

BFH

15.1.2009

VI R 22/06

Pauschalierung der Lohnsteuer bei Betriebsveranstaltungen - Verfassungskonforme Anwendung des typisierenden Durchschnittssteuersatzes

Eine nur Führungskräften eines Unternehmens vorbehaltene Abendveranstaltung stellt mangels Offenheit des Teilnehmerkreises keine Betriebsveranstaltung i.S. des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG dar. Die Möglichkeit der Lohnsteuer-Pauschalierung mit einem festen Steuersatz von 25 % scheidet aus.

EStG § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2, Abs. 1, § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1

FG Baden-Württemberg vom 23. November 2005 12 K 70/04 (EFG 2006, 1759)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine partnerschaftlich organisierte, international tätige Beratungsgesellschaft. Die Führung des Unternehmens obliegt neben dem Vorstand auch der Gesamtheit der als Arbeitnehmer beschäftigten Partner.

Die Klägerin veranstaltete in den Jahren 1997 bis 2001 verschiedene Partnertreffen mit anschließenden Abendveranstaltungen; Letztere waren zum Teil mit musikalischen und künstlerischen Darbietungen verbunden. Zu einzelnen Veranstaltungen waren auch die Ehegatten der Partner eingeladen. Die Klägerin sah die Abendveranstaltungen als Betriebsveranstaltungen i.S. des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) an. Sie versteuerte deshalb die den Partnern zugeflossenen geldwerten Vorteile pauschal mit einem festen Steuersatz von 25 %.

Im Anschluss an eine Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) die Auffassung, die für die Partner arrangierten Abendveranstaltungen könnten nicht als Betriebsveranstaltungen im genannten Sinne angesehen werden; eine pauschale Besteuerung der geldwerten Vorteile mit einem Steuersatz von 25 % scheidet aus. Aufgrund eines Antrags der Klägerin ermittelte das FA die Lohnsteuer mit einem individuell errechneten Nettopauschsteuersatz und forderte die Lohnsteuer insoweit nach (§ 40 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG). Der dagegen gerichtete Einspruch blieb erfolglos.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2006, 1759 veröffentlichten Gründen ab. Die Auffassung des FA sei zutreffend. Der Begriff der Betriebsveranstaltung sei restriktiv auszulegen. Eine Betriebsveranstaltung liege nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) nur vor, wenn die Teilnahme allen Arbeitnehmern des Betriebs offen stehe (sog. vertikale Beteiligung). Da die Abendveranstaltungen im Streitfall nur für die Führungskräfte der Klägerin bestimmt gewesen seien, liege aufgrund der (horizontalen) Zusammensetzung des Teilnehmerkreises keine Betriebsveranstaltung i.S. des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG vor.

Mit der Revision rügt die Klägerin, die Vorentscheidung verletze materielles Recht. Zur Begründung bringt die Klägerin im Wesentlichen vor, das FG habe den Begriff der Betriebsveranstaltung fehlerhaft ausgelegt. Ob eine Betriebsveranstaltung vorliege, entscheide sich anhand von zwei Kriterien, nämlich nach der Art der Veranstaltung und anhand des teilnehmenden Personenkreises. Eine Veranstaltung, zu der nur die Partner eines Unternehmens zugelassen seien, bewirke keine Privilegierung dieser Personengruppe. Zweck der Veranstaltungen sei es gewesen, solchen Arbeitnehmern (Partnern), die auf einer Ebene zusammenarbeiten müssten, die Gelegenheit

zum Kennenlernen einzuräumen. Damit sollte eine gedeihliche vertrauensvolle Zusammenarbeit über nationale Grenzen hinweg ermöglicht und der Aufbau von Beziehungen gefördert werden. Die Beratungsdienstleistungen, die die Klägerin als Geschäftsgegenstand anbiete, beruhen in großen Teilen nicht mehr auf althergebrachten vertikalen Organisationseinheiten, sondern verlangten im Wirtschaftsleben zunehmend eine horizontale Ausrichtung. Die Klägerin habe entsprechende Fachtagungen, verbunden mit geselligen Abendveranstaltungen, auch für andere Arbeitnehmer-Ebenen des Unternehmens durchgeführt. Es sei deshalb geboten, den Begriff der Betriebsveranstaltung auch aus betriebsfunktionalen Gründen weiterzuentwickeln und die gesetzliche Pauschalierungsmöglichkeit in personeller Hinsicht auch für horizontale Organisationseinheiten zuzulassen.

Die Klägerin beantragt,

das angefochtene Urteil und die Einspruchsentscheidung des FA vom 2. Februar 2004 aufzuheben sowie die Lohnsteuer --unter Abänderung des Nachforderungsbescheids vom 30. Dezember 2002-- um 724 501 DM zu ermäßigen.

Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

1. Die Übernahme der Kosten für die Abendveranstaltungen durch die Klägerin stellt einen geldwerten Vorteil für die Partner (Arbeitnehmer) i.S. des § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG dar.

a) Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter. Sie zielen darauf ab, den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und damit das Betriebsklima zu fördern (z.B. BFH-Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655). Betriebsveranstaltungen liegen deshalb regelmäßig im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führen nicht zu Arbeitslohn. Insbesondere zur Wahrung einer einheitlichen Rechtsanwendung und aus Vereinfachungsgründen hat der BFH jedoch typisierend (in Form einer Freigrenze) 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 der Freigrenze (im Streitfall 200 DM) die Zuwendungen des Arbeitgebers in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren (zuletzt: u.a. BFH-Urteile jeweils vom 16. November 2005 VI R 157/98, BFHE 212, 48, BStBl II 2006, 437; VI R 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442; VI R 118/01, BFHE 212, 55, BStBl II 2006, 444; jeweils m.w.N.).

b) Die Zuwendungen der Klägerin anlässlich der in Rede stehenden Abendveranstaltungen haben die genannte Freigrenze (erheblich) überschritten. Zwischen den Beteiligten besteht deshalb zu Recht kein Streit darüber, dass den teilnehmenden Partnern geldwerte Vorteile (Arbeitslohn) zugeflossen sind.

2. Entgegen der Auffassung der Klägerin liegen die Voraussetzungen des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG, wonach Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen mit einem festen Pauschsatz von 25 % besteuert werden kann, nicht vor.

a) Betriebsveranstaltungen richten sich an die Belegschaft in ihrer Gesamtheit. Es entspricht deshalb ständiger und gefestigter Rechtsprechung des BFH, dass der Begriff der Betriebsveranstaltung i.S. des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nur dann erfüllt ist, wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offen steht; die Begrenzung des Teilnehmerkreises darf sich nicht als Bevorzugung bestimmter Arbeitnehmergruppen erweisen (vgl. BFH-Urteile vom 9. März 1990 VI R 48/87,

BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711 mit Anmerkung in Höchststrichterliche Finanzrechtsprechung -- HFR-- 1990, 627 mit näheren Hinweisen auf die vergleichbare Rechtsprechung des Bundessozialgerichts; vom 4. August 1994 VI R 61/92, BFHE 175, 271, BStBl II 1995, 59; vom 5. März 1976 VI R 76/73, BFHE 118, 434, BStBl II 1976, 392). Der Senat hat diese Anforderung in seinem Urteil in BFHE 175, 271, BStBl II 1995, 59 mit dem Begriff der "vertikalen Beteiligung" umschrieben. Hinsichtlich des Teilnehmerkreises muss folglich sichergestellt sein, dass weder die Stellung des Arbeitnehmers, noch seine Gehalts- bzw. Lohngruppe, die Dauer der Betriebszugehörigkeit oder besondere Leistungen maßgebend sind (s.a. BFH-Urteil vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529).

b) Dem entspricht auch, dass der BFH in ständiger Rechtsprechung solche Veranstaltungen ebenfalls als Betriebsveranstaltungen i.S. des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG anerkannt hat, die für eine Organisationseinheit des Betriebs (etwa einer Filiale, eines Zweigbetriebs oder einer Abteilung) durchgeführt werden, wenn alle Arbeitnehmer der betreffenden Organisationseinheit an der Veranstaltung teilnehmen können (z.B. BFH-Urteil in BFHE 175, 271, BStBl II 1995, 59). Auch hier dürfen Leistungsmerkmale wie etwa Lohngruppe oder Betriebszugehörigkeit nicht als Abgrenzungsmerkmale herangezogen werden (vgl. hierzu Breinersdorfer, in: Kirchhoff/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 19 Rz B 365). Aus diesem Grunde sind sog. Incentive-Veranstaltungen nicht als Betriebsveranstaltungen i.S. des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG anzusehen (vgl. z.B. BFH-Urteil in BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711). Denn sie richten sich nicht an sämtliche Betriebsangehörige, sondern an einen nach gewissen Leistungsmerkmalen bestimmten und damit privilegierten (begrenzten) Kreis von Arbeitnehmern.

c) An dieser Auslegung des Begriffs der Betriebsveranstaltung hält der Senat in Übereinstimmung mit der --soweit ersichtlich-- einhellig zustimmenden Auffassung in der Literatur fest (u.a. Blümich/Thürmer, § 19 EStG Rz 280 Stichwort Betriebsveranstaltungen; Wagner in Herrmann/Heuer/Raupach --HHR--, § 40 EStG Rz 38; HHR/Pflüger, § 19 EStG Rz 227; Küttner/Thomas, Personalbuch 2008, Stichwort Betriebsveranstaltung, Rz 10 ff.; vgl. auch R 19.5 der Lohnsteuer-Richtlinien 2008; Schmidt/ Dreseck, EStG, 27. Aufl., § 40 Rz 13). Sie wird gestützt durch den Umstand, dass --wie nachfolgend ausgeführt-- bei typisierender Betrachtungsweise nur die "vertikale Beteiligung" dem nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG anzuwendenden Pauschsteuersatz entspricht.

d) Die Vorschrift des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG dient der Vereinfachung des Lohnsteuerverfahrens; sie trägt damit insbesondere dem Umstand Rechnung, dass der Arbeitgeber bei Betriebsveranstaltungen praktisch keine Möglichkeit hat, die von ihm eingeladenen Arbeitnehmer mit der auf die Betriebsveranstaltung entfallenden Lohnsteuer zu belasten (vgl. BFH-Urteile vom 7. November 2006 VI R 58/04, BFHE 215, 249, BStBl II 2007, 128; vom 7. Februar 1997 VI R 3/96, BFHE 182, 559, BStBl II 1997, 365). § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG bezweckt aber keine Steuervergünstigung. Die Pauschalbesteuerung mit einem Durchschnittssteuersatz von 25 % ist strukturell vielmehr darauf angelegt, eine einfache und auch sachgerechte Besteuerung von solchen geldwerten Vorteilen zu ermöglichen, die bei der an der Betriebsveranstaltung teilnehmenden Belegschaft im Ganzen -- unter Einbeziehung aller Arbeitnehmer mit unterschiedlichsten Lohngruppen-- anfallen. Der Durchschnittssteuersatz von 25 % bildet insoweit die "vertikale Beteiligung" der Belegschaft an der Betriebsveranstaltung sach- und realitätsgerecht ab.

e) Der Einwand der Klägerin, es handele sich bei ihrem Unternehmen um einen weltweit operierenden Konzern mit einer besonderen Organisationsstruktur, so dass für den Begriff der Betriebsveranstaltung andere Maßstäbe gelten müssten, rechtfertigt nicht die Anwendung des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG. Gleiches gilt für die Ausführungen der Klägerin, die Globalisierung und die Notwendigkeit, Netzwerke über Grenzen hinweg unter bestimmten Arbeitnehmern zu knüpfen, erforderten zusätzlich zu den Fachtagungen zwingend auch die Durchführung geselliger (Abend-) Veranstaltungen. Denn der Klägerin bleibt es naturgemäß zwar unbenommen, solche Veranstaltungen durchzuführen. Aber angesichts des Regelungszwecks des § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG, mit dem Durchschnittssteuersatz von 25 % die "vertikale Beteiligung" aller Arbeitnehmer sach- und realitätsgerecht abzubilden und zu besteuern, kann der Vorteil aus der Teilnahme an --

wie im Streitfall-- lediglich Führungskräften vorbehaltenen geschlossenen Abendveranstaltungen mit der Anwendung des typisierenden Durchschnittssteuersatzes nicht realitätsgerecht erfasst und besteuert werden. Die Pauschalbesteuerung mit einem festen Steuersatz von 25 % anstelle des -- materiell-rechtlich an die individuelle Lohnsteuer der Arbeitnehmer anknüpfenden-- variablen Nettosteuersatzes (§ 40 Abs. 1 EStG) verfehlte in diesem Fall das in Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes verankerte Prinzip der Besteuerung nach der finanziellen Leistungsfähigkeit und das Gebot der Folgerichtigkeit.