Finanzgericht Münster, 15 K 3383/17 L

Datum:	27.11.2018
Gericht:	Finanzgericht Münster
Spruchkörper:	15. Senat
Entscheidungsart:	Urteil
Aktenzeichen:	15 K 3383/17 L
ECLI:	ECLI:DE:FGMS:2018:1127.15K3383.17L.00

Sachgebiet: Finanz- und Abgaberecht

Tenor:

Der Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2014 vom 16.2.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 2.10.2017 wird dahingehend geändert, dass die Lohnsteuer um xxx EUR, der Solidaritätszuschlag um xxx EUR und die Kirchensteuer um xxx EUR herabgesetzt wird.

Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand 1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, welche Aufwendungen der Klägerin (Klin.), die ihr in 2013 für die Durchführung einer Veranstaltung entstanden sind, in die steuerpflichtige Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes in der im Streitjahr geltenden Fassung (EStG) einzubeziehen sind. 2

Die Klin. führte 2013 eine … Party (im Folgenden: Veranstaltung) durch, zu der sie sowohl eigene Arbeitnehmer, als auch ausgewählte Arbeitnehmer verbundener Unternehmen und Arbeitnehmer selbstständiger Einzelhändler einlud, welche sich zuvor besonders um die Umsetzung des von ihr ausgegebenen Jahresmottos bemüht hatten. Für die Durchführung der Veranstaltung wandte sie insgesamt xxx EUR einschließlich Umsatzsteuer (USt) auf. Im Einzelnen gliederten sich diese Aufwendungen nach den Feststellungen der Lohnsteuer(LSt)-Außenprüfung wie folgt auf: 3

Zweck der Aufwendungen	**Aufwendungshöhe inkl. USt**

4

Anmietung Toilettencontainer	
Ausstattung und Dekoration	
Entleerung Toilettentank	
Anmietung Halle	
Technikausstattung	
Garderobencontainer	
Reisekosten von Veranstaltungsteilnehmer (Bus)	
Mobiliar	
Werbemittel	
Künstler	
Künstler	
GEMA für Musiknutzung	
Catering	
Crewcatering	
Hotelzimmer Crew	
Hotelzimmer Crew und Künstler	
Gesamt:	

Die mit der Durchführung dieser Veranstaltung verbundenen Zuwendungen an die Teilnehmer hatte die Klin. zunächst nicht versteuert. Nach den im Prüfungsbericht vom 20.1.2017 getroffenen Prüfungsfeststellungen, auf welche wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, handelte es sich bei der Veranstaltung um eine lohnsteuerauslösende Zuwendung der Klin. an die Teilnehmer. Im Hinblick auf diese Veranstaltung stellte die Klin. einen Antrag auf pauschalierte Versteuerung der im Rahmen der Veranstaltung den Teilnehmern gewährten Sachzuwendungen nach § 37b EStG. 5

Der Beklagte (Bekl.) setzte unter Bezugnahme auf den o.g. Prüfungsbericht, der weitere, durch die Klin. nicht angegriffene Feststellungen enthält, und unter Aufhebung des Vorbehalts der Nachprüfung durch Nachforderungsbescheid vom 16.2.2017 LSt zzgl. Solidaritätszuschlag (SolZ) und Kirchensteuer (KiSt) i.H.v. insgesamt xxx EUR fest, wobei ein Betrag i.H.v. xxx EUR auf die vorliegend strittige 6

Veranstaltung entfiel. Er ermittelte bei Anwendung des § 37b EStG die insoweit anfallende LSt (xxx EUR) zzgl. SolZ (xxx EUR) und KiSt (xxx EUR) unter Einbeziehung der Gesamtkosten der Veranstaltung i.H.v. xxx EUR in die Bemessungsgrundlage.

Den hiergegen gerichteten Einspruch der Klin. wies der Bekl. durch Einspruchsentscheidung vom 2.10.2017 als unbegründet zurück. 7

