Urteil vom 16. Oktober 2013, VI R 78/12

Keine Lohnsteuerpauschalierung für nicht steuerpflichtige Zuwendungen an Arbeitnehmer - Eigenbetriebliches Interesse des Arbeitgebers bei Kundenbetreuung durch Außendienstmitarbeiter auf einem Regattabegleitschiff - Teilweise inhaltsgleich mit BFH-Urteil vom 16.10.2013 VI R 57/11

BFH VI. Senat

EStG § 37b Abs 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 2, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 3, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 4, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 5, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 6, EStG § 2 Abs 1 S 1 Nr 7, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 20. November 2012, Az: 12 K 12013/11

Leitsätze

1. § 37b Abs. 2 EStG erfasst die betrieblich veranlassten, nicht in Geld bestehenden Zuwendungen an Arbeitnehmer, soweit die Zuwendungen grundsätzlich einkommensteuerbar und einkommensteuerpflichtig sind und zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden .

2. § 37b Abs. 1 i.V.m. § 37b Abs. 2 EStG erweitert nicht den einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriff, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl .

3. Betreut ein Außendienstmitarbeiter auf Geheiß seines Arbeitgebers Kunden im Rahmen einer Kundenveranstaltung, kann dies im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen und daher die Zuwendung eines lohnsteuerrechtlichen Vorteils ausschließen .

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob lohnsteuerrechtlich erhebliche Vorteile anzusetzen und gegebenenfalls der pauschalen Lohnsteuer nach § 37b des Einkommensteuergesetzes (EStG) zu unterwerfen sind.

2 Die Klägerin und Revisionsbeklagte (Klägerin), eine Kapitalgesellschaft, ist im Bereich der Herstellung, Montage, Wartung und Modernisierung von Aufzügen tätig. Sie hatte am 25. und 26. Juni 2008 im Rahmen eines bekannten Segelsportereignisses in Form von Regattabegleitfahrten zwei Kundenveranstaltungen durchgeführt, zu der sie Kunden und Geschäftsfreunde eingeladen und dazu ein Segelschiff gechartert hatte. Die Teilnehmer an Bord konnten ein Catering in Anspruch nehmen und dort auch übernachten. An der Veranstaltung vom 25. Juni 2008 haben 44 Personen teilgenommen, davon waren 19 Mitarbeiter der Klägerin, die übrigen Kunden und Geschäftsfreunde; am 26. Juni 2008 nahmen 69 Personen teil, davon 18 Mitarbeiter der Klägerin. Soweit eingeladene Kunden an der Veranstaltung nicht teilgenommen haben, durften auch die für diese Kunden zuständigen Arbeitnehmer der Klägerin an der Veranstaltung nicht teilnehmen. Die teilnehmenden Mitarbeiter hatten bei den Veranstaltungen entsprechende Jacken mit dem Firmenlogo der Klägerin zu tragen, waren mit der Aufgabe betraut, die Kunden und Geschäftsfreunde über die Dauer der gesamten Fahrt zu betreuen und mit ihnen fachliche Gespräche zu führen.

3 Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) beurteilte die Teilnahme der Mitarbeiter der Klägerin an den Kundenveranstaltungen als lohnsteuerrechtlich erhebliche Vorteile. Das FA erließ deshalb einen Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer nebst Annexsteuern, in dessen Bemessungsgrundlage sämtliche der Klägerin entstandenen Aufwendungen für die Kundenveranstaltungen in Höhe von 52.184 € einbezogen waren. Die Klägerin hatte die Pauschalversteuerung nach § 37b Abs. 1 und 2 EStG beantragt.

4 Die gegen den Nachforderungsbescheid erhobene Klage war insoweit erfolgreich.

5 Das Finanzgericht (FG) entschied, dass § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG nur für Sachzuwendungen gelte, die steuerpflichtigen Arbeitslohn darstellten. Ein solcher steuerpflichtiger Arbeitslohn liege hier nicht vor; denn nach der ständigen Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs habe der dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewandte Vorteil keinen Entlohnungscharakter, wenn der Vorteil sich lediglich als notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung erweise, mithin in ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt werde. Davon sei hier auszugehen. Die streitgegenständlichen Veranstaltungen hätten zwar durchaus einen besonderen Erlebniswert aufgewiesen. Die Fahrten seien allerdings zur Kundenbindung und für Repräsentationszwecke und nicht zur Entlohnung der Arbeitnehmer durchgeführt worden.

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

7 Es beantragt,
das Urteil des FG Berlin-Brandenburg aufzuheben und die Klage abzuweisen.

8 Die Klägerin beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

9 Das Bundesministerium für Finanzen hat den Beitritt zum Verfahren erklärt (§ 122 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

Entscheidungsgründe

II.

10 Die Revision ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat zu Recht entschieden, dass der Pauschalierung nach § 37b Abs. 2 EStG nur solche betrieblich veranlassten Sachzuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen unterliegen, die bei den Arbeitnehmern auch zu einkommensteuerbaren Lohneinkünften führen. Die Klägerin hat solche Sachzuwendungen nicht erbracht.

11 1. Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG können Steuerpflichtige die Einkommensteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden und nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben. Nach § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG gilt § 37b Abs. 1 EStG auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit die Zuwendungen nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden.

12 a) Wie der erkennende Senat in seinem Urteil vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11, BFHE 243, 237, zu § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG entschieden hat, erfasst die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommen-steuer zur Wahl. Das folgt aus dem Wortlaut und der rechtssystematischen Stellung des § 37b EStG sowie aus seiner Einordnung in das Gesamtgefüge des Einkommensteuergesetzes. Gegenteiliges ergeben schließlich weder Entstehungsgeschichte noch Gesetzesmaterialien zu § 37b EStG. Hinsichtlich der weiteren Begründung verweist der Senat zur Vermeidung von Wiederholungen auf sein Urteil vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11, BFHE 243, 237.

13 Dies gilt auch für die in § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG normierte Pauschalierungsmöglichkeit für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen; für diese Zuwendungen kommt eine Pauschalierung der Einkommensteuer ebenfalls nur in Betracht, wenn die Zuwendungen beim Arbeitnehmer dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn auch der Wortlaut des § 37b Abs. 2 EStG ist insoweit eindeutig, als für diesen Tatbestand durch den Verweis auf § 37b Abs. 1 EStG die Einkommensteuer mit einem Pauschsteuersatz zu erheben ist, § 37b Abs. 2 EStG keinen anderweitigen Rechtsgrund für das Entstehen der Einkommensteuer vorgibt und dieser Tatbestand unter "VI. Steuererhebung" normiert ist. Nichts anderes folgt aus den Gesetzesmaterialien; auch daraus ergeben sich keine Anhaltspunkte dafür, dass insoweit der Grundtatbestand der einkommensteuerbaren Einkünfte ausgeweitet werden sollte.

14 b) Im Ergebnis erfasst § 37b Abs. 2 EStG die betrieblich veranlassten, nicht in Geld bestehenden Zuwendungen an

Arbeitnehmer, soweit sie grundsätzlich einkommensteuerbar und einkommensteuerpflichtig sind und zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden (dazu Senatsurteile vom 19. September 2012 VI R 55/11, BFHE 239, 91, BStBl II 2013, 398; VI R 54/11, BFHE 239, 85, BStBl II 2013, 395). Denn auch in Bezug auf Zuwendungen an Arbeitnehmer erweitert der Tatbestand des § 37b EStG nicht den einkommensteuerrechtlichen Lohnbegriff, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl, indem der dort zum Steuerpflichtigen erklärte zuwendende Arbeitgeber die grundsätzlich nach § 38 Abs. 2 Satz 1 EStG beim Arbeitnehmer entstehende Einkommensteuer übernimmt.

15 2. Danach hat das FG zutreffend entschieden, dass die Aufwendungen der Klägerin für die Regattabegleitfahrten keinen Arbeitslohn darstellen und diese Aufwendungen deshalb nicht in die Bemessungsgrundlage der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG einzubeziehen sind.

