht sein dürfen, ist zu entnehmen, dass sie überwiegend oder zumindest in gleichem Umfang für bzw. an andere Abnehmer als die Belegschaft hergestellt, vertrieben oder erbracht sein müssen (BFH-Urteil vom 16. Februar 2005 VI R 46/03, BFHE 209, 214, BStBl II 2005, 529). Danach sind allein für den Arbeitnehmerbedarf hergestellte, vertriebene Waren und erbrachte Dienstleistungen außerhalb des üblichen Geschäftsverkehrs des Arbeitgebers von der Vergünstigung ausgenommen (Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 8 Rz 69). Dies trifft grundsätzlich etwa auf die Gewährung von verbilligten Mahlzeiten in fremden Gaststätten oder in der eigenen Kantine zu (HHR/Birk/Kister, § 8 EStG Rz 160).

27 Im Streitfall wurden die Speisen vorrangig nur für die Passagiere zubereitet und dargeboten. Die Bewertungsregelung des § 8 Abs. 3 EStG könnte deshalb zum Zuge kommen, wenn von der Klägerin hergestellte Speisen auch den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt wurden. Dabei ist es nach Auffassung des Senats nicht entscheidend, ob die den Passagieren gereichten Speisen in gleicher Weise auch den Arbeitnehmern zur Verfügung gestellt wurden. Da nämlich mit der einschränkenden Voraussetzung des § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG lediglich die Begünstigung eines überbetrieblichen Belegschaftshandels ausgeschlossen werden soll (BFH-Urteil in BFHE 200, 243, BStBl II 2002, 881), kommt es nur darauf an, dass die Leistung der streitigen Art --hier die Zubereitung von Speisen-- überhaupt zur Produktpalette des Arbeitgebers gehört.

28 § 8 Abs. 3 EStG kommt jedoch nur zur Anwendung, wenn die Klägerin ihren Antrag auf Pauschalierung gemäß § 40 EStG vor Eintritt der Rechtskraft des angefochtenen Bescheids zurücknimmt. Denn § 8 Abs. 3 Satz 1 EStG hat auch zur Voraussetzung, dass die für den geldwerten Vorteil zu erhebende Lohnsteuer nicht nach § 40 EStG pauschaliert wird.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de