Daraufhin hat die Klin. die vorliegende Klage erhoben. 8

Zur Begründung führt sie aus: Unstreitig habe der Veranstaltung für die teilnehmenden Personen jedenfalls auch ein privater Charakter innegewohnt, so dass Teile der Veranstaltung einen Sachbezug für die Teilnehmer darstellten und insoweit die pauschalierte Einkommensteuer (ESt) bei Sachzuwendungen nach § 37b EStG Anwendung finden müsse. Der Bekl. habe aber fälschlicherweise bei der Würdigung der Veranstaltung nach § 37b EStG sämtliche Aufwendungen der Klin. in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalierung nach § 37b EStG einbezogen. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofes (BFH) seien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage jedoch nur solche Sachzuwendungen zu berücksichtigen, die betrieblich veranlasste Zuwendungen an die Veranstaltungsteilnehmer darstellten (BFH-Urteil vom 16.10.2013 VI R 57/11, Sammlung der Entscheidungen des BFH -BFHE- 243, 237; Bundessteuerblatt - BStBl- II 2015, 457). Im Umkehrschluss bedeute dies, dass nur Zuwendungen in die Bemessungsgrundlage der Versteuerung nach § 37b EStG einfließen könnten, die – spiegelbildlich – beim Empfänger zu steuerpflichtigen Einkünften führten. Entsprechend der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur lohnsteuerlichen Behandlung von Betriebsveranstaltungen stellten nur solche Kosten einen steuerpflichtigen Sachbezug dar, die der grundsätzlich steuerbaren Veranstaltung unmittelbar zuzurechnen seien. Nur Leistungen, die für die Teilnehmer einen marktgängigen Wert darstellten, seien geeignet, steuerpflichtige Zuwendungen darzustellen. Demgegenüber hätten Aufwendungen für die Ausgestaltung einer Veranstaltung (sog. Kosten des äußeren Rahmens) bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage außer Ansatz zu bleiben. Als Bemessungsgrundlage des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG seien aus diesem Grund ebenfalls nur solche Aufwendungen zu berücksichtigen, die einen marktgängigen Wert hätten, also von den Teilnehmern unmittelbar hätten konsumiert werden können (BFH-Urteile vom 16.5.2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015,186; vom 12.12.2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44, Höchstrichterliche Finanzrechtsprechung – HFR - 2013, 305 , m.w.N.). Nach diesen Grundsätzen, die nicht nur auf die Versteuerung von Betriebsveranstaltungen, sondern auch auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG Anwendung finden müssten, stellten insbesondere die Kosten für die Anmietung und Entleerung der Toilettencontainer, die Ausstattung und Dekoration, die Anmietung der Veranstaltungshalle, Technikausstattung und Garderobencontainer, die Kosten des Bustransfers einiger Veranstaltungsteilnehmer sowie für Mobiliar und Werbemittel solche des äußeren Rahmens dar und seien bei der Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG außer Ansatz zu lassen. Von einer vollständigen Marktgängigkeit ihrer Zuwendungen wäre nur auszugehen gewesen, sofern sie die Veranstaltung nicht selbst durchgeführt, sondern Tickets für eine von einem kommerziellen Anbieter durchgeführte Veranstaltung erworben und an die eigenen Mitarbeiter sowie die Mitarbeiter verbundener Unternehmen weitergereicht hätte. Dies müsse insbesondere gelten, da für sie, die Klin., im Vorfeld der Veranstaltung nicht sicher absehbar gewesen sei, wie viele Personen 9

der Einladung zur Teilnahme an der Veranstaltung folgen würden. Ein voller Ansatz aller Kosten für die Durchführung der Veranstaltung bei Ermittlung der Bemessungsgrundlage komme zudem nicht in Betracht, da der gesamten Veranstaltung eine Prägung durch das Firmenmotto innegewohnt habe. Wenn überhaupt seien die streitigen Aufwendungen nur zum Teil in die Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt einzubeziehen. Diese sei deshalb im vorliegenden Fall um die auf die o.g. Aufwendungen entfallenen Beträge i.H.v. xxx EUR zu reduzieren. Der Bekl. könne danach ausgehend von einer Bemessungsgrundlage i.H.v. xxx EUR für die Veranstaltung nur die folgenden Beträge nachfordern:

LSt:	
KiSt:	
SolZ:	
Gesamt:	

10

Die Klin. beantragt, 11

den Nachforderungsbescheid über LSt für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2014 vom 16.2.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Bekl. vom 2.10.2017 dahingehend zu ändern, dass die LSt um xxx EUR, der Solidaritätszuschlag um xxx EUR und die Kirchensteuer um xxx EUR herabgesetzt wird, 12