16 a) Es entspricht der ständigen Rechtsprechung des erkennenden Senats, dass solche Vorteile keinen Arbeitslohn darstellen, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen, also im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt werden. Von einem solchen ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse ist auszugehen, wenn auf Grundlage der in erster Linie durch die Tatsacheninstanz vorzunehmenden Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles darauf zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht und ein mögliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann.

17 b) Das FG hat nach Maßgabe dieser Grundsätze im Streitfall ein solches ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klägerin angenommen und einen den Mitarbeitern gewährten Vorteil als lediglich notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung gewürdigt. Diese Würdigung ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden; die Würdigung ist nicht nur möglich, sondern naheliegend.

18 aa) Das FG hat im Rahmen seiner Würdigung zutreffend die Erwägungen einbezogen, dass die in Rede stehenden Veranstaltungen einen besonderen Erlebniswert vermittelten, und zwar nicht nur für die Kunden und Geschäftsfreunde der Klägerin, sondern auch für deren Mitarbeiter. Es hat aber im Weiteren auch zu Recht die näheren Umstände der Teilnahme der Mitarbeiter gewürdigt und dabei insbesondere beachtet, dass die Teilnahme nicht im Belieben der Mitarbeiter stand, sondern für die Mitarbeiter verpflichtend war, soweit ihre jeweiligen Kunden die Veranstaltung besuchten und die Mitarbeiter dann auch als Repräsentanten der Klägerin auftreten, entsprechende Jacken mit dem Firmenlogo tragen, sich intensiv um die Kunden und Geschäftsfreunde kümmern und mit ihnen Kundengespräche führen mussten. Damit konnte es auch zu der Würdigung gelangen, dass der von der Klägerin verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund stand und ein mögliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers vernachlässigt werden kann.

19 Dagegen kann das FA nicht mit dem Einwand gehört werden, das FG habe nicht festgestellt, inwieweit die Arbeitnehmer während der Veranstaltung tatsächlich in Anspruch genommen worden seien und die die Mitarbeiter treffenden Verpflichtungen den Vorteilscharakter entfallen ließen. Denn wenn das FA damit die berufliche Teilnahme der Mitarbeiter bestreiten sollte, ist dies im Grunde ein neues und im Revisionsverfahren nicht zu beachtendes Vorbringen. Das FA hat dazu im finanzgerichtlichen Verfahren nichts vorgebracht, keine weitere dahingehende Sachaufklärung angeregt und ausweislich des Protokolls der mündlichen Verhandlung auch keine Beweisanträge gestellt. Soweit das FA die Auffassung vertritt, dass dennoch ein Vorteilscharakter bleibe, ist dies kein revisionsrechtlich erhebliches Vorbringen, sondern lediglich eine von der des FG abweichende eigene Tatsachenwürdigung.

20 bb) Angesichts dessen kann der Senat dahinstehen lassen, ob im hier zu entscheidenden Streitfall überhaupt Zuwendungen an die Arbeitnehmer der Klägerin vorliegen. Denn werden Arbeitnehmer für den Arbeitgeber auf dessen Geheiß tätig und entspricht die Tätigkeit des Arbeitnehmers den Belangen des Arbeitgebers, dann müssen schon ganz besondere Umstände hinzutreten, damit diese vom Arbeitnehmer für den Arbeitgeber ausgeführte Tätigkeit allein aufgrund eines aus dem Üblichen fallenden Rahmens und der besonderen Örtlichkeit einen lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil begründet. Allein eine touristische oder aus anderen Gründen attraktive Umgebung, in der ein Arbeitnehmer für den Arbeitgeber tätig wird, führt nicht dazu, dass der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer damit zugleich einen lohnsteuerrechtlich erheblichen Vorteil zuwendet. Wenn danach im hier zur Entscheidung stehenden Streitfall die Arbeitnehmer auf Weisung des Arbeitgebers eine dienstliche Funktion wahrzunehmen hatten, lässt sich allein aus dem Umstand, dass sie ihre berufliche Tätigkeit außerhalb ihrer

üblichen Arbeitsstätte auf einem Regattabegleitschiff ausübten, noch keine lohnsteuerrechtlich erhebliche Zuwendung begründen.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de