
Datum: 07.10.2010
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 16. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 16 K 1297/09 L
ECLI: ECLI:DE:FGD:2010:1007.16K1297.09L.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Am fand anlässlich des Firmenjubiläums der "A"-AG in "B" eine Betriebsveranstaltung statt, an der Arbeitnehmer der AG und Arbeitnehmer von drei 100%-igen Töchtern der AG teilnahmen. Streitig ist, ob der Beklagte (das Finanzamt --FA--) die hierfür angefallenen Aufwendungen wegen Überschreitens der sog. 110 EUR-Grenze als steuerpflichtigen --gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit dem Pauschsteuersatz von 25% besteuerten-- Arbeitslohn der (jeweiligen) Arbeitnehmer in Nachforderungsbescheiden erfassen durfte.

2

Anlässlich des Firmenjubiläums fand in einem abgegrenzten Teil (Businesslounge) am noch ein "VIP-Event" statt, zu dem 684 Gäste aus Wirtschaft, Politik und Presse eingeladen waren. Auch hierfür fielen entsprechende --teilweise ausschließlich diesem Event zuzuordnende-- Aufwendungen an. Im Zuge des prägenden Programmpunkts "Event-Kochen" bzw. der "kulinarische Zeitreise" (s. VIP-Einladungen) schlug z.B. "C" mit brutto zu Buche. Es gab am z.B. auch eine Moderation.

3

4

Mit der Planung, Organisation und Durchführung der beiden Events war ein "Event-Veranstalter" beauftragt ("D"). Dementsprechend stellte die "D" auch diverse Kosten (z.B. Personal, Technik) in Rechnung, die beide Events betrafen.

Die Planungen begannen im Sommer . Betreffend den wurde hierzu unter Hinweis auf vorliegende Einladungs- bzw. Anmeldungsdocumentationen --vom FA stets unbestritten-- vorgetragen: Es seien 20.604 Arbeitnehmer zu dieser Veranstaltung eingeladen worden. In sämtlichen Betrieben der "A"-AG und ihrer Tochtergesellschaften seien hierfür Listen ausgehängt worden, über die sich die Arbeitnehmer für die Jubiläumsfeier hätten anmelden können. Insgesamt seien 18.589 Anmeldungen zu der Jubiläumsfeier registriert worden. 5

Die "A"-AG schloss am den Mietvertrag, auf den wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Darin heißt es u.a., dass es am ein Mitarbeiterfest mit ca. 15.000 Mitarbeitern geben werde. 6

Wegen der für den vorgesehenen "Programmpunkte" wird auf "'A"intern spezial " Bezug genommen. Für das Musikprogramm fielen diverse Kosten an. 7

Als Caterer war die "E"GmbH & Co. KG beauftragt. Lt. "E"-Rechnung vom , auf die wegen der Einzelheiten einschl. der zahlreichen Anlagen Bezug genommen wird, fielen Cateringkosten von insges. EUR brutto (..EUR netto) an. Die Rechnungsanlagen enthalten im Kopf jeweils Angaben betreffend "Personenzahl 14.000". - Im Vorfeld hatte "E" diverse Kalkulationen bzw. Kostenvoranschläge erstellt. Der "Kostenansatz-Version IV" mit Kopfangaben "Personenzahl 15.000" und "Stand per.." enthielt betreffend Getränke den Hinweis, dass nach tatsächlichem Verbrauch abgerechnet werde; das "Essensortiment" wurde mit ..kalkuliert. 8

Im Zuge der ab dem bei den vier Arbeitgeberinