Urteil vom 16. Mai 2013, VI R 7/11

Zuwendungen aus Anlass einer Betriebsveranstaltung als Arbeitslohn

BFH VI. Senat

EStG § 8 Abs 2 S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 40 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG VZ 2005

vorgehend FG Düsseldorf, 16. Januar 2011, Az: 11 K 908/10 L

Leitsätze

1. Leistungen eines Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung sind bei Überschreiten einer Freigrenze als Arbeitslohn zu werten. In die Ermittlung, ob die Freigrenze überschritten ist, können die den Arbeitgeber treffenden Gesamtkosten der Veranstaltung einbezogen und zu gleichen Teilen auf die Gäste aufgeteilt werden, sofern die entsprechenden Leistungen Lohncharakter haben und nicht individualisierbar sind (Anschluss an Senatsentscheidung vom 12. Dezember 2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44).

2. Aufzuteilen ist der Gesamtbetrag auch auf Familienangehörige der Arbeitnehmer, sofern diese an der Veranstaltung teilgenommen haben (Anschluss an Senatsentscheidung vom 22. März 1985 VI R 82/83, BFHE 143, 550, BStBl II 1985, 532).

3. Der auf die Familienangehörigen entfallende Aufwand ist den Arbeitnehmern bei der Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist, grundsätzlich nicht zuzurechnen (Abweichung vom Senatsurteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655).

Tatbestand

I.

1 Die Beteiligten streiten um die Rechtmäßigkeit eines Lohnsteuer-Nachforderungsbescheids aus Anlass einer Betriebsveranstaltung.

2 Die Klägerin, Revisionsbeklagte und Revisionsklägerin (Klägerin) ist ein zum A-Konzern gehörendes Unternehmen mit Sitz in A. Die Klägerin, die 340 Arbeitnehmer beschäftigt, produziert an den Standorten A und B Zubehörteile für die Automobilindustrie. Im Streitjahr 2005 richtete sie erstmals für die gesamte Belegschaft ein Sommerfest aus. Da eine zuvor durchgeführte Umfrage eine Teilnehmerzahl von 600 (Arbeitnehmer und Familienangehörige) ergeben hatte, waren --auf dieser Basis-- Angebote eingeholt und Bestellungen vorgenommen worden. Tatsächlich nahmen an der Veranstaltung nur insgesamt 348 Personen teil, nämlich 67 Arbeitnehmer ohne Begleitung, 43 Arbeitnehmer mit einer Begleitperson (zusammen 86 Personen), sowie 54 Arbeitnehmer mit zwei oder mehr Begleitpersonen (zusammen 195 Personen).

3 Die Gesamtaufwendungen der Klägerin für das Fest betrugen 27.166,36 € (inklusive Umsatzsteuer). Von diesem Betrag entfallen 20.247,38 € auf die Kosten der Cateringfirma.

4

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Prüfer die Auffassung, Zuwendungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen würden im ganz überwiegend betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erbracht und gehörten daher nicht zum Arbeitslohn, sofern es sich um herkömmliche (übliche) Veranstaltungen und bei solchen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handele. Der Begriff der üblichen Zuwendung werde durch die Freigrenze von 110 € je Veranstaltung definiert. Dabei würden Zuwendungen an Angehörige und andere Gäste des Arbeitnehmers dem Arbeitnehmer zugerechnet. Bei der Ermittlung des Durchschnittsbetrags seien alle Kosten einschließlich der Aufwendungen für den äußeren Rahmen zu summieren und durch die Anzahl der Teilnehmer zu teilen. Die Ermittlung des Werts der Zuwendung für den einzelnen Arbeitnehmer in der Weise, dass der Gesamtaufwand für die Betriebsveranstaltung durch die Zahl der Veranstaltungsteilnehmer geteilt werde (sog. Durchschnittsberechnung), könne allerdings ausnahmsweise zu einem unzutreffenden Ergebnis führen, z.B. wenn Arbeitnehmer, deren Teilnahme vorgesehen gewesen sei, nicht teilgenommen hätten. In diesem Fall dürften Sachzuwendungen, die weder ihnen noch den anderen Arbeitnehmern zugewendet worden seien, nicht in die Durchschnittsbewertung einbezogen und den teilnehmenden Personen wertmäßig zugerechnet werden, selbst wenn dem Arbeitgeber dafür entsprechende Betriebsausgaben entstanden seien. Dementsprechend sei der Gesamtaufwand der Klägerin um die für 600 Personen berechnete Speisenpauschale in Höhe von 12,50 € (netto) pro Person zu vermindern. Der verbleibende Gesamtaufwand sei zur Durchschnittsberechnung heranzuziehen, so dass sich ein wie folgt zu ermittelnder Durchschnittsbetrag von 67,56 € pro Teilnehmer ergebe:

