

BFH
12.12.2009
VI R 32/08

Übernahme der Mitgliedsbeiträge zum Deutschen Anwaltverein durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn - Eigenbetriebliches Interesse - Revisionsrechtliche Überprüfbarkeit der Gesamtwürdigung der Umstände

Die Übernahme der Beiträge für die Mitgliedschaft einer angestellten Rechtsanwältin im Deutschen Anwaltverein führt zu Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber nicht im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse handelt.

ESTG § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1, § 42d Abs. 1 Nr. 1

Sächsisches FG vom 21. Februar 2008 1 K 1262/07 (EFG 2008, 1551)

Gründe

I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist eine Gesellschaft bürgerlichen Rechts, zu der sich die Rechtsanwälte X und Y in Z zusammengeschlossen haben. Für die angestellte Rechtsanwältin B entrichtete die Klägerin in den Jahren 2004 bis 2006 Beiträge an die Rechtsanwaltskammer in Höhe von jährlich 198 € und an den Deutschen Anwaltverein in Höhe von 225 € (2004), 265 € (2005) und 169 € (2006).

Bei einer Lohnsteuer-Außenprüfung stellte der Prüfer fest, dass die Klägerin die Beiträge nicht als Arbeitslohn beurteilt und daher keinen Lohnsteuerabzug vorgenommen hatte. Aufgrund dieser Feststellungen erließ der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) am 23. Oktober 2006 gegenüber der Klägerin einen Haftungsbescheid über Lohnsteuer und Solidaritätszuschlag in Höhe von insgesamt 559,14 €.

Mit ihrer nach erfolglosem Einspruchsverfahren erhobenen Klage machte die Klägerin geltend, sie habe die Beiträge im eigenbetrieblichen Interesse entrichtet.

Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte 2008, 1551 veröffentlichten Gründen ab.

Mit ihrer Revision wendet sich die Klägerin gegen die Behandlung der Beiträge zum Deutschen Anwaltverein als Arbeitslohn und rügt die Verletzung materiellen Rechts.

Die Klägerin beantragt sinngemäß,

das vorinstanzliche Urteil und den Haftungsbescheid vom 23. Oktober 2006 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 23. Mai 2007 dahingehend zu ändern, dass bei der Bemessung der Haftungssumme Beiträge zum Deutschen Anwaltverein in Höhe von 225 € für 2004, 265 € für 2005 und 169 € für 2006 nicht als Arbeitslohn berücksichtigt werden.

Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

II.

Die Revision der Klägerin ist unbegründet und nach § 126 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) zurückzuweisen. Das FG hat zu Recht entschieden, dass die streitbefangenen Beiträge zum Deutschen Anwaltverein zu Arbeitslohn führen und deshalb der angefochtene Haftungsbescheid auch hinsichtlich der auf diese Beiträge entfallenden Lohnsteuer (zuzüglich Annexsteuern) rechtmäßig ist.

1. Nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er nach § 38 Abs. 3 Satz 1 EStG bei jeder Lohnzahlung vom Arbeitslohn für Rechnung des Arbeitnehmers einzubehalten und nach § 41a Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 EStG abzuführen hat. Hiervon ist im Streitfall --auch nach übereinstimmender Auffassung der Beteiligten-- auszugehen. Insbesondere steht die Ermessensentscheidung des FA, die Klägerin in Haftung zu nehmen, zu Recht außer Streit, nachdem sich die Klägerin nach den Feststellungen des FG mit der Übernahme der Lohnsteuer einverstanden erklärt hat.

2. Die Übernahme der Beiträge für die Mitgliedschaft der von der Klägerin angestellten Rechtsanwältin im Deutschen Anwaltverein führt zu Arbeitslohn.

a) Nach § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG gehören u.a. Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden, zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit. Dem Tatbestandsmerkmal "für" 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 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. 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 Arbeitgebers-- ein nicht unerhebliches Interesse des Arbeitnehmers gegeben, so liegt die Vorteilsgewährung nicht im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und führt zur Lohnzuwendung (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 11. April 2006 VI R 60/02, BFHE 212, 574, BStBl II 2006, 691, m.w.N.; vom 26. Juli 2007 VI R 64/06, BFHE 218, 370, BStBl II 2007, 892; vom 17. Januar 2008 VI R 26/06, BFHE 220, 266, BStBl II 2008, 378).

b) Nach diesen Grundsätzen hat das FG eine Gesamtwürdigung vorgenommen. Es ist dabei zu dem Ergebnis gekommen, dass die Übernahme der Beiträge zum Deutschen Anwaltverein durch die Klägerin auch im eigenen Interesse der angestellten Rechtsanwältin erfolgt und deshalb Arbeitslohn anzunehmen sei. Die Gesamtwürdigung, die revisionsrechtlich nur begrenzt überprüfbar ist (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 10. Februar 2005 VI B 113/04, BFHE 209, 211, BStBl II 2005, 488; vom 10. November 2005 VI B 75/05, BFH/NV 2006, 530; BFH-Urteil vom 12. April 2007 VI R 77/04, BFH/NV 2007, 1643; Gräber/Ruban, Finanzgerichtsordnung, 6. Aufl., § 118 Rz 30; Seer in Tipke/ Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 118 FGO Rz 87, m.w.N.), ist möglich; sie lässt keinen Rechtsfehler erkennen.

Nach den von der Klägerin nicht mit zulässigen und begründeten Verfahrensrügen angegriffenen Feststellungen des FG bietet der Deutsche Anwaltverein seinen Mitgliedern die Förderung und Initiierung des für die Berufsausübung notwendigen Erfahrungs- und Informationsaustausches zwischen den Kollegen durch aktuelle Informationen über verschiedene Werbemaßnahmen und Ser-

vices bis hin zu einem Stellenmarkt und eigenem Rechtsschutz. Darüber hinaus kommen Mitglieder in den Genuss von Rabatten und Sonderkonditionen bei zahlreichen Kooperationspartnern wie Autoherstellern, Hotelketten sowie Bürotechnik- und Telekommunikationsanbietern. Die Satzung nennt als Zweck des Vereins die Wahrung, Pflege und Förderung aller beruflichen und wirtschaftlichen Interessen der Rechtsanwaltschaft und des Anwaltsnotariats, insbesondere durch die Förderung von Rechtspflege und Gesetzgebung, der Aus- und Fortbildung sowie die Pflege des Gemeinsinnes und des wissenschaftlichen Geistes der Rechtsanwaltschaft. Ziel des Vereins ist die Zusammenfassung aller Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte in Deutschland und aller deutschen Rechtsanwältinnen und Rechtsanwälte im Ausland. Nachvollziehbar ist das FG davon ausgegangen, dass diese Feststellungen für ein eigenes Interesse der B an der von der Klägerin finanzierten Mitgliedschaft sprechen.

Zugleich hat das FG den Vortrag der Klägerin als wahr unterstellt, dass durch die Mitgliedschaft der angestellten Rechtsanwältin die Zahl der Mandate erhöht und der Bezug kostenloser, für die Tätigkeit der Klägerin notwendiger Zeitschriften ermöglicht worden sei und die Kosten der Fortbildung reduziert worden seien. Wenn das FG gleichwohl zu dem Schluss gekommen ist, dass das Interesse der B an der Mitgliedschaft im Deutschen Anwaltverein nicht völlig in den Hintergrund getreten sei, ist diese Würdigung jedenfalls möglich. Revisionsrechtlich nicht zu beanstanden ist, wenn sich das FG zur Begründung dieser Auffassung zum einen darauf gestützt hat, dass für einen Rechtsanwalt, insbesondere auch einen Fachanwalt, die Erweiterung des Fachwissens unerlässlich sei und er nur so am Arbeitsmarkt bzw. als Teilhaber oder Inhaber einer Kanzlei bestehen könne. Das FG durfte deshalb auch davon ausgehen, dass Erhaltung und Steigerung der beruflichen Fähigkeiten der B deren weiteres berufliches Fortkommen gefördert haben. Zugleich hat das FG auch das eigenbetriebliche Interesse der Klägerin an der Teilnahme der B an den Fortbildungsveranstaltungen des Deutschen Anwaltvereins, verbunden mit der Möglichkeit, Kontakte zu Berufskollegen anzubahnen und aufrecht zu erhalten, erwogen; den Erwerb von Fortbildungsbescheinigungen und die Mitgliedschaft in verschiedenen Arbeitsgemeinschaften des Deutschen Anwaltvereins hat das FG als vorteilhaft auch für die Erfüllung der Pflichten aus der Tätigkeit als Arbeitnehmerin der Klägerin gesehen. Die vom FG auf dieser Grundlage vorgenommene Gewichtung, nach der das Eigeninteresse der B gleichwohl so schwer wiege, dass es nicht neben dem Interesse der Klägerin in den Hintergrund trete, ist jedenfalls möglich und lässt keinen Rechtsfehler erkennen. Die vom FG herausgearbeiteten eigenbetrieblichen Interessen der Klägerin an der Übernahme der streitbefangenen Beiträge treten gegenüber dem offenkundigen eigenen Interesse der angestellten Rechtsanwältin an der Mitgliedschaft im Deutschen Anwaltverein jedenfalls nicht evident hervor. Die vom FG angestellte Gesamtwürdigung ist daher aus revisionsgerichtlicher Sicht nicht zu beanstanden.

Die Vorentscheidung entspricht auch in ihren Grundannahmen den Urteilen des erkennenden Senats in BFHE 218, 370, BStBl II 2007, 892 (Übernahme der Beiträge zur Berufshaftpflichtversicherung einer Rechtsanwältin durch den Arbeitgeber als Arbeitslohn) und in BFHE 220, 266, BStBl II 2008, 378 (Übernahme der Beiträge zu den Berufskammern durch den Arbeitgeber für Geschäftsführer einer Wirtschaftsprüfungs- und Steuerberatungsgesellschaft als Arbeitslohn). In jenen Fällen war das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Übernahme der Beiträge jeweils noch stärker ausgeprägt als in dem hier zu würdigenden Fall. Gleichwohl hat der Senat auch dort jeweils Arbeitslohn mit der Begründung angenommen, dass das eigenbetriebliche Interesse gegenüber dem Interesse des Arbeitnehmers an der Übernahme der Beiträge in den Hintergrund getreten sei. Erst recht führt die Übernahme von Beiträgen durch den Arbeitgeber zu Arbeitslohn, wenn das eigenbetriebliche Interesse an der Übernahme --wie hier-- von vergleichsweise geringerem Gewicht ist.