

FG Nürnberg
17.4.2008
7 K 106/2007

Verpflegung der Besatzung eines Flusskreuzfahrtschiffes als Arbeitslohn

1. Die unentgeltliche Verköstigung des Personals auf einem Flusskreuzfahrtschiff ist steuerpflichtiger Arbeitslohn (Rn.30). Weder ergibt sich aus dem Umstand, dass die Arbeitsleistung auf einem Schiff zu erbringen ist, eine betriebsfunktionale Zielsetzung des Arbeitgebers, die den Entlohnungscharakter der Verpflegung in den Hintergrund treten ließe (Rn.31) (Rn.32), noch besteht bei Flusskreuzfahrten eine der Hochseeschiffahrt vergleichbare, eine Selbstversorgung der Arbeitnehmer ausschließende betriebsfunktionale Zwangslage.

2. Die Revision wurde zugelassen. Das Beschwerdeverfahren wird unter dem Az. VI R 51/08 als Revisionsverfahren fortgeführt (BFH-Beschluss vom 4.11.2008, Az. VI B 82/08, nicht dokumentiert).

In dem Rechtsstreit...

wegen Lohnsteuernachforderung 2002 bis 2004, Kirchenlohnsteuernachforderung 2002 bis 2004 und Nachforderung Solidaritätszuschlag 2002 bis 2004

hat der 7. Senat des Finanzgerichts Nürnberg aufgrund mündlicher Verhandlung in der Sitzung vom 17.04.2008 für Recht erkannt:

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Klägerin hat die Kosten des Verfahrens zu tragen.

Rechtsmittelbelehrung

...

Tatbestand

Streitig ist die lohnsteuerliche Behandlung der unentgeltlichen Verpflegung der Besatzungsmitglieder eines Flusskreuzfahrtschiffes.

Die Klägerin führt mit gemieteten Schiffen vor allem auf der 2 zwischen 1 und dem Meer grenzüberschreitende Flusskreuzfahrten durch. Dabei stellt sie auf den Schiffen das gesamte technische und überwiegend auch nichttechnische Personal. Dieses erhält während der Kreuzfahrten freie Unterkunft sowie freie Verpflegung.

Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung für den Zeitraum Februar 2002 bis Dezember 2005 stellte der Prüfer fest, dass die unentgeltlich gewährte Verpflegung erst ab 01.01.2005 versteuert worden sei. Er vertrat daher die Auffassung, dass die bis 31.12.2004 unentgeltlich gewährte Verpflegung als Sachbezug der Lohnsteuer unterliege. Die Klägerin stimmte dieser Behandlung zu und beantragte die Pauschalversteuerung mit einem Steuersatz von 25 %.

Das Finanzamt folgte der Auffassung des Prüfers und erließ gegenüber der Klägerin am 25.10.2006 folgenden Nachforderungsbescheid:

Zeitraum	2002	2003	2004	Insgesamt
	Euro	Euro	Euro	Euro
Lohnsteuer	5.690,88	7.380,36	7.558,20	20.629,44
Solidaritätszuschlag	312,99	405,91	415,70	1.134,60
Evang. Kirchensteuer	132,78	172,20	158,72	463,70
Röm.-Kath. Kirchensteuer	265,56	344,40	370,34	980,30
Summe				23.208,04

Der dagegen eingelegte Einspruch blieb ohne Erfolg.

In der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2007 führte das Finanzamt sinngemäß aus, die unentgeltliche Essensgewährung stelle einen geldwerten Vorteil dar. Das Interesse der Arbeitnehmer an einer unentgeltlichen Gemeinschaftsverpflegung trete nicht hinter das betriebliche Interesse der Klägerin, das durch den Betriebsablauf bedingt sei, zurück. Denn die Beschäftigten bräuchten für die Dauer der Kreuzfahrt keine eigenen Mittel für die Ernährung aufzuwenden. Die Besonderheit, dass auf den Kreuzfahrtschiffen keine Möglichkeit der Selbstverpflegung bestehe und deshalb die gesamte Tagesverpflegung bereitzustellen sei, rechtfertige keine andere Behandlung. Eine betriebliche Notwendigkeit, dem Schiffspersonal Mahlzeiten und Getränke zur Verfügung zu stellen, bedeute nicht eine unentgeltliche Verpflegung.

Dagegen hat die Klägerin Klage erhoben.

Sie bringt im Wesentlichen vor, die kostenlose Verpflegung des Schiffspersonals stelle keinen geldwerten Vorteil dar, weil das betriebsfunktionale Interesse der Klägerin gegenüber dem Eigeninteresse der Arbeitnehmer überwiege.

Um die dem Reiseveranstalter gegenüber geschuldeten Reiseleistungen, die einem 5-Sterne-Hotel entsprächen, erfüllen zu können, sei eine entsprechend straffe und bis ins Kleinste ausgearbeitete Organisation für das technische Personal erforderlich. Während der gesamten Reise, die teilweise volle 15 Tage umfasse, arbeite das Personal im Schichtbetrieb auf dem Schiff. Es dürfe während der Reise nicht an Land gehen. Während der Abwesenheit der Passagiere seien die Hauptarbeiten zu erledigen, damit die Passagiere nicht gestört würden. Während der Reise bestehe für das Personal keine Möglichkeit, sich eigenverantwortlich zu verpflegen.

Die für die Essensaufbewahrung und Essenszubereitung zur Verfügung stehenden Räumlichkeiten seien begrenzt. Die geringe Anzahl der vorhandenen Herdplatten zwingt zu einer Einheitsverpflegung der Mannschaft. Die Essenseinnahme erfolge in einem kleinen separaten Raum neben der Küche.

Die Gewährung einer einfachsten Einheitsverpflegung erfolge ausschließlich aus einem zwingenden betrieblichen eigenen Interesse und nicht auf einer bewussten unternehmerischen Entscheidung. Die geringe Werthaltigkeit der Sachzuwendung sei ein entscheidendes Kriterium. So erhielten die Arbeitnehmer keine Verköstigung vom Büfett der Passagiere, sondern eine einheitliche Verköstigung bestehend aus einfachsten Speisen, die schnell und möglichst mit geringen personellem und finanziellem Aufwand zuzubereiten seien. Auf die Essgewohnheiten des aus verschiedenen Ländern stammenden Personals werde keine Rücksicht genommen. Dies wiege um so mehr, als die ausländischen Arbeitnehmer nicht an die deutsche oder österreichische Küche gewöhnt seien. Der Wert der Verpflegung sei gering, weil nur kostengünstige Gerichte angeboten würden. Die Verpflegung bestehe nur aus einfachen Zutaten und absoluten Grundnahrungsmitteln, die die in der Sachbezugsverordnung angesetzten Werte für die Verpflegung kostenmäßig nicht erreichten.

Die Nahrungsaufnahme der Arbeitnehmer sei daher eine betriebsfunktionale Begleiterscheinung aufgrund der zwingend vorgegebenen Arbeitsabläufe. Die Klägerin nehme die Gemeinschaftsver-

pflegung lediglich in Kauf. Das Eigeninteresse der Arbeitnehmer erschöpfe sich bereits darin, überhaupt satt zu werden, um leistungsfähig zu bleiben. Da die Einheitsmahlzeit nicht den individuellen Ansprüchen gerecht werde, sehne sich jeder Arbeitnehmer danach, sich sein Essen eigenverantwortlich selbst zubereiten zu können. Für den Arbeitnehmer liege daher kein Vorteil vor.

Der Frage einer entgeltlichen Verpflegung komme keine Bedeutung zu. Diese theoretische Möglichkeit habe nach der ständigen Rechtsprechung des BFH außer Betracht zu bleiben. Die Rechtsprechung des BFH zur entgeltlichen bzw. verbilligten Abgabe von Mahlzeiten durch den Arbeitgeber, wonach eine einmalige Gewährung anlässlich einer Betriebsveranstaltung kein geldwerter Vorteil sei, der Bezug in Form verbilligter Kantinenessen jedoch schon, sei mit der neuen Rechtsprechung des BFH zur Gestellung von bürgerlicher Einheitskleidung nicht in Einklang zu bringen. Denn der Arbeitnehmer könne die bürgerliche Einheitskleidung dauerhaft tragen und nicht einmalig, so dass abweichend von der BFH-Rechtsprechung ein geldwerter Vorteil für den Arbeitnehmer gegeben sei. Die Verköstigung der Arbeitnehmer durch die Klägerin sei jedoch alternativlos.

Die Rechtsprechung des BFH zur Teilnahme eines Polizeianwärters an der Gemeinschaftsverpflegung sei nicht auf den Streitfall übertragbar, weil es sich bei der Anordnung des Dienstherrn um eine bewusste "unternehmerische" Entscheidung gehandelt habe. Im Streitfall könne eine bewusste Entscheidung nicht getroffen werden, weil der Polizeianwärter auf eine Selbstverpflegung verwiesen werden könne, diese Alternative für die Mannschaft auf dem Schiff jedoch nicht gegeben sei.

Nach der Rechtsprechung des BFH überwiege bei Gestellung einheitlicher bürgerlicher Kleidung das betriebsfunktionale Interesse des Arbeitgebers, obwohl es sich hierbei um eine freie unternehmerische Entscheidung handele, die auch anders hätte getroffen werden können. Deshalb müsse im Streitfall erst recht ein überwiegendes betriebsfunktionales Interesse an der Verpflegung der Mannschaft angenommen werden, weil es keine Entscheidungsmöglichkeit darüber gebe, ob die Klägerin ihre Mannschaft verpflegen möchte oder nicht. Mangels Handlungsalternative komme es im Streitfall auf den (objektiven) Wert der abgegebenen Mannschaftsverpflegung nicht an. Die unentgeltliche Verpflegung führe bei Sondereinsätzen nicht zu einem geldwerten Vorteil, da eine Art Zwangslage bestehe. Diese Zwangslage sei auf dem Kreuzfahrtschiff der betriebsfunktionale Normalfall, so dass auch hier die unentgeltliche Essensabgabe nicht zu geldwertem Vorteil führen könne.

Aufgrund der betriebsfunktionalen Zwangslage führe die Verpflegung in der Hochseeschifffahrt nicht zu einem geldwerten Vorteil, weil die Mannschaft das Schiff während der Reise nicht zur Verpflegung verlassen könne. Dies gelte auch für den Streitfall.

Die Klägerin beantragt,

den Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für die Anmeldezeiträume 2002 bis 2004 vom 25.10.2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 02.01.2007 aufzuheben.

Der Beklagte beantragt,

die Klage abzuweisen.

Er führt aus, bei Abwägung des Interesses des Arbeitnehmers, den Vorteil der Essensgewährung zu erlangen, und des Interesses des Arbeitgebers, durch eine einheitliche Verpflegung diese kostengünstig zu gestalten und die Arbeitsabläufe zu vereinfachen, überwiege das Eigeninteresse des Arbeitnehmers. Dies gelte jedenfalls dann, wenn die Verköstigung regelmäßig verbilligt oder unentgeltlich erfolge. Das betriebsfunktionale Interesse der Klägerin überwiege daher nicht, da eine dauerhafte und keine einmalige Leistung gegeben sei.

Im Gegensatz zu dem von der Klägerin angeführten BFH-Urteil VI R 21/05 sei der geldwerte monatliche Vorteil nicht gering und werde ohne konkreten Anlass und ohne Auswahl der Begünstigten gewährt. Das eigene Interesse der Arbeitnehmer an dem Vorteil der unentgeltlichen Verpflegung trete nicht in den Hintergrund, da sie ausschließlich der Befriedigung des privaten Bedarfs diene.

Entscheidungsgründe

Die Klage ist unbegründet.

Der Beklagte hat zu Recht die unentgeltliche Überlassung der Mahlzeiten als Vorteil in Form eines Sachbezugs i. S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG handelt und der pauschalierten Besteuerung nach § 40 Abs. 2 Nr. 1 EStG unterworfen.

1. Steuerpflichtiger Arbeitslohn ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Arbeitnehmer Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile) zufließen, die "für" seine Arbeitsleistung gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diesem Tatbestandsmerkmal 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. Dagegen sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. In diesem Fall des "ganz überwiegend" eigenbetrieblichen Interesses kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden. Die danach erforderliche Gesamtwürdigung hat insbesondere Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freie oder nur gebundene Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und seine besondere Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu berücksichtigen (ständige Rechtsprechung, vgl. zuletzt BFH-Urteile vom 11.04.2006 VI R 60/02, BFH/NV 2006, 1563; vom 18.08.2005 VI R 32/03, BStBl II 2006, 30; vom 07.07.2004 VI R 29/00, BStBl II 2005, 367).

Dabei besteht eine Wechselwirkung zwischen der Intensität des eigenbetrieblichen Interesses des Arbeitgebers und dem Ausmaß der Bereicherung des Arbeitnehmers. Je höher aus der Sicht des Arbeitnehmers die Bereicherung anzusetzen ist, desto geringer zählt das aus der Sicht des Arbeitgebers vorhandene eigenbetriebliche Interesse (BFH-Urteil vom 11.03.1988 VI R 106/84, BStBl II 1988, 726). Tritt das Interesse des Arbeitnehmers gegenüber dem des Arbeitgebers in den Hintergrund, kann eine Lohnzuwendung zu verneinen sein. Ist aber - neben dem eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgeberseins nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zu Lohnzuwendung (BFH-Urteile in BFH/NV 2006, 1563; vom 02.02.1990 VI R 15/86, BStBl II 1990, 472; vom 11.04.2006 VI R 60/02, BStBl II 2006, 691).

Einnahmen sind alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 bis 4 EStG zufließen (§ 8 Abs. 1 EStG). Wie sich aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 EStG ("Kost") ergibt, rechnet zu den geldwerten Einnahmen grundsätzlich auch die Überlassung von Mahlzeiten.

Eine Ausnahme von dieser Regel kommt nur dann in Betracht, wenn eine Gesamtwürdigung aller Umstände im Einzelfall ergibt, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen für eine Verköstigung seiner Mitarbeiter in seinem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse getätigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1994 VI R 55-56/92, BStBl II 1994, 771).

2. Ausgehend von diesen Grundsätzen sind zwar eigenbetriebliche Interessen der Klägerin für eine unentgeltliche Gewährung der Verpflegung gegeben, diese

überwiegen jedoch nach Würdigung der Gesamtumstände nicht die Interessen des verköstigten Personals.

a) Von entscheidungserheblicher Bedeutung der für den Fall der unentgeltlichen Essensgewährung vorzunehmenden Interessenabwägung ist der Umstand, dass die Nahrungsaufnahme ein allgemeines menschliches Bedürfnis befriedigt und deshalb in aller Regel ein erhebliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers an der unentgeltlichen Zuwendung einer Mahlzeit durch den Arbeitgeber anzunehmen ist (vgl. BFH-Urteil vom 05.05.1994 VI R 55-56/92, BStBl II 1994, 771).

b) Dem Arbeitnehmer wird während der Flusskreuzfahrten dauerhaft und unentgeltlich die volle Verpflegung gewährt, sodass er insoweit keine Vorkehrungen zu treffen hat. Diese Vergünstigung stellt für ihn als Leistungsempfänger neben dem vereinbarten Arbeitslohn einen zusätzlichen materiellen Vorteil dar, der für ihn erfahrungsgemäß einen wesentlichen Aspekt für die Ausübung der beruflichen Tätigkeit ausmacht. Entsprechend wird die unentgeltliche Verköstigung dem Schiffpersonal als Gegenleistung für die Zurverfügungstellung seiner individuellen Arbeitskraft gewährt.

c) Der erkennende Senat folgt zwar insoweit der Klägerin, als sie ausführt, dass eine einheitliche Verköstigung des Schiffpersonals die Einhaltung des straff organisierten Betriebsablaufs während den Flusskreuzfahrten fördere. Dieses Interesse, die Zubereitung und die Einnahme der Mahlzeiten möglichst so zu gestalten, dass dadurch die Arbeitsleistung für den Betrieb sowie die betrieblichen Belange möglichst wenig beeinträchtigt werden, hat auch der einzelne Arbeitnehmer. Darüber hinaus sagt dies nichts darüber aus, ob auch die unentgeltliche Gewährung der Verpflegung selbst im ganz überwiegenden Arbeitgeberinteresse liegt. Dies ist zu verneinen, weil der Vorteil der unentgeltlichen Verpflegung in jedem Fall auch im Interesse desjenigen liegt, der in den Genuss dieses Vorteils gelangt (vgl. BFH-Urteil vom 07.12.1984 VI R 164/79, BStBl II 1985, 164). Die Besonderheit, dass die Arbeitsleistung auf einem Schiff zu erbringen ist, ist kein zwingender Grund dafür, dass die Essensgewährung unentgeltlich zu erfolgen hat. Die Erbringung der konkreten Arbeitsleistung auf dem Schiff hängt grundsätzlich nicht von der Unentgeltlichkeit der Verköstigung des Arbeitnehmers ab.

d) Außerdem sieht der Senat in dem Umstand, dass das Schiffpersonal seine Arbeitsleistung auf dem Schiff zu erbringen hat, keinen außergewöhnlichen Arbeitseinsatz, bei dem der Entlohnungscharakter der überlassenen Speisen in den Hintergrund tritt.

Nach der Rechtsprechung des BFH kann die unentgeltliche Überlassung von Speisen und Getränken anlässlich und während eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes aus durch den Arbeitsablauf bedingten Gründen nicht als Arbeitslohn zu werten sein (z.B. BFH-Urteil vom 04.08.1994 VI R 61/92, BStBl II 1995, 59).

