# Urteil vom 27. März 2024, VI R 5/22

**Lohnsteuerpauschalierung bei Betriebsveranstaltungen, die nicht allen Betriebsangehörigen offenstehen**

ECLI:DE:BFH:2024:U.270324.VIR5.22.0

BFH VI. Senat

EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1a S 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1a S 3, EStG § 40 Abs 2 S 1 Nr 2, EStG VZ 2015

vorgehend FG Köln, 27. Januar 2022, Az: 6 K 2175/20

## Leitsätze

1. Nach der ab dem Veranlagungszeitraum 2015 geltenden Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) kann eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegen, wenn sie nicht allen Angehörigen eines Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht.

2. Das Tatbestandsmerkmal Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG entspricht der Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG.

## Tenor

Auf die Revision der Klägerin werden das Urteil des Finanzgerichts Köln vom 27.01.2022 - 6 K 2175/20 und die Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 24.08.2020 aufgehoben.

Der Nachforderungsbescheid des Beklagten vom 03.03.2020 wird dahin geändert, dass Arbeitslohn in Höhe von 176.473 € für Betriebsveranstaltungen einem Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes in Höhe von 25 % unterworfen wird.

Die Berechnung der Steuer wird dem Beklagten übertragen.

Die Kosten des gesamten Verfahrens hat der Beklagte zu tragen.

## Tatbestand

I.

1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) veranstaltete im Jahr 2015 in eigenen Räumlichkeiten eine Weihnachtsfeier, zu der nur die Vorstandsmitglieder eingeladen waren. Die von ihr hierfür aufgewendeten Kosten betrugen insgesamt 8.034 €.

2 Darüber hinaus richtete die Klägerin im selben Jahr eine Weihnachtsfeier für Mitarbeiter am Standort ... und ... aus, die zum sogenannten oberen Führungskreis beziehungsweise Konzernführungskreis gehörten. Dabei handelte es sich um Mitarbeiter, die eine bestimmte Karrierestufe erreicht hatten, aber keinen eigenständigen Betriebsteil bildeten. Für diese Veranstaltung wendete die Klägerin insgesamt 168.439 € auf.

3 Die ihren Vorstandsmitgliedern und dem Führungskreis mit den jeweiligen Weihnachtsfeiern zugewandten Vorteile unterwarf die Klägerin nicht dem Lohnsteuerabzug.

4 Nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (Finanzamt --FA--) die Auffassung, die Klägerin habe die Lohnversteuerung zu Unrecht unterlassen. Die beantragte Lohnsteuerpauschalierung könne nicht gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erfolgen. Denn der Begriff der Betriebsveranstaltung setze ungeachtet der Einfügung einer Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG mit Wirkung vom 01.01.2015 weiterhin voraus, dass die Teilnahme an der

Veranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebs oder des Betriebsteils offenstehe. Entsprechend dieser Rechtsauffassung erließ das FA einen Nachforderungsbescheid.

5 Die nach erfolglosem Vorverfahren erhobene Klage wies das Finanzgericht (FG) mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2022, 874 veröffentlichten Gründen ab.

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

7 Sie beantragt,
das Urteil des FG sowie die Einspruchsentscheidung vom 24.08.2020 aufzuheben und den Nachforderungsbescheid vom 03.03.2020 dahin zu ändern, dass Arbeitslohn in Höhe von 176.473 € für Betriebsveranstaltungen einem Pauschsteuersatz nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG in Höhe von 25 % unterworfen wird.

8 Das FA beantragt,
die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

II.

9 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Stattgabe der Klage (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zu Unrecht entschieden, dass die Klägerin den Arbeitslohn, den sie ihren Vorstandsmitgliedern und den Führungskräften mit der Teilnahme an den Weihnachtsfeiern als Sachbezug zugewandt hat, nicht gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 25 % versteuern kann.

