Urteil vom 12. Dezember 2013, VI R 47/12

Steuerpauschalierung für betrieblich veranlasste Zuwendungen; Beiladung nach § 174 Abs. 5 AO

BFH VI. Senat

EStG § 37b Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 37b Abs 2, AO § 174 Abs 5 S 2, AO § 174 Abs 4 S 2, FGO § 60, FGO § 76 Abs 4

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 30. Mai 2012, Az: 11 K 507/10

Leitsätze

1. Betrieblich veranlasste Zuwendungen i.S. des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und § 37b Abs. 2 EStG sind nur solche Zuwendungen, die durch einen Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind.

2. Der Antrag auf Beiladung mehrerer tausend Steuerpflichtiger nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO ist unsubstantiiert und damit unbeachtlich, wenn das FA die Dritten dem FG nicht hinreichend konkret benennt. In diesem Fall kann die grundsätzlich zulässige Beiladung unterbleiben.

Tatbestand

I.

1 Streitig ist, ob die Voraussetzungen einer Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen nach § 37b des Einkommensteuergesetzes (EStG) vorliegen.

2 Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) war Hauptanteilseigner und Vorstandsvorsitzender der X AG (AG). Im Jahr ... fanden anlässlich des ...jährigen Jubiläums der AG eine Jubiläumsfeier und eine Incentive-Reise statt, an der sowohl Mitarbeiter der AG, die sich dafür durch entsprechende Leistungen qualifiziert hatten, als auch Kunden und Geschäftsfreunde teilnahmen. An der Jubiläumsfeier nahmen ... Personen teil, an der Reise ... Personen einschließlich ... Mitarbeiter des Konzerns, die zur Betreuung der Reiseteilnehmer abgestellt waren. Der Kläger übernahm die Gesamtkosten für beide Veranstaltungen in Höhe von rund ... €.

3 Der Kläger gab nach einem vergeblichen Antrag auf verbindliche Auskunft für den Monat Y ... eine Lohnsteuer-Anmeldung nach § 37b Abs. 4 EStG über ... € ab, die er kurz darauf auf ... € berichtigte. Darin erklärte er, den inländischen Teilnehmern der Veranstaltungen Sachleistungen in Form von zu einkommensteuerpflichtigen Betriebseinnahmen und Arbeitslohn führenden Geschenken zugewendet zu haben, stellte die Lohnsteuer-Anmeldung aber unter die Bedingung, dass die von ihm getragenen Aufwendungen der Veranstaltungen als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Nach Hinweis des Beklagten und Revisionsklägers (Finanzamt --FA--) gab der Kläger sodann bedingungslose Lohnsteuer-Anmeldungen für die Monate Y und Z ... ab. Die Zuwendungen für die Veranstaltungen erklärte er nun für Z ...; die Lohnsteuer dafür betrug ... €.

4 Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung erließ das FA einen Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern in Höhe von insgesamt ... €. Das FA war der Auffassung, dass die Bemessungsgrundlage der Pauschalsteuer nach § 37b EStG um ... € zu erhöhen sei. Es bezog die bisher vom Kläger nicht berücksichtigten Zuwendungen an ausländische Veranstaltungsteilnehmer sowie an 50 als Reisebegleiter eingesetzte Konzernmitarbeiter in die Bemessungsgrundlage ein. Ebenso die Kosten der Speisen und Getränke einschließlich Tischschmuck, Dekoration und Unterhaltung sowie sonstige Kosten wie Bustransfer, Sicherheitsdienste, medizinische Versorgung und Versicherungen.

5 Der Kläger wandte sich gegen den Nachforderungsbescheid mit Einspruch und nach Ablauf von sechs Monaten mit Untätigkeitsklage. Er machte im Wesentlichen geltend, dass eine Besteuerung ausländischer Teilnehmer ausscheide; ebenso die Einbeziehung der als Reisebegleiter eingesetzten Konzernmitarbeiter, ihnen sei nichts zugewendet worden. Soweit Teile der Aufwendungen für die Veranstaltung auf geschäftlich veranlasste

Bewirtungsaufwendungen entfallen seien, hätten diese ohnehin nur zu 70 % bei den Werbungskosten berücksichtigt werden können. Nach den einschlägigen Richtlinien und der zu § 37b EStG ergangenen Verwaltungsvorschrift seien die Aufwendungen für geschäftlich veranlasste Bewirtungen nicht in den Anwendungsbereich des § 37b EStG einzubeziehen. Zu Unrecht habe das FA auch sämtliche Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage einbezogen, ohne zu berücksichtigen, ob diese auf der Empfängerseite auch geldwerte Vorteile darstellten. Schließlich sei § 37b EStG nicht anwendbar, weil davon nur betrieblich veranlasste Zuwendungen erfasst seien, hier aber private Zuwendungen vorlägen. Das FA verhalte sich auch widersprüchlich; denn im Verfahren der individuellen Einkommensteuer des Klägers gehe es von privaten Aufwendungen aus und verneine daher Werbungskosten. Der Kläger erweiterte schließlich seine Klage auf die angemeldeten Pauschalsteuerbeträge insgesamt mit der Begründung, dass der hier an sich streitgegenständliche Nachforderungsbescheid materiell-rechtlich einen Änderungsbescheid zur Lohnsteuer-Anmeldung darstelle. Schließlich widerrief der Kläger seinen Antrag auf Lohnsteuerpauschalierung gemäß § 37b EStG für den Monat Z ...

6 Das FA beantragte im Klageverfahren die Aussetzung des Verfahrens nach § 74 der Finanzgerichtsordnung (FGO) und das Ruhen des Verfahrens nach § 155 FGO i.V.m. § 251 der Zivilprozessordnung; weiter beantragte es, alle Teilnehmer der Incentive-Reise und der Feier gemäß § 174 Abs. 5 Satz 2 der Abgabenordnung (AO) i.V.m. § 60 FGO beizuladen.

7 Das Finanzgericht (FG) entsprach der Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2012, 2015 veröffentlichten Gründen teilweise. Es hob den Nachforderungsbescheid auf, wies aber im Übrigen, nämlich soweit sie auf die Lohnsteuer-Anmeldung für Z ... erweitert war, die Klage ab.

8 Der Nachforderungsbescheid sei rechtswidrig. Denn die Voraussetzungen des § 37b EStG lägen im Streitfall nicht vor. Insbesondere fehle es an der nach § 37b Abs. 1 und Abs. 2 EStG u.a. erforderlichen betrieblichen Veranlassung. Die Aufwendungen des Klägers seien nicht betrieblich veranlasst, er habe die Zahlungen von seinen Privatkonten aus seinem privaten Vermögen erbracht. § 37b EStG setze dagegen betrieblich veranlasste Zuwendungen und nicht privat oder gesellschaftsrechtlich veranlasste Zuwendungen voraus. Dies entspreche auch der überwiegenden Ansicht in der Literatur.

9 Weiter sei auch dem Beiladungsantrag des FA nach § 174 Abs. 5 AO nicht zu entsprechen. Zwar lägen die Voraussetzungen des § 174 Abs. 5 i.V.m. Abs. 4 AO vor; das FG sei damit in der Regel auch zur Beiladung verpflichtet; im Streitfall sei jedoch zur Sicherung des höherrangigen Rechtsgutes eines effizienten gerichtlichen Rechtsschutzes von Beiladungen der Zuwendungsempfänger abzusehen. Denn es sei hier allein von ... Zuwendungsempfängern hinsichtlich der Feierlichkeiten auszugehen. Bei einem solchen Massenverfahren könnten nicht enden wollende Beiladungsversuche faktisch einer Rechtsschutzverweigerung gleichkommen. Mit Blick auf Art. 19 Abs. 4 des Grundgesetzes verbiete sich so eine eigentlich gebotene Beiladung.

10 Mit der Revision rügt das FA die Verletzung des § 37b EStG. Dessen sachlicher Anwendungsbereich sei durch den Begriff betrieblich veranlasste Zuwendungen --entgegen der Auffassung des FG-- nicht in der Weise begrenzt, dass die Anwendung des Tatbestands an die einkommensteuerrechtliche Beurteilung des Aufwands beim Zuwendenden gekoppelt sei. Die Norm bezwecke die vereinfachte Abgeltung steuerlicher Vorteile bei Zuwendungsempfängern, auch bei Zuwendungen von dritter Seite. Deshalb komme es nicht darauf an, wie die Leistung beim Zuwendenden behandelt werde.

11 Weiter verletze das Urteil durch die unterlassene Beiladung § 174 Abs. 5 AO i.V.m. §§ 60, 60a FGO.

12 Das FA beantragt,
das angefochtene Urteil des Niedersächsischen FG vom 31. Mai 2012 aufzuheben und die Klage abzuweisen.

13 Der Kläger beantragt,
die Revision als unzulässig zu verwerfen, hilfsweise,
die Revision als unbegründet zurückzuweisen, hilfsweise,
die Sache zur erneuten Verhandlung an das FG zurückzuverweisen.

Entscheidungsgründe

II

...

14 Die Revision ist unbegründet. Sie ist daher zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass im Streitfall eine Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG ausscheidet, weil die Zuwendungen nicht betrieblich veranlasst sind.

15 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 die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben; Entsprechendes gilt nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG.

16 a) Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG erfasst nicht alle Zuwendungen schlechthin. § 37b EStG beschränkt sich vielmehr auf Zuwendungen, die bei den Zuwendungsempfängern zu einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen (vgl. dazu Senatsurteil vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt). Weiter setzt § 37b EStG ausdrücklich die betriebliche Veranlassung der Zuwendungen voraus und fordert darüber hinaus, dass diese Zuwendungen zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden (vgl. dazu Senatsurteil vom 16. Oktober 2013 VI R 78/12, zur amtlichen Veröffentlichung bestimmt).

17 aa) Das FG hat im Ergebnis wie in der Begründung zutreffend entschieden, dass dem in § 37b EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal betrieblich veranlasst eine eigenständige Bedeutung zukommt; insoweit liegt insbesondere kein redaktionelles Versehen des Gesetzgebers vor. Denn § 37b EStG stellt im gesamten Normengefüge auf einen betrieblichen Zusammenhang ab und setzt einen solchen voraus. So nennt etwa Abs. 1 Satz 1 EStG das Merkmal Wirtschaftsjahr, das nur im betrieblichen Bereich bei Gewinneinkünften Bedeutung hat. Entsprechendes gilt für die ebenfalls pauschalierungsfähigen Geschenke nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG; auch dort erfasst der Tatbestand nicht allgemein und insgesamt alle Geschenke, um dann mit erbschaftssteuerrechtlichen Tatbeständen zu konkurrieren, sondern nur "Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1" EStG. Das sind betrieblich veranlasste Geschenke, die grundsätzlich zum Betriebsausgabenabzug berechtigten, wenn § 4 Abs. 5 Satz 1 EStG diesen nicht verwehrte. Ebenso offenbart sich der betriebliche Veranlassungszusammenhang --so zutreffend das FG-- in § 37b EStG selbst mit den dort normierten Tatbeständen "verbundener Unternehmen" (§ 37b Abs. 1 Satz 2 2. Halbsatz EStG) und "der Betriebsstätte" (§ 37b Abs. 4 Sätze 1, 2 EStG).

18 Nichts anderes hat auch der Gesetzgeber gewollt. Denn schon die einleitenden Ausführungen der Gesetzgebungsmaterialien zu § 37b EStG (BTDrucks 16/2712, S. 55) begründen die Notwendigkeit der Neuregelung damit, dass zahlreiche Steuerpflichtige aus betrieblicher Veranlassung Sachzuwendungen an Arbeitnehmer sowie an Personen tätigten, die zu ihnen nicht in einem Dienstverhältnis stünden, etwa Geschäftspartner und deren Arbeitnehmer. Darauf verweist das FG ebenso zu Recht wie auf den Umstand, dass der Bundesrechnungshof (BRH) eine gesetzliche Regelung eben nicht für sämtliche, sondern nur für solche Sachzuwendungen angemahnt hatte, die Unternehmen gewährten (BTDrucks 16/160, S. 161 ff.). Auf diese Unterrichtung des BRH wurde im Gesetzgebungsverfahren ausdrücklich Bezug genommen (BTDrucks 16/3036, S. 9).

19 Entscheidend ist die Veranlassung der Zuwendung. Denn nicht nur der Wortlaut des § 37b EStG, sondern auch die Materialien dazu thematisieren eigens die Veranlassung der Zuwendung. Danach fallen "aus gesellschaftsrechtlicher Veranlassung" gewährte Zuwendungen, "z.B. verdeckte Gewinnausschüttungen", ausdrücklich nicht unter die Pauschalierung. Ebenso ausdrücklich sollten danach "nur betrieblich veranlasste Geschenke und Zuwendungen" von der Neuregelung erfasst werden (BTDrucks 16/2712, S. 56).