Das Schiffpersonal erbringt während der Flusskreuzfahrten im Schichtbetrieb seine Arbeitsleistung ausschließlich auf dem Passagierschiff. Dort befindet sich sein gewöhnlicher Arbeitsplatz. Dort erfolgt regelmäßig und planmäßig nicht nur während, sondern gerade auch außerhalb der regulären Arbeitszeit die einheitliche Verköstigung des Personals. Die Tätigkeit auf dem Schiff stellt danach für das Personal keinen außergewöhnlichen Arbeitseinsatz i.S. der Rechtsprechung dar. Soweit die Klägerin hierzu ausführt, das Personal dürfe während der bis zu 15 Tagen dauernden Kreuzfahrten das Schiff nicht verlassen, gilt nichts Anderes. Zwar würde für das Personal wegen der vollen Verpflegung durch die Klägerin kein Anlass bestehen, sich selbst zu verpflegen. Doch dieser Regelung steht der vorrangige Vorteil der unentgeltlichen Verköstigung des Personals gegenüber. Soweit nach den Ausführungen der Klägerin diese Regelung dazu dient, dass während des Landgangs der Passagiere das Schiffpersonal ihre Hauptarbeiten erledigt und auch die Arbeiten des technischen Personals ausgeführt werden, glaubt der erkennende Senat dem nicht. Denn die jeweilige Arbeitsleistung wird im Schichtbetrieb erbracht, der nach Überzeugung des Senats auch während der Landgänge der Passagiere eingehalten wird. Somit kann ein Teil des Personals im Rahmen der Freizeitgestaltung das Schiff für Besorgungsgänge verlassen.

Eine betriebsfunktionale Zwangslage, wie sie nach Auffassung der Klägerin in der Hochseeschiffahrt bestehe, ist wegen der regelmäßigen Landgänge der Passagiere und der damit auch für das Schiffspersonal grundsätzlich bestehenden Besorgungsmöglichkeiten im Streitfall nicht erkennbar.

e) Die räumlichen Gegebenheiten auf dem Kreuzfahrtschiff vermögen nach Auffassung des erkennenden Senats kein wesentliches betriebsfunktionales Interesse der Klägerin zu begründen.

Nach den Angaben der Klägervorteiler in der mündlichen Verhandlung besteht eine Schiffsbesatzung aus 40 Personen, die in Vier-Bett-Zimmern untergebracht ist. In der Küche stünde nur eine sehr begrenzte Anzahl von Herdplatten zur Verfügung, sodass für das Schiffspersonal nur eine Einheitsverpflegung hergestellt werden könne. Das Gemeinschaftsessen werde in einem kleinen Raum, in dem nur ein Tisch für sechs Personen stehe, eingenommen. Diese Verhältnisse sprechen nach Auffassung des erkennenden Senats eher gegen als für eine aus betrieblichen Gründen gewährte gemeinschaftliche Verpflegung des Schiffspersonals. Denn aufgrund der sehr beengten Verhältnisse ist es der Klägerin sowohl hinsichtlich des Raumangebots als auch hinsichtlich der Versorgung mit warmen Speisen nur unter großen Anstrengungen möglich, insoweit ihren vertraglichen Verpflichtungen gegenüber den Beschäftigten in angemessener Form nachzukommen.

f) Der Hinweis der Klägerin, wenn die Gestellung von bürgerlicher Kleidung, die nicht so notwendig sei wie das Essen, keinen Arbeitslohn darstelle, müsse dies erst recht für die Essensgewährung gelten, kann nicht überzeugen. Hierbei handelt es sich um verschiedene Sachverhalte, die durchaus auch innerhalb der bürgerlichen Kleidung einer unterschiedlichen Würdigung zugänglich sind (vgl. BFH-Urteile vom 11.02.2006 VI R 60/02, BStBI II 2006, 691; vom 22.02.2005 VI R 21/05, BStBI II 2006, 915). Der von der Klägerin angewandte Erst-Recht-Schluss ist kein geeignetes Mittel, um im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung der Verhältnisse den Entlohnungscharakter der jeweiligen Zuwendung zu ermitteln. Entscheidend sind die Umstände des Einzelfalls.

Ein wesentlicher Unterschied in der Sachverhaltsgestaltung ist bereits darin zu sehen, dass zwar sowohl das Essen als auch die Bekleidung Grundbedürfnisse des Menschen betreffen, das Essen jedoch keinen unmittelbaren Zusammenhang zur beruflichen Tätigkeit aufweist. Der Vorteil, den die unentgeltliche Verköstigung dem Arbeitnehmer bietet, berührt, abgesehen von außergewöhnlichen Betriebsabläufen, dem Grunde nach nicht bereits das betriebliche Interesse des Arbeitgebers. Dagegen weist z.B. die Überlassung von typischer Berufkleidung einen betrieblichen Bezug auf.

Nach allem war die Klage abzuweisen.

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO.