Urteil vom 16. Mai 2013, VI R 94/10

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 , EStG VZ 2006

vorgehend FG Düsseldorf, 06. Oktober 2010, Az: 16 K 1298/09 L

Leitsätze

1. Zuwendungen eines Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung sind bei Überschreiten einer Freigrenze als Arbeitslohn zu beurteilen.

2. Der Wert der dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Leistungen ist nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bestimmen. Er kann anhand der Kosten geschätzt werden, die dem Arbeitgeber dafür erwachsen sind. In die Schätzungsgrundlage sind jedoch nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Das sind nur solche Leistungen, die die Teilnehmer unmittelbar konsumieren können.

3. Kosten für die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung --insbesondere Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters-- sind grundsätzlich nicht zu berücksichtigen (Abweichung vom Senatsurteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655) .

Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), inzwischen eine Gesellschaft mit beschränkter Haftung, firmierte in den Streitjahren (2003 bis 2006) als A-AG. Die Firmen X, Y und Z sind Tochtergesellschaften der Klägerin.

2 Im Jahr 2005 feierte die Klägerin das 125-jährige Firmenjubiläum der gesamten Firmengruppe. Zur Feier des Firmenjubiläums fanden am 2. und am 4. September 2005 (Sonntag) Veranstaltungen im Fußballstadion in B statt. Zum Termin am 2. September 2005 waren 684 (lt. Einladungsliste) Gäste aus Wirtschaft und Politik geladen. Es handelte sich um ein sogenanntes "VIP-Event".

3 Für den 4. September 2005 wurde hingegen die gesamte Belegschaft der Firmengruppe, insgesamt 20 604 Personen, zur Teilnahme aufgefordert. Bis zum 17. Juni 2005 ließen sich 18 589 Mitarbeiter als Teilnehmer registrieren.

4 Mit der Gesamtorganisation wurde ein Eventveranstalter, die C-GmbH, beauftragt. Von einer ursprünglich angedachten zusätzlichen Einladung aller Pensionäre der Firmengruppe war wegen des organisatorischen und logistischen Aufwandes Abstand genommen worden. Die Versammlungsgenehmigung wurde, noch ausgehend von einer Einladung der Pensionäre, für 26 809 Personen beantragt. Es standen Anreisekapazitäten für 23 129 Personen bereit (153 Busse, 9 Sonderzüge und 4 000 Parkplätze). Der Stadionmietvertrag wurde am 7. Juli 2005 für den Zeitraum vom 29. August bis zum 8. September 2005 abgeschlossen. Darin war für den Termin am 4. September 2005 von voraussichtlich ca. 15 000 teilnehmenden Personen die Rede.

5 Nach Auffassung der Klägerin beliefen sich die Kosten für die Veranstaltung am 4. September 2005 auf 1.812.822,51 €. Dabei handelte es sich im Wesentlichen um Kosten für Künstler, Eventveranstalter, Stadionmiete und Catering. Der Lohnsteueraußenprüfer des Finanzamts D ermittelte dagegen Kosten für die Veranstaltung am 4. September 2005 in Höhe von 2.095.235,04 €. Die Differenzen erklären sich vor allem durch die unterschiedliche Zuordnung und Aufteilung von Kosten zu den Veranstaltungen am 2. bzw. 4. September 2005.

6 Nach Auffassung des Lohnsteueraußenprüfers hat, ausgehend von einer (geschätzten) Teilnehmerzahl von 15 000 Personen, der Aufwand der Klägerin mehr als 110 € pro Person betragen. Damit sei die in R 72 Abs. 4 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) 2005 genannte Grenze, bis zu der von einer Annehmlichkeit und nicht von einem geldwerten Vorteil auszugehen sei, überschritten und eine Lohnversteuerung durchzuführen. Die Klägerin habe deshalb zusätzlich Lohn in Höhe von 1.990.052 € zu versteuern. Dies entspräche einem Anteil von 94,98 % der insgesamt durch die Veranstaltung am 4. September 2005 den Arbeitnehmern vermittelten Vorteile.

7 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Meinung des Prüfers an und forderte im Bescheid vom 11. Dezember 2007 gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) Lohnsteuer in Höhe von 497.513 € nebst Solidaritätszuschlag und Kirchensteuern nach.

8 Die dagegen gerichtete Klage blieb ohne Erfolg. Nach Auffassung des Finanzgerichts (FG) sind die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG zu bejahen. Bei der Jubiläumsfeier am 4. September 2005 habe es sich um eine übliche Betriebsveranstaltung gehandelt. Die danach zu beachtende Freigrenze habe auch im Jahr 2005 110 € betragen. Die bei der Ermittlung der Freigrenze zugrunde zu legenden Gesamtkosten der Firmengruppe hätten sich auf 1.795.868 € belaufen. Die Teilnehmerzahl werde auf 15 000 bis 16 000 Personen geschätzt. Der Aufwand pro Teilnehmer habe daher 112,24 € betragen. Im Übrigen müsse der geldwerte Vorteil noch um die von der Klägerin verauslagten Reiseaufwendungen der Arbeitnehmer in Höhe von insgesamt 581.820 € erhöht werden. Das Gericht sehe sich jedoch verfahrensrechtlich an einer Verböserung gehindert.

9 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

10 Sie beantragt, das angefochtene Urteil und den angefochtenen Nachforderungsbescheid aufzuheben, soweit die Kosten des Firmenjubiläums im Streit sind.

11 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

12 Das Bundesministerium der Finanzen hat den Beitritt zum Verfahren gemäß § 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) erklärt. Es hat keinen Antrag gestellt.

Entscheidungsgründe

II.

13 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO).

14 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 EStG gegeben sind (Senatsurteil vom 30. April 2009 VI R 55/07, BFHE 225, 58, BStBl II 2009, 726).

15 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.

16 2. Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gemäß § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören u.a. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Arbeitslohn sind nach § 2 Abs. 1 der Lohnsteuer-Durchführungsverordnung alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen; dabei ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.

17 a) Arbeitslohn liegt nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) u.a. dann nicht vor, wenn die Arbeitnehmer durch Sachzuwendungen des Arbeitgebers zwar 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; vom 21. Januar 2010 VI R 2/08, BFHE 228, 80, BStBl II 2010, 639; 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.).

18 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. 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 von 110 € die Zuwendungen des Arbeitgebers in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteil vom 12. Dezember 2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44, m.w.N.).

19 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. Rechtsprechung und Verwaltung (R 72 Abs. 4 LStR für die Streitjahre) beanstanden es jedoch grundsätzlich nicht, den Wert der dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber anlässlich einer Betriebsveranstaltung zugewandten Leistungen anhand der Kosten zu schätzen, die dem Arbeitgeber dafür seinerseits erwachsen sind. Denn es kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass auch ein Fremder diesen Betrag für die Veranstaltung hätte aufwenden müssen. Sofern sich ein Beteiligter für die Bewertung auf eine abweichende Bestimmung beruft, muss er grundsätzlich konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert der Veranstaltung nicht entspricht (Senatsurteil in BFHE 240, 44, m.w.N.).

20 In die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils sind jedoch nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Dem entsprechend hat der Senat Leistungen, die nicht in unmittelbarem Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen und durch die der Arbeitnehmer deshalb nicht bereichert ist, nicht als Lohn beurteilt und folglich auch nicht bei der Prüfung, ob die Freigrenze überschritten ist, einbezogen; so hat er etwa Kosten der Buchhaltung oder für die Beschäftigung eines Eventmanagers ausgenommen (Senatsurteil in BFHE 240, 44, m.w.N.). Dies gründet darin, dass Arbeitgeber, insbesondere, wenn sie mit mehreren Hundert Besuchern rechnen, häufig nicht in der Lage sind, selbst eine Betriebsveranstaltung auszurichten; sie müssen sich daher der Hilfe eines Eventmanagers bedienen, der diese gestaltet. Die Organisation einer Betriebsfeier durch ein fremdes Unternehmen erhöht zwar die Kosten des Arbeitgebers hierfür, nicht aber den Vorteil, der dem Arbeitnehmer zufließt und der allein Gegenstand der Einkommensbesteuerung ist.

21 Gleiches gilt im Grundsatz für Mietkosten. Ein Unternehmen, das eine übliche Betriebsfeier veranstaltet oder sein Firmenjubiläum mit den eigenen Arbeitnehmern und --wie die Klägerin im Streitfall-- den Arbeitnehmern von Tochterunternehmen begeht, wird regelmäßig auf eigenem Firmengelände nicht über ausreichende Raumkapazitäten verfügen, sodass es eine Örtlichkeit mieten muss, in der sämtliche Arbeitnehmer Platz finden. Allein das Abhalten einer Betriebsveranstaltung in gemieteten statt in eigenen Räumen des Arbeitgebers begründet jedoch für sich betrachtet regelmäßig noch keinen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers. Nur wenn hierbei Leistungen an die Arbeitnehmer erbracht werden, die einen marktgängigen Wert haben, kann bei den Arbeitnehmern eine objektive Bereicherung und damit Arbeitslohn angenommen werden. Zu einer objektiven Bereicherung führen typischerweise nur solche Leistungen, die die teilnehmenden Arbeitnehmer unmittelbar konsumieren können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen. Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung selbst betreffen, etwa Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters, bewirken bei den Teilnehmern dagegen keinen unmittelbaren Wertzugang; sie bleiben daher bei der angesprochenen Gesamtkostenermittlung grundsätzlich außer Betracht.

22 Zwar hat der Senat in seiner Entscheidung vom 25. Mai 1992 VI R 85/90 (BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655) die Auffassung vertreten, dass auch Ausgaben für den "äußeren Rahmen" von Betriebsveranstaltungen zu berücksichtigen seien (s. aber dagegen Senatsurteile vom 7. Juli 1961 VI 176/60 S, BFHE 73, 485, BStBl III 1961, 443; vom 26. August 1966 VI 248/65, BFHE 86, 783, BStBl III 1966, 659). Soweit dies jedoch so verstanden werden

konnte, dass sämtliche Aufwendungen eines Arbeitgebers für eine Betriebsveranstaltung im Rahmen der Gesamtkostenermittlung zu berücksichtigen und auf die teilnehmenden Arbeitnehmer umzulegen seien, hält der Senat daran nicht mehr fest. Denn Arbeitslohn i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG liegt nur vor, wenn der Arbeitnehmer durch die Leistung des Arbeitgebers einen unmittelbaren geldwerten Vorteil erlangt.

23 3. Die Entscheidung des FG entspricht diesen Grundsätzen nicht. Zwar hat die Vorinstanz die Freigrenze zu Recht mit 110 € bemessen (s. dazu Senatsentscheidung in BFHE 240, 44). Sie hat jedoch bei der Ermittlung der Gesamtkosten der Veranstaltung am 4. September 2005 zu Unrecht auch die Kosten des äußeren Rahmens (u.a. Eventveranstalter, Mietkosten) berücksichtigt.

24 Die Sache ist entscheidungsreif. Denn auf der Grundlage der Feststellungen des FG führt bereits die Nichtberücksichtigung der Stadionmiete in Höhe von 121.299,93 € zu einem Unterschreiten der Freigrenze:

Gesamtaufwand lt. FG	1.795.868,00 €
./. Stadionmiete	121.299,93 €
Verbleibender Gesamtaufwand	1.674.568,07 €
Dividiert durch die Teilnehmerzahl	16 000
Aufwand je Teilnehmer	104,66 €

26 Entgegen der Auffassung des FG hat das FA die Reisekosten zu Recht nicht in die Berechnung einbezogen. Die Arbeitnehmer waren durch die von der Klägerin verauslagten Reiseaufwendungen nicht bereichert. Da die Teilnahme an der Veranstaltung beruflich veranlasst war, handelte es sich bei den Reisekosten um steuerfreien Werbungskostenersatz gemäß § 3 Nr. 16 EStG.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de