Gesamtaufwand		27.166,36 €
Speisenpauschale	252 nicht teilnehmende Arbeitnehmer x 12,50 € zzgl. 16 % MwSt./Person	3.654,00 €
Verbleibender Gesamtaufwand		23.512,36 €
Dividiert durch die Teilnehmerzahl (348)		67,56 €

5 Somit liege bei allen Teilnehmern, die mit zumindest einer Begleitperson erschienen seien, steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Insgesamt sei ein Betrag in Höhe von 18.984,36 € (281 Personen x 67,56 €/Person) nachzuversteuern.

6 Der Beklagte, Revisionskläger und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Auffassung des Prüfers an und forderte im Bescheid vom 26. Januar 2009 insoweit Lohnsteuer für das Streitjahr in Höhe von 4.746,09 € nach.

7 Das Finanzgericht (FG) gab der dagegen gerichteten Klage teilweise statt. Nach Meinung des FG ist auch im Streitjahr an der Freigrenze in Höhe von 110 € festzuhalten. Das FA habe jedoch den nachzuversteuernden Arbeitslohn nicht zutreffend ermittelt. Entgegen der Auffassung des FA seien nicht nur die Kosten für Speisen und Getränke, sondern sämtliche Kosten, die auf die nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfallen seien, aus der Durchschnittsberechnung auszuscheiden. Weder die überzähligen Speisen und Getränke noch die überdimensionierten sonstigen Sachleistungen für den äußeren Rahmen (Kinderanimation, Live-Musik, Zelt etc.) seien den teilnehmenden Arbeitnehmern der Klägerin zugewendet worden. Sie hätten durch die Nichtteilnahme eines Großteils der angemeldeten Arbeitnehmer keine Bereicherung erfahren. Von der Differenz zwischen den Gesamtkosten in Höhe von 27.166,36 € und den ohnehin nur für 348 Teilnehmer berechneten Aufwendungen für Getränke in Höhe von 6.837,78 € (Getränkepauschale zuzüglich Getränke nach 18 Uhr) --mithin 20.328,58 €-- seien nur 348/600 --dies entspräche 11.790,58 €-- in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. Dividiere man die Summe aus diesem Betrag und den Getränkeaufwendungen (insgesamt 18.628,36 €) durch die Zahl der Teilnehmer (348), ergäbe sich ein Durchschnittswert von 53,53 €. Dementsprechend werde die Freigrenze von 110 € nur überschritten, sofern ein Arbeitnehmer mit mehr als einem Angehörigen an dem Betriebsfest teilgenommen habe. Der geldwerte Vorteil betrage daher 10.438,35 € (195 Teilnehmer x 53,53 €/Person). Daraus resultiere eine Lohnsteuer von 2.609,58 € (25 %).

8 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.

9 Es beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.

10 Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

11 Die Klägerin hat ebenfalls Revision eingelegt.

12 Sie beantragt, das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung aufzuheben und den Nachforderungsbescheid dahingehend abzuändern, dass der Nachforderungsbetrag um 4.746,09 € auf eine verbleibende Lohnsteuer von 556,10 € herabgesetzt wird, hilfsweise um 3.824,04 € auf eine verbleibende Lohnsteuer von 1.478,15 €.

13 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

14 Die Revision der Klägerin ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und antragsgemäßen Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung). Die Revision des FA ist unbegründet.

15 1. 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 (Senatsurteil vom 30. April 2009 VI R 55/07, BFHE 225, 58, BStBl II 2009, 726).

16 Nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Maßgeblich ist insoweit § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG.

17 2. Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören u.a. Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dem Tatbestandsmerkmal "für" 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. Es ist allerdings nicht erforderlich, dass der Einnahme eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers zugeordnet werden kann (Senatsurteile vom 21. Januar 2010 VI R 2/08, BFHE 228, 80, BStBl II 2010, 639; vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529; vom 21. Februar 1986 VI R 21/84, BFHE 146, 87, BStBl II 1986, 406).

18 a) Arbeitslohn liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) u.a. dann nicht vor, wenn die Arbeitnehmer durch Sachzuwendungen des Arbeitgebers bereichert werden, der Arbeitgeber jedoch mit seinen Leistungen ganz überwiegend ein eigenbetriebliches Interesse verfolgt (Senatsurteile vom 22. Oktober 1976 VI R 26/74, BFHE 120, 379, BStBl II 1977, 99; vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39; in BFHE 228, 80, BStBl II 2010, 639; vom 21. Januar 2010 VI R 51/08, BFHE 228, 85, BStBl II 2010, 700; jeweils m.w.N.; s. auch Drenseck in Festschrift für Lang, Köln 2010, 477, 482; Schmidt/Krüger, EStG, 32. Aufl., § 19 Rz 55 ff.; Eisgruber in Kirchhof, EStG, 12. Aufl., § 19 Rz 64 ff.; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, § 19 EStG Rz 225 ff.).

19 b) Nach ständiger Rechtsprechung können auch Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offensteht. Das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Durchführung solcher Veranstaltungen ist in der Förderung des Kontakts der Arbeitnehmer untereinander und in der Verbesserung des Betriebsklimas zu sehen. Dabei ist die Teilnahme von Familienangehörigen und Gästen unschädlich (Schmidt/Krüger, EStG, 32. Aufl., § 19 Rz 100, Stichwort Betriebsveranstaltungen).

20 Insbesondere zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung hat der BFH jedoch typisierend festgelegt, ab wann den teilnehmenden Arbeitnehmern geldwerte Vorteile von solchem Eigengewicht zugewendet werden, dass von einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht mehr ausgegangen werden kann. Danach sind bei Überschreiten einer Freigrenze vorliegend in Höhe von 110 € die Zuwendungen des Arbeitgebers in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren (ständige Rechtsprechung, z.B. Senatsurteil vom 12. Dezember 2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44, m.w.N.).

21 c) Die Bewertung der Leistungen bestimmt sich nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG. Bei diesem Wert, der im Schätzungsweg

ermittelt werden kann, handelt es sich um den Betrag, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss (Senatsurteil vom 16. Mai 2013 VI R 94/10, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Nach Auffassung des Senats ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, den Wert der den Arbeitnehmern anlässlich einer Betriebsveranstaltung zugewandten Leistungen anhand der Kosten zu schätzen, die der Arbeitgeber dafür seinerseits aufgewendet hat, und zu gleichen Teilen sämtlichen Teilnehmern zuzurechnen (Senatsurteil in BFHE 240, 44). Aufzuteilen ist der Gesamtbetrag daher auch auf Familienangehörige und Gäste, die den Arbeitnehmer bei der Betriebsveranstaltung begleitet haben. Die genannte Freigrenze gilt auch in diesem Fall je Teilnehmer. Der auf die Familienangehörigen entfallende Aufwand wird aber den Arbeitnehmern bei der Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist, nicht zugerechnet (Breinersdorfer, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 370). Die Übernahme der Kosten durch den Arbeitgeber für diesen Personenkreis im Rahmen von Betriebsveranstaltungen stellt regelmäßig keine Entlohnung dar (Senatsurteil vom 22. März 1985 VI R 82/83, BFHE 143, 550, BStBl II 1985, 532). Soweit der Senat im Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90 (BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655) eine andere Auffassung vertreten hat, hält er daran nicht mehr fest.

22 Denn in Fällen, in denen sich die Vorteile für den Arbeitnehmer --wie hier-- auf eine Beköstigung in angemessenem Umfang, eine musikalische Unterhaltung und ein Animationsprogramm für Kinder beschränken, steht durch die Einladung auch der Familienangehörigen aus der Sicht des Arbeitnehmers nicht dessen Entlohnung für geleistete Dienste, sondern das Interesse des Arbeitgebers an der Förderung des Betriebsklimas im Vordergrund. Letztlich ist die Teilnahme der Familienangehörigen an derartigen Feiern in besonderem Maße geeignet, das Betriebsklima und die Arbeitsfreude der Arbeitnehmer zu fördern. Solche Feiern stärken die Verbundenheit zwischen Arbeitnehmer, Arbeitgeber und den Kollegen; sie können überdies das Verständnis der Familienangehörigen für betriebliche Arbeitsabläufe --etwa Arbeitseinsätze des Arbeitnehmers zu außergewöhnlichen Zeiten-- fördern und erhöhen die Bereitschaft der Arbeitnehmer, an der Betriebsveranstaltung überhaupt teilzunehmen. Dagegen tritt der Vorteil, der dem Arbeitnehmer durch die Einladung auch seiner Familie zugewandt wird, deutlich zurück. Eine Bewirtung, eine musikalische Umrahmung und ggf. ein Unterhaltungsprogramm für die Kinder sind bei derartigen Betriebsfeiern auf gesellschaftlicher Grundlage üblich und werden daher weder vom Arbeitgeber noch von den Arbeitnehmern als besondere Entlohnung für geleistete Dienste beurteilt.

23 Eine andere Beurteilung kann bei Betriebsfeiern angezeigt sein, die ihrer Art nach den Schluss zulassen, dass über die Familienangehörigen dem Arbeitnehmer ein Vorteil zugewendet werden soll. Dies kommt insbesondere bei Veranstaltungen in Betracht, die bereits für sich selbst einen marktgängigen Wert besitzen und die vom Arbeitgeber nicht selbst durchgeführt werden könnten, so etwa, wenn die Belegschaft zusammen mit Familienangehörigen gemeinschaftlich ein Musical besucht oder Konzerte weltberühmter Künstler anlässlich von Betriebsfeiern gegeben werden.

24 3. Nach diesen Grundsätzen war der Klage der Klägerin vollumfänglich stattzugeben. Die Klägerin hat mit den Aufwendungen für die Betriebsveranstaltung den Arbeitnehmern keinen steuerpflichtigen Arbeitslohn zugewendet. Die Aufwendungen je Arbeitnehmer beliefen sich bereits nach Auffassung des FA auf höchstens 67,56 € und überschritten damit nicht die im Streitjahr maßgebliche Freigrenze von 110 € (s. dazu Senatsentscheidung in BFHE 240, 44). Wie dargestellt, kommt es nicht darauf an, ob die Arbeitnehmer mit oder ohne Begleitung an der Veranstaltung teilgenommen haben. Die entsprechenden Kosten der Begleitpersonen finden keinen Eingang in die Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist. Damit kommt es weder auf die Frage an, ob das FG bei der Ermittlung der Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung die der Klägerin entstandenen Kosten nur anteilig berücksichtigt hat, noch ist in diesem Verfahren zu klären, welche Kosten der Betriebsveranstaltung im Hinblick auf § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG überhaupt zu berücksichtigen waren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de