20 Wenn angesichts dessen § 37b EStG in Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 und in Abs. 2 Satz 1 von betrieblich veranlassten Zuwendungen spricht, sind das nur solche Zuwendungen, die durch einen Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind.

21 bb) Weiter ist im Rahmen der Auslegung des § 37b EStG auch zu berücksichtigen, dass nicht alle betrieblich veranlassten Zuwendungen pauschalierungsfähig sind, sondern nur solche, die i.S. des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht wurden. Diese tatbestandliche Voraussetzung schränkt den Anwendungsbereich der Pauschalierungsnorm weiter ein. Denn dadurch sind Zuwendungen, die etwa zur Anbahnung eines Vertragsverhältnisses erbracht werden, mangels einer zu diesem Zeitpunkt ohnehin schon vereinbarten Leistung oder Gegenleistung nicht in den Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG einbezogen. Offenkundig erfasst der Tatbestand auch insoweit nicht schlechthin sämtliche

unabhängig von einem bestehenden Leistungsaustausch erbrachten Zuwendungen, sondern nur solche, die ergänzend zu einem synallagmatischen Leistungsaustausch hinzutreten, in dem die Zuwendungen zwar nicht geschuldet, aber durch den Leistungsaustausch veranlasst sind.

22 b) Wie der Senat schon in seinem zur amtlichen Veröffentlichung bestimmten Urteil vom 16. Oktober 2013 VI R 57/11 entschieden hat, stellt § 37b EStG lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl und erfasst daher nur solche Zuwendungen, die bei den Empfängern der Zuwendungen zu einkommensteuerbaren und grundsätzlich auch einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Entsprechend dem Gegenstand und Umfang der Einkommensbesteuerung (vgl. Bundesverfassungsgericht --BVerfG--, Beschluss vom 30. September 1998 2 BvR 1818/91, BVerfGE 99, 88, B.I.2.; Kirchhof, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 2 Rz A 105 ff., B 4 ff.) sind mit § 37b EStG nur Zuwendungen erfasst, die durch Nutzung einer einkommensteuerrechtlichen Erwerbsgrundlage als Einkünfte im Rahmen einer der Einkunftsarten erzielt werden. Deshalb steht § 37b EStG auch nicht in Konkurrenz zu Tatbeständen des Erbschaftsteuer- und Schenkungsteuergesetzes, das nach seinem Belastungsgrund gerade nicht auf die Nutzung einer Erwerbsgrundlage, sondern (nur) auf die durch Erbanfall oder Schenkung eingetretene Bereicherung und die daraus resultierende Steigerung der wirtschaftlichen Leistungsfähigkeit des Erwerbers zielt (BVerfG, Beschlüsse vom 7. November 2006 1 BvL 10/02, BVerfGE 117, 1 <33>, BStBl II 2007, 192; vom 18. Dezember 2012 1 BvR 1509/10, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung 2013, 258; jeweils m.w.N.).

23 2. Nach Maßgabe der vorgenannten Rechtsgrundsätze und auf Grundlage der bindenden und vom FA auch nicht in Frage gestellten Feststellungen des FG werden die hier streitgegenständlichen Zuwendungen des Klägers nicht von der Pauschalierungsnorm des § 37b EStG erfasst. Denn der Kläger selbst hat keinen Betrieb unterhalten, er hat die Zuwendungen durch Zahlungen von seinen Privatkonten und aus seinem Privatvermögen erbracht; sie wiesen insoweit keinen Veranlassungszusammenhang zu einem eigenen Betrieb des Klägers auf.

24 3. Die Rüge des FA, das FG habe es unterlassen, die Teilnehmer der Reise und der Feier zum Verfahren beizuladen, verhilft der Revision ebenfalls nicht zum Erfolg. Denn der Antrag ... Teilnehmer einer Reise sowie ... Teilnehmer einer Feierlichkeit zu dem Verfahren nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO als Dritte beizuladen, ohne diese Dritten dem erkennenden Gericht hinreichend konkret zu benennen, ist unsubstantiiert und damit unbeachtlich. In diesem Fall kann eine nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO grundsätzlich zulässige Beiladung unterbleiben.

25 a) Nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO ist eine Beiladung zulässig, wenn ein Steuerbescheid i.S. des § 174 Abs. 4 AO wegen irriger Beurteilung eines bestimmten Sachverhalts möglicherweise aufzuheben oder zu ändern ist und hieraus rechtliche Folgerungen bei einem Dritten zu ziehen sind. Dazu kann das FA die Beiladung des Dritten in dem gegen den ursprünglich ergangenen Bescheid angestrengten Klageverfahren beantragen oder anregen. Es genügt, dass die Möglichkeit einer Folgeänderung besteht, so dass die Beiladung nur zu unterbleiben hat, wenn die Interessen Dritter durch den Ausgang des anhängigen Rechtsstreits eindeutig nicht berührt sein können (vgl. zuletzt Beschluss des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 10. Februar 2010 IX B 176/09, BFH/NV 2010, 832, m.w.N.).

26 Die Entscheidung, eine Beiladung nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zu beantragen, steht im freien Ermessen der Behörde. Allein die Behörde ist befugt zu prüfen und zu entscheiden, ob wegen eines möglichen Verfahrenserfolges des Steuerpflichtigen rechtliche Folgen gegenüber einem Dritten möglich sind sowie ob sie ihn deshalb hinzuziehen oder dessen Beiladung beantragen oder jedenfalls veranlassen möchte (Senatsbeschluss vom 25. September 2001 VI B 153/01, BFH/NV 2002, 160). Denn selbst wenn die Behörde zu dem Ergebnis gelangt, dass rechtliche Folgen gegenüber einem Dritten möglich wären, lässt das Gesetz insoweit der Verwaltungsbehörde noch immer die Wahl, die Beiladung zu beantragen oder auch nicht (BFH-Beschluss vom 27. Januar 1982 VII B 141/81, BFHE 134, 537, BStBl II 1982, 239).

27 b) Wenn es indessen allein im Ermessen der Behörde steht, die Beiladung eines Dritten zu veranlassen, um ihn so zum Verfahrensbeteiligten zu machen, muss sie den Verfahrensbeteiligten hinreichend konkret benennen, damit auf Grundlage dieser Angaben dem Gericht eine Beiladung möglich ist. Insoweit gilt in Bezug auf die Bezeichnung des Dritten als Verfahrensbeteiligten für die Behörde im Grundsatz nichts anderes als für den Kläger im Rahmen der Klageerhebung, wenn der Kläger mit seiner Klage ebenfalls die Verfahrensbeteiligten bezeichnen muss, nämlich den Kläger und den Beklagten (§ 65 Abs. 1 Satz 1 FGO). Dies gehört zu den allgemeinen prozessualen Mitwirkungspflichten, die im Grundsatz gleichermaßen die Behörde treffen (Gräber/Stapperfend, Finanzgerichtsordnung, 7. Aufl., § 76 Rz 38).

28 c) Genügt die Behörde im Rahmen eines Antrags auf Beiladung nach § 174 Abs. 5 AO nicht ihrer prozessualen Mitwirkungspflicht, führt dies im Grundsatz nicht zu einer Ausweitung, sondern zu einer Einschränkung der

richterlichen Sachaufklärungspflicht; diese richtet sich nach dem Grad der Pflichtverletzung der Beteiligten, nach deren Mitwirkung einerseits und der erforderlichen Aufklärung durch das Gericht andererseits sowie nach der Zumutbarkeit sowie der tatsächlichen und rechtlichen Möglichkeit, den Sachverhalt weiter aufzuklären. Insoweit ist schließlich zu berücksichtigen, dass nach § 76 Abs. 4 FGO auch im finanzgerichtlichen Verfahren die Verpflichtung der Finanzbehörde, den Sachverhalt zu ermitteln (§§ 88, 89 AO), unberührt bleibt. Dies gilt in besonderem Maße, wenn die Behörde in ihrem Interesse und aus in ihrem freien Ermessen liegenden Gründen Dritte nach § 174 Abs. 5 Satz 2 AO zu Verfahrensbeteiligten machen möchte und beantragt oder anregt, dass das FG diese Dritten beilädt.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de