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 13

Der Bekl. beantragt, 14

die Klage abzuweisen, 15

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 16

Zur Begründung verweist er auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung. Zu Recht seien danach entsprechend der im Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 19.5.2015 (IV C 6-S 2297-b/14/10001, BStBl I 2015, 468, Tz. 13f.) enthaltenen Rechtsauffassung die Aufwendungen der Klin. für die Durchführung der Veranstaltung in voller Höhe der Pauschalversteuerung nach § 37b EStG unterworfen worden. Bemessungsgrundlage im Sinne des § 37b Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 EStG seien sämtliche Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich der USt. Ausnahmen hiervon seien gesetzlich nicht vorgesehen und deshalb für den vorliegenden Fall auch nicht anzunehmen. Die seitens der Klin. zitierte Rechtsprechung des BFH zur Beschränkung der sachlohnbegründenden Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen lasse sich vor dem Hintergrund dieser ausdrücklichen Regelung nicht auf die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG übertragen. 17

Wegen der weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird auf den Inhalt der Gerichtsakte und die beigezogenen Verwaltungsvorgänge des Bekl. Bezug genommen. 18

Entscheidungsgründe 19

I. Die zulässige Klage ist in dem sich aus dem Tenor ergebenen Umfang begründet, im Übrigen ist sie unbegründet. 20

Der Nachforderungsbescheid über LSt für den Zeitraum 1.1.2011 bis 31.12.2014 vom 16.2.2017 in Gestalt der Einspruchsentscheidung des Bekl. vom 2.10.2017 ist nur insoweit rechtswidrig und verletzt die Klin. in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung -FGO-), als er den Betrag von xxx EUR übersteigt; im Übrigen ist er rechtmäßig. 21

Bis auf die Aufwendungen für Werbemittel i.H.v. xxx EUR, auf welche Lohnsteuer i.H.v. xxx EUR, KiSt i.H.v. xxx EUR und SolZ i.H.v. xxx EUR entfallen, sind die Aufwendungen für die Durchführung der Veranstaltung in voller Höhe in die Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt nach § 37b EStG einzubeziehen. 22

Nach § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG können Steuerpflichtige die ESt 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; dies gilt gemäß § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit sie nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Die Anwendung des o.g. Pauschsteuersatzes scheidet gemäß § 37b Abs. 2 Satz 2 Hs. 1 EStG unter anderem dann aus, wenn ein Anwendungsfall von § 40 Abs. 2 EStG gegeben ist. 23

1. Soweit die Klin. eigenen Arbeitnehmern die Teilnahme an der Veranstaltung ermöglicht hat, ist der Anwendungsbereich des § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG, im Hinblick auf die übrigen Veranstaltungsteilnehmer der Anwendungsbereich des § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG eröffnet. Insbesondere ist die Anwendung der Pauschalversteuerung der Zuwendungen an die eigenen Arbeitnehmer nach § 37b Abs. 2 Satz 1 EStG auch nicht nach den §§ 37b Abs. 2 Satz 2 Hs. 1, 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG ausgeschlossen, da die Veranstaltung keine Betriebsveranstaltung im Sinne der letztgenannten Vorschrift darstellt. Eine Veranstaltung qualifiziert nach der höchstrichterlichen Rechtsprechung nämlich nur dann als Betriebsveranstaltung, sofern sie der gesamten Belegschaft unabhängig von der Dauer der Betriebszugehörigkeit sowie der Stellung und Leistung im Betrieb angeboten wird (BFH-Urteil vom 16.5.2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186), was im Hinblick auf die streitgegenständliche Veranstaltung, zu welcher nicht alle Mitarbeiter, sondern nur ausgewählte Mitarbeiter, die sich besonders um die Umsetzung des Unternehmensmottos bemüht und dabei hervorgetan hatten, eingeladen waren, nicht der Fall war. 24

2. Die Durchführung der Veranstaltung und die hierdurch erfolgten Zuwendungen an die Teilnehmer sind durch den Betrieb der Klin. veranlasst, denn die Veranstaltung sollte eine Belohnung für die gelungene Umsetzung des Jahresmottos sein. 25

3. Die Pauschalierung der ESt nach § 37b EStG erfasst jedoch nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der ESt zur Wahl. Das folgt aus dem 26

Wortlaut des § 37b EStG sowie aus rechtssystematischen Gründen und aus der Einordnung des § 37b EStG in das Gesamtgefüge des EStG (BFH-Urteil vom 16.10.2013 VI R 57/11, BFHE 243, 237, BStBl II 2015, 457).

Da zu der Veranstaltung sowohl eigene Arbeitnehmer der Klin., als auch ausgewählte Arbeitnehmer verbundener Unternehmen und Arbeitnehmer selbstständiger Einzelhändler eingeladen waren, kommt vorliegend eine Pauschalierung insoweit in Betracht, als die Teilnehmer als Zuwendungsempfänger einkommensteuerpflichtige Einkünfte (hier: aus nichtselbständiger Arbeit) erzielt haben. 27

a) Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger Arbeit neben Gehältern und Löhnen auch andere Bezüge, unabhängig davon, ob sie durch den Arbeitgeber oder einen Dritten gewährt werden (BFH-Urteil vom 28.2.2013 VI R 58/11, BFHE 240, 345, BStBl II 2013, 642). Arbeitslohn im Sinne von § 19 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG sind nach § 2 Abs. 1 der LSt-Durchführungsverordnung -LStDV- alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen; dabei ist unerheblich, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form die Einnahmen gewährt werden. Einnahmen sind nach § 8 Abs. 1 EStG alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen und dem Steuerpflichtigen im Rahmen einer der Einkunftsarten des § 2 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 – 7 EStG zufließen. 28

In Ausnahme zu den o.g. Grundsätzen stellen nach ständiger Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile vom 16.10.2013 VI R 78/12, BFHE 243, 242, BStBl II 2015, 495; vom 7.7.2004 VI R 29/00, BFHE 208, 104; BStBl II 2005, 367; vom 30.5.2001 VI R 177/99, BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671) solche durch einen Arbeitgeber gewährten Vorteile keinen Arbeitslohn dar, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt werden. Von einem derartigen ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse ist auszugehen, wenn der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht und ein mögliches eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden kann (BFH-Urteile vom 16.10.2013 VI R 78/12, BFHE 243, 242, BStBl II 2015, 495; vom 5.9.2006 VI R 65/03, BFHE 214, 566, BStBl II 2007, 312) bzw. sich die Zuwendung als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung darstellt, was unter Würdigung insbesondere von Anlass, Art und Höhe des Vorteils, Auswahl der Begünstigten, freier oder nur gebundener Verfügbarkeit, Freiwilligkeit oder Zwang zur Annahme des Vorteils und der besonderen Geeignetheit für den jeweils verfolgten betrieblichen Zweck zu beurteilen ist (BFH-Urteil vom 22.6.2006 VI R 21/05, BFHE 214, 252, BStBl II 2006, 915). Diese Voraussetzungen sind nach ständiger höchstrichterlicher Rechtsprechung im Falle von Betriebsveranstaltungen im Sinne von § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG (vgl. dazu I.1.a)) erfüllt, wenn nicht die Aufwendungen für Durchführung solcher Veranstaltungen den üblichen Rahmen überschreiten (BFH-Urteile vom 16.11. 2005 VI R 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006 442; vom 22. 3. 1985 VI R 82/83, BFHE 143, 550, BStBl II 1985, 532; siehe hierzu auch die Übersicht von *Heger*, Der Betrieb -DB- 2014, S. 1277ff.). 29

b) Die den Teilnehmern der Veranstaltung gewährten Leistungen stellen vorliegend bei diesen Arbeitslohn dar. Denn der Veranstaltung wohnte - was im Übrigen zwischen den Beteiligten auch unstreitig ist - kein ganz überwiegend eigenbetriebliches Interesse der Klin. inne. Die Möglichkeit der Teilnahme an der Veranstaltung stellte sich für die Teilnehmer nämlich nicht als bloßer Reflex ihrer nichtselbstständigen Tätigkeit für die Klin. bzw. die mit ihr verbundenen 30

Unternehmen dar, sondern war gerade Belohnung ihrer besonderen Bemühungen um die Umsetzung des Jahresmottos der Klin.

4. Bemessungsgrundlage der pauschalen ESt, die nach § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG abgeltende Wirkung im Hinblick auf die Besteuerung der Zuwendungen beim Zuwendungsempfänger hat, sind nach § 37b Abs. 1 Satz 2 Hs. 1 EStG die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich der USt. 31

a) Vor dem Hintergrund des Wortlauts der Regelung des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG wird seitens der Finanzverwaltung die Auffassung vertreten, dass in die Bemessungsgrundlage alle tatsächlich angefallenen Aufwendungen des Veranstalters einzubeziehen seien, die der Veranstaltung direkt zugeordnet werden können, also beispielsweise Aufwendungen für Musik, künstlerische und artistische Darbietungen und Aufwendungen für den äußeren Rahmen wie die Raummiete oder die Beauftragung eines Eventmanagers (BMF-Schreiben vom 19.5.2015 IV C 6-S 2297-b/14/10001, BStBl I 2015, 468, Tz. 13f.). Dieser Auffassung wird - vereinzelt - auch im Schrifttum mit Verweis auf den Wortlaut von § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG gefolgt (*Niermann*, DB 2015, 1242ff.). 32

b) Mit Verweis auf die Rechtsprechung des BFH, nach welcher die Annahme nach § 37b EStG berücksichtigungsfähiger Zuwendungen das Erwachsen steuerpflichtiger Einkünfte beim Zuwendungsempfänger voraussetzt, wird innerhalb des Schrifttums demgegenüber eine einschränkende Auslegung des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG unter Übertragung der BFH-Rechtsprechung bezüglich der bei der Durchführung von Betriebsveranstaltungen gewährten Zuwendungen auch auf inhaltlich vergleichbare Veranstaltungen befürwortet (*Albert*, Finanzrundschau -FR- 2013, 1071; *Bechthold*, Betriebsberater -BB- 2015, 2266ff.; *Ettlich* in Blümich, EStG, § 37b Randziffer -Rz.- 61; *Lingemann* in: Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, 288. Lieferung 10.2018, § 37b EStG; Rz. 18; *v. Wolfersdorff*, DB 2018, 1103 -1107). Ausgangspunkt dieser Rechtsprechung zu den - vorliegend unstrittig nicht gegebenen - Betriebsveranstaltungen ist die Überlegung, dass die für eine Betriebsveranstaltung aufgewendeten Kosten des Veranstalters grundsätzlich einen Anhaltspunkt für die Höhe des beim Arbeitnehmer ankommenden Vorteils geben, soweit den Aufwendungen Leistungen gegenüberstehen, die geeignet sind, beim Teilnehmer überhaupt einen geldwerten Vorteil auszulösen. Hiervon ist nach der Rechtsprechung des BFH jedoch nur auszugehen, wenn Leistungen erbracht werden, die einen marktgängigen Wert haben, also typischerweise nur im Falle von konsumierbaren Leistungen des Veranstalters, wohingegen Aufwendungen für die Ausgestaltung der Veranstaltung - also solche des „äußeren Rahmens“ - bei der Gesamtkostenermittlung grundsätzlich außer Ansatz zu lassen sind, da sie bei den Teilnehmern keinen unmittelbaren Wertzugang bewirken (BFH-Urteile vom 16.5.2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015,186; vom 12.12.2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44,HFR 2013, 305 m.w.N.). 33

5. Die Aufwendungen der Klin. für die durch sie in 2013 durchgeführte … Party sind, soweit sie nicht die Kosten für Werbemittel betreffen, in voller Höhe, also mit insgesamt xxx EUR in die Bemessungsgrundlage nach § 37b EStG einzubeziehen. 34

Der Bekl. hat zu Recht die streitgegenständlichen Aufwendungen für die Organisation und Durchführung der Veranstaltung i.H.v. xxx EUR in die Bemessungsgrundlage für die Pauschalversteuerung nach § 37b EStG einbezogen. 35

a) Dabei geht der erkennende Senat davon aus, dass sich die unter I.4.b) dargestellten, von der Rechtsprechung des BFH für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen entwickelten Grundsätze auf die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG entsprechend übertragen lassen. 36

Da § 37b EStG den pauschalierten Steuerabzug auf Ebene des Zuwendenden zum Gegenstand hat, kann aus Sicht des erkennenden Senats Steuerobjekt eines - wenn auch pauschalierten - Steuerabzuges nur dasjenige sein, was auch auf Ebene des Empfängers als Steuerobjekt in Betracht kommt. Würden nämlich Aufwendungen des Zuwendenden, die auf Ebene des Zuwendungsempfängers keine (steuerpflichtigen) Zuwendungen darstellen, in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG einfließen, würde dies eine über § 2 Abs. 1 Nr. 1 bis 7 EStG hinausgehende Erweiterung der sachlichen Steuerpflicht beinhalten und nicht - entsprechend der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteil vom 16.10.2013 VI R 57/11, BFHE 243, 237, BStBl II 2015, 457, unter I.1.d)) lediglich eine besondere Erhebungsform der ESt darstellen (*Albert*, FR 2013, 1071; *Bechthold*, BB 2015, 2266ff.; *v. Wolfersdorff*, DB 2018, 1103, 1107). Dieses Ergebnis widerspräche nach Auffassung des erkennenden Senats auch der durch den Gesetzgeber in § 37b Abs. 3 Satz 1 EStG abgebildeten Korrespondenz der durch den Zuwendenden - mit Abgeltungswirkung - pauschal versteuerten Sachzuwendungen mit den insoweit bei der Ermittlung der Einkünfte außer Ansatz bleibenden Zuwendungen auf Ebene des Empfängers. Nach Auffassung des erkennenden Senats lassen sich daher die o.g., zum Wertansatz der durch Betriebsveranstaltungen gewährten Zuwendungen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG durch den BFH entwickelten Grundsätze auf die Ermittlung der Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG übertragen, da für eine Einbeziehung von Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach den dargestellten Grundsätzen dem Zuwendungsempfänger überhaupt ein - wenn auch nur mit geringem Wert anzusetzender – vermögenswerter Vorteil erwachsen muss. Darüber hinaus ist für den erkennenden Senat auch kein Grund ersichtlich, weshalb die für Betriebsveranstaltungen entwickelten Grundsätze nicht auch auf inhaltsgleiche sonstige Veranstaltungen jedenfalls entsprechend anwendbar sein sollten, sofern diese allein nur deshalb nicht als Betriebsveranstaltung zu qualifizieren sind, weil sie an einen ausgewählten Teilnehmerkreis gerichtet sind (so auch *Albert*, FR 2013, 1071). 37

Zu einem anderen Ergebnis kann - entgegen der Rechtsauffassung des Bekl. - aus Sicht des erkennenden Senats auch nicht der Wortlaut des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG veranlassen, welcher als Bemessungsgrundlage „*die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich USt*“ nennt (anders aber *Niermann*, DB 2015, 1242ff.). Denn die derart legal definierte Bemessungsgrundlage kann nur in Bezug zum Steuerobjekt nach Satz 1 der Vorschrift verstanden werden und aus diesem Grund nur insoweit greifen, als überhaupt Zuwendungen vorliegen, für welche § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG den Steuerabzug anordnet (so auch *Ettlich* in Blümich, EStG, § 37b Rz. 61). Die gesetzliche Regelung des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG soll den Kreis der nach Satz 1 erfassten Zuwendungen nicht erweitern, sondern zielt nach dem Verständnis des erkennenden Senats vielmehr darauf ab, aus Vereinfachungsgründen den beim Zuwendenden entstandenen - und aus diesem Grund bereits bezifferbaren - Aufwand und nicht den erst noch zu ermittelnden Wert beim Zuwendungsempfänger zur Grundlage der pauschalierten Besteuerung zu machen. 38

b) Hiervon ausgehend sind im vorliegenden Fall - mit Ausnahme der Kosten der Klin. für Werbemittel in Höhe von xxx EUR – sämtliche streitgegenständliche Kosten 39

in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG einzubeziehen, da sie auf Seiten der Veranstaltungsteilnehmer zu einem geldwerten Vermögensvorteil geführt haben.

Angesichts der Besonderheiten des vorliegenden Falles - insbesondere der Form der streitgegenständlichen Veranstaltung - sind die Voraussetzungen für das Ausscheiden der durch die Klin. als Kosten des äußeren Rahmens bezeichneten Aufwendungen aus der steuerlichen Bemessungsgrundlage nicht gegeben. Denn Ausgangspunkt der BFH-Rechtsprechung, wonach bei der Beurteilung von Zuwendungen anlässlich einer Betriebsveranstaltungen Kosten für den äußeren Rahmen nicht einzubeziehen sind, war eine Bewertungsunsicherheit im Hinblick auf Zuwendungen für solche Veranstaltungen, die in ihrer Form nicht -„*als Paket*“- am Markt angeboten werden (z.B. eine Jubiläumsfeier, vgl. insoweit auch die Ausführungen von *Heger*, DB 2014, 1277, 1279). Während bei marktgängigen Leistungen die Aufwendungen für Organisation, Gestaltung und Miete in den (End-)Preis einfließen (vgl. Urteil des Finanzgerichts -FG- Köln vom 22.2.2018 1 K 3154/15, Entscheidungen der Finanzgerichte -EFG- 2018, 1133; so im Ergebnis auch *Eisgruber* in Kirchhof, EStG, 16. Auflage, § 19 Rz. 78 „Betriebsveranstaltung“), lässt sich ein derartiger Rückschluss bei solch marktfremden Veranstaltungen, die der BFH nach dem Verständnis des erkennenden Senats im Rahmen seiner Urteile zu Betriebsveranstaltungen (BFH-Urteile vom 16.5.2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015,186; vom 12.12.2012 VI R 79/10, BFHE 240, 44, HFR 2013, 305 m.w.N.) im Blick hatte, nicht ohne weiteres ziehen (so ebenfalls *Heger*, DB 2014, 1277, 1280), was nach der BFH-Rechtsprechung dazu führt, dass bestimmten, die Ausgestaltung einer nicht marktgängigen Veranstaltung betreffenden Aufwendungen keine Zuwendungen auf Ebene der Veranstaltungsteilnehmer gegenüberstehen, weshalb diese Aufwendungen nicht in die steuerliche Bemessungsgrundlage einfließen. 40