10 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 unter anderem vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG gegeben sind (Senatsurteile vom 16.05.2013 - VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz 14 und vom 16.05.2013 - VI R 7/11, BFHE 241, 525, BStBl II 2015, 189, Rz 15 sowie vom 06.06.2018 - VI R 32/16, BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 13, jeweils m.w.N.).

11 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. Maßgebend für das Vorliegen von Arbeitslohn ist für den Streitzeitraum § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG i.d.F. des Gesetzes zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften vom 22.12.2014 (BGBl I 2014, 2417).

12 a) Das FG hat zunächst zutreffend entschieden, dass die Klägerin ihren Vorstandsmitgliedern und den Führungskräften mit der Teilnahme an den jeweiligen Weihnachtsfeiern Arbeitslohn in Form von Sachbezügen zugewandt hat. Hinsichtlich der Lohnzuwendungen an die Führungskräfte der Konzerngesellschaften handelte es sich dabei um Drittlohn. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit. Der Senat sieht daher insoweit von weiteren Ausführungen ab.

13 b) Entgegen der Rechtsauffassung der Vorinstanz handelt es sich bei den Weihnachtsfeiern des Vorstands und der Führungskräfte jedoch um Betriebsveranstaltungen im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG. Dass die Veranstaltungen nicht allen Betriebsangehörigen offenstanden, steht dem nicht entgegen.

14 aa) Betriebsveranstaltungen sind nach der mit Wirkung zum 01.01.2015 durch das Gesetz zur Anpassung der Abgabenordnung an den Zollkodex der Union und zur Änderung weiterer steuerlicher Vorschriften eingefügten Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter.

15 bb) Bis zu der gesetzlichen Neuregelung hat der erkennende Senat in ständiger Rechtsprechung unter den Begriff der Betriebsveranstaltung nur Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter subsumiert, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offenstand (z.B. Senatsurteile vom 16.05.2013 - VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz 18 und vom 16.05.2013 - VI R 7/11, BFHE 241, 525,

BStBl II 2015, 189, Rz 19). Das bisherige Begriffsverständnis des Senats greift § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG jedoch nur teilweise auf. So hat das auf der Rechtsprechung des Senats gründende Tatbestandsmerkmal des Offenstehens in der gesetzlichen Legaldefinition der Betriebsveranstaltung keinen Niederschlag gefunden. Diese Voraussetzung findet sich (nunmehr) vielmehr in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG und steht damit nur noch in Verbindung mit der Gewährung des Freibetrags in Höhe von 110 €.

**16** cc) Unter Heranziehung des Wortlauts des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG setzt eine Betriebsveranstaltung ab dem Veranlagungszeitraum 2015 mithin nur noch eine Veranstaltung auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter voraus. Eine Veranstaltung, an der --wie im Streitfall an den Weihnachtsfeiern-- ausschließlich Beschäftigte des Betriebs und deren Begleitpersonen teilnehmen können, ist vom Wortsinn her eine solche Betriebsveranstaltung, auch wenn diese Veranstaltung nicht allen Angehörigen eines Betriebs offensteht.

**17** Davon geht offensichtlich auch die Finanzverwaltung aus und sieht Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter --wie beispielsweise Betriebsausflüge, Weihnachtsfeiern und Jubiläumsfeiern-- als Betriebsveranstaltungen an, wenn der Teilnehmerkreis sich überwiegend aus Betriebsangehörigen, deren Begleitpersonen und gegebenenfalls Leiharbeitnehmern oder Arbeitnehmern anderer Unternehmen im Konzernverbund zusammensetzt. Ein Offenstehen der Veranstaltung für alle Beschäftigten wird anders als in den bis zum Veranlagungszeitraum 2014 geltenden Lohnsteuer-Richtlinien R 19.5 Abs. 2 Satz 1 nicht mehr gefordert (vgl. Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 14.10.2015, BStBl I 2015, 832, unter 1.).

**18** dd) Die Gesetzessystematik bestätigt die Wortlautauslegung. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 3 EStG nimmt das früher von der Rechtsprechung für die Definition der Betriebsveranstaltung herangezogene Tatbestandsmerkmal des Offenstehens auf, stellt es jedoch in einen anderen Kontext. Nunmehr ist das Offenstehen für alle Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils ausschließlich Tatbestandsvoraussetzung für die Gewährung des Freibetrags von 110 € (ebenso BeckOK EStG/Bleschick, 17. Ed. [01.10.2023], EStG § 19 Rz 932; Eisgruber in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 19 Rz 73b) und kann daher nicht als (ungeschriebenes) einschränkendes Kriterium des Betriebsveranstaltungsbegriffs im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG herangezogen werden (ebenso Bleschick in Deutsches Steuerrecht 2018, 2322; Eisgruber in Kirchhof/Seer, EStG, 23. Aufl., § 40 Rz 21; Seifert in Neue Wirtschafts-Briefe 2017, 18; Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 40 EStG Rz 38; a.A. FG Münster, Urteil vom 20.02.2020 - 8 K 32/19 E,P,L, EFG 2020, 682; Schmidt/Krüger, EStG, 42. Aufl., § 19 Rz 79).

**19** ee) Die historische Auslegung steht dem nicht entgegen. § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG beinhaltet --entgegen der Ansicht der Vorinstanz-- keine bloße Restituierung der bisherigen Verwaltungsauffassung (vgl. dazu BTDrucks 18/3017, S. 47), sondern auch Neuerungen. So wurde neben der Ausweitung des Besteuerungszugriffs die bis einschließlich des Veranlagungszeitraums 2014 für Betriebsveranstaltungen geltende Freigrenze in einen Freibetrag umgewandelt, also das bisherige "Alles oder Nichts"-Prinzip abgeschafft.

**20** ff) Schließlich gebieten auch Sinn und Zweck der Vorschrift kein vom Wortlaut abweichendes Verständnis des Begriffs der Betriebsveranstaltung. Die Neuregelung in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG dient der Steuervereinfachung und insbesondere auch der Überschreibung der früheren Senatsrechtsprechung zur Bewertung der Leistungen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG (hierzu vgl. Senatsurteile vom 16.05.2013 - VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz 19 ff. und vom 16.05.2013 - VI R 7/11, BFHE 241, 525, BStBl II 2015, 189, Rz 21 ff.), nach der Gemeinkosten insbesondere für den äußeren Rahmen einer Veranstaltung ebenso wenig zu einem geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers führten wie Zuwendungen an dessen Begleitpersonen.

**21** gg) Der Gesetzgeber hat mit der Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG im Rahmen eines Systemwechsels (s. BTDrucks 18/3441, S. 50) einen eigenständigen Besteuerungsgegenstand geschaffen, für den die bisherigen Rechtsgrundsätze nur noch insoweit herangezogen werden können, als sie im Wortlaut ihren Niederschlag gefunden haben (BeckOK EStG/Bleschick, 17. Ed. [01.10.2023], EStG § 19 Rz 932). Selbst wenn es der Wille des Gesetzgebers oder der am Gesetzgebungsverfahren Beteiligten gewesen sein sollte, für die Definition der Betriebsveranstaltung an die frühere Rechtsprechung des erkennenden Senats und der insoweit gleichlautenden Richtlinienregelung anzuknüpfen, kann dieser Wille bei der Auslegung des Gesetzes nur insoweit berücksichtigt werden, als er auch im Gesetzestext Niederschlag gefunden hat. Die --insoweit ohnehin nicht eindeutigen-- Gesetzesmaterialien dürfen nicht dazu verleiten, die subjektiven Vorstellungen der gesetzgebenden Instanzen dem objektiven Gesetzesinhalt gleichzusetzen (Senatsurteil vom 15.06.2016 - VI R 54/15, BFHE 254, 319, BStBl II 2016, 1010, Rz 20, m.w.N.; Brandis/Heuermann/Geserich, § 19 EStG Rz 249h).

**22** c) Das Tatbestandsmerkmal der Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ist entsprechend der Legaldefinition des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG auszulegen.

**23** aa) Begriffe, die in verschiedenen Vorschriften desselben Gesetzes verwendet werden, sind grundsätzlich einheitlich auszulegen. Definiert der Gesetzgeber selbst einen Begriff, kommt eine Abweichung davon in einer anderen Vorschrift desselben Gesetzes nur in Betracht, wenn der Zweck der Regelung, ihr Zusammenhang mit anderen Vorschriften und/oder die Entstehungsgeschichte eindeutig erkennen lassen, dass der Begriff in dieser Vorschrift abweichend von der Legaldefinition zu verstehen sein soll (Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs vom 25.11.2002 - GrS 2/01, BFHE 201, 1, BStBl II 2003, 548).

**24** bb) Der Zweck des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG erfordert vorliegend keine andere, normspezifische Auslegung des Tatbestandsmerkmals der Betriebsveranstaltung.

**25** Die in § 40 Abs. 2 EStG geregelten Pauschalierungsmöglichkeiten dienen vor allem der Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG trägt insbesondere dem Umstand Rechnung, dass der Arbeitgeber bei Betriebsveranstaltungen praktisch keine Möglichkeit hat, die von ihm eingeladenen Arbeitnehmer mit der auf die Zuwendung entfallenden Lohnsteuer zu belasten (vgl. Senatsurteile vom 07.02.1997 - VI R 3/96, BFHE 182, 559, BStBl II 1997, 365; vom 07.11.2006 - VI R 58/04, BFHE 215, 249, BStBl II 2007, 128 und vom 15.01.2009 - VI R 22/06, BFHE 224, 136, BStBl II 2009, 476, unter II.2.d). Die vereinfachte Berechnung mit einem Pauschsteuersatz soll daher übermäßigen Arbeitsaufwand in einer Vielzahl gleichgelagerter Fälle vermeiden.

**26** Die Erwägungen des Senats zur Rechtslage vor der Neuregelung des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a EStG, wonach die Erhebung des Pauschsteuersatzes nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nur bei einer Betriebsveranstaltung, die allen Arbeitnehmern des Betriebs oder Betriebsteils offenstand, in Betracht kam, da der Durchschnittssteuersatz von 25 % die "vertikale Beteiligung" aller Arbeitnehmer sach- und realitätsgerecht abbilde und besteuere (vgl. Senatsurteil vom 15.01.2009 - VI R 22/06, BFHE 224, 136, BStBl II 2009, 476, unter II.2.e), haben in der Gesetzesbegründung keinen Niederschlag gefunden. Es ist daher nichts dafür ersichtlich, dass der Begriff der Betriebsveranstaltung in § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nur normspezifisch und mit einem von der Legaldefinition in § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG abweichenden Inhalt gelten soll. Im Übrigen lässt sich bezogen auf den einzelnen Arbeitnehmer ein Begünstigungszweck des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG jedenfalls insoweit erkennen, als der individuelle Steuersatz den Pauschsteuersatz von 25 % übersteigt (s. HHR/Wagner, § 40 EStG Rz 3).

**27** 2. Das FG ist von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung war daher aufzuheben. Der Senat kann in der Sache entscheiden, da zwischen den Beteiligten zu Recht nicht in Streit steht, dass die beiden hier in Rede stehenden Veranstaltungen, soweit --wie dargelegt-- nicht auf das Offenstehen abzustellen ist, Betriebsveranstaltungen im Sinne des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1a Satz 1 EStG sind. Ebenso wenig ist die Höhe der Sachbezüge, für die der Pauschsteuersatz von 25 % zu erheben ist, streitig. Der Klage ist daher stattzugeben.

**28** 3. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de