Die streitgegenständliche Veranstaltung stellt jedoch keine solch marktfremde Veranstaltung dar. Denn bei dieser sog. … Party handelt es sich schon hinsichtlich der Veranstaltungsform - im Unterschied zu beispielsweise der Jubiläumsfeier eines Unternehmens - um eine Veranstaltung marktgängiger Art, die nach allgemeiner Lebenserfahrung und Verkehrsauffassung nicht nur durch die Klin., sondern auch andere Anbieter, insbesondere Diskotheken, gegen Zahlung eines Eintritts- oder Ticketpreises und im Wettbewerb mit anderen Veranstaltern angeboten wird. Bei marktgängigen Produkten muss der Letztverbraucher grundsätzlich alle Aufwendungen -mittelbar- tragen, welche der jeweilige Anbieter im Hinblick auf das Produkt tätigt und in den Verkaufspreis einkalkuliert (vgl. FG Köln, Urteil vom 22.2.2018 1 K 3154/15, EFG 2018, 1133; so im Ergebnis auch *Eisgruber* in Kirchhof, EStG, 16. Auflage, § 19 Rz. 78 „Betriebsveranstaltung“). Deshalb ist der vorliegende Fall der eigenständigen Organisation einer marktgängigen Veranstaltung für Zwecke der Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG - jedenfalls aus Sicht des Zuwendungsempfängers - nicht anders zu behandeln als der Fall des „Einkaufes“ einer Gesamtveranstaltung bzw. des Erwerbs eines Ticketkontingents für eine von einem externen Anbieter organisierten Veranstaltung mit darauffolgender Weitergabe der Karten an die eigenen Mitarbeiter und Mitarbeiter verbundener Unternehmen. 41

Ein anderer bzw. dritter Veranstalter oder Ticketanbieter würde die der Klin. entstandenen Kosten, jedenfalls soweit sie nicht Aufwendungen für Werbemittel betreffen, in den Verkaufspreis für die Eintrittskarten zu einer vergleichbaren Veranstaltung einkalkulieren. So fallen Kosten für den Vorhalt und den Betrieb 42

sanitärer Anlagen und Garderoben, für die Anmietung und sowohl dekorative, als auch technische Ausstattung von Veranstaltungsräumlichkeiten und für Mobiliar zur Überzeugung des Senats für einen jeden potentiellen Ausrichter einer … Party an und sind - aus Sicht eines Teilnehmers - Bestandteil der Bemessung des Eintrittspreises für eine derartige Veranstaltung. Hinsichtlich der diese Positionen betreffenden Aufwendungen ist dem erkennenden Senat weder aus dem Vortrag der Beteiligten, noch aus den vorliegenden Unterlagen ersichtlich, dass diese Aufwendungen - anders als die Aufwendungen für Werbemittel (dazu unter I.5.c)) - der Veranstaltung eine das Firmenmotto der Klin. unterstützende Prägung gegeben haben. Gleiches gilt aus Sicht des erkennenden Senats für die Reisekosten, die - vorliegend nur einzelnen - Teilnehmern im Hinblick auf ihre Teilnahme an der Veranstaltung entstanden wären und vom Veranstalter - hier der Klin. - getragen wurden, da diese Kosten keine beruflich veranlassten Reisekosten (so aber BFH-Urteil vom 16.5.2013 VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015,186, Rz. 26 im Hinblick auf Fahrtkosten - aller Veranstaltungsteilnehmer – für die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung), sondern private Kosten dieser Teilnehmer gewesen wären. Der Hinweis der Klin., ein marktgängiger Preis für die gewährten Zuwendungen lasse sich bereits deshalb nicht ermitteln, weil im Zeitpunkt des Entstehens der Aufwendungen unklar gewesen sei, wie viele Personen tatsächlich der Einladung zu der Veranstaltung folgen würden, kann zu keinem anderen Ergebnis führen. Denn einem Ausfallrisiko wäre ein jeder dritter (kommerzieller) Anbieter ebenfalls ausgesetzt gewesen und hätte dieses in die eigene Preiskalkulation einbezogen. Überdies führt bei einem Abstellen auf die Höhe der Aufwendungen des Veranstalters für die Bemessung der Besteuerungsgrundlage eine variierende Anzahl an Teilnehmern zwar zu einer unterschiedlichen Zuwendungshöhe (BFH-Urteil vom 16.5.2013 VI R 7/11, BFHE 241, 525, BStBl II 2015, 189); zur Überzeugung des Senats ist dies jedoch im Hinblick auf die Pauschalbesteuerung nach § 37b EStG ohne Belang (sofern hierdurch nicht die absolute Grenze von 10.000 EUR für die einzelne Zuwendung überschritten wird, vgl. § 37b Abs. 2 Satz 3 Nr. 2 EStG), da diese nach den dargestellten Grundsätzen allein das Erwachsen (irgend-)eines steuerpflichtigen Vermögensvorteils auf Ebene des Zuwendungsempfängers voraussetzt, als Anknüpfungspunkt für die Höhe der Steuerabzuges aber nicht auf den – möglicherweise mit Anzahl der Teilnehmer variierenden - Wert der Zuwendung, sondern nach der ausdrücklichen gesetzlichen Regelung in § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG auf die diesen Zuwendungen zuzuordnenden Aufwendungen des Veranstalters einschließlich der USt abstellt.

Die Teilnehmer der Veranstaltung haben sich die o.g., in einen potentiellen Eintrittspreis eines Drittanbieters einfließenden Kosten durch die Möglichkeit der kostenfreien Teilnahme an der streitgegenständlichen Veranstaltung erspart. 43

c) Die über den Betrag von xxx EUR hinausgehende Einbeziehung der Aufwendungen der Klin. in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG erfolgte demgegenüber zu Unrecht, weshalb der streitgegenständliche Nachforderungsbescheid insoweit zu ändern ist. 44

Der erkennende Senat vertritt die Auffassung, dass die vorstehenden Erwägungen unter I.5.b) im Hinblick auf die Kosten für Werbemittel i.H.v. xxx EUR nicht gelten können. Diese Aufwendungen sind daher nicht in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG einzubeziehen. 45

Denn der Einsatz von Werbemitteln des Veranstalters - hier der Klin. - stellt aus Sicht des Veranstaltungsteilnehmers keinen geldwerten Vorteil und damit keine 46

Zuwendung an ihn dar. Kosten der Eigenwerbung sind aus Sicht eines Veranstalters im Hinblick auf die eigene Einkommenserzielung getätigter Aufwand, der jedenfalls typischerweise nicht auf den Endkunden umgelegt wird, da er grundsätzlich nicht geeignet ist, bei diesem einen Vorteil hervorzurufen, welchen der Endkunde zu bezahlen bereit ist. Diese grundsätzliche Überlegung gilt aus Sicht des erkennenden Senats auch im Hinblick auf die streitgegenständliche Veranstaltung: Die Ausstattung und Durchführung dieser Veranstaltung hatte gegenüber einer durch Dritte inhaltsgleich durchgeführten Veranstaltung aus Sicht der Teilnehmer nicht deshalb einen Mehrwert, weil sie Werbemittel/-maßnahmen (z.B. in Form von Bannern mit dem Jahresmotto) der Klin. beinhaltete. Vielmehr handelt es sich insoweit um Aufwendungen, die auf Ebene des einzelnen Teilnehmers zu keinem Vermögensvorteil führten, weil sie ausschließlich darauf gerichtet waren, das Unternehmen der Klin. zu bewerben.

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 3 FGO. 47

III. Die Revision wird vor dem Hintergrund der bisher höchstrichterlich ungeklärten Frage der Anwendbarkeit der BFH-Rechtsprechung zu Betriebsveranstaltungen auch auf Fälle von Veranstaltungen im Sinne des § 37b EStG und der o.g. Entscheidung des FG Köln (Urteil vom 22.2.2018 1 K 3154/15, EFG 2018, 1133) gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung und zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung zugelassen. 48

www.nrwe.de
Justiz-ONLINE
NRWE - Rechtsprechungsdatenbank der Gerichte in Nordrhein-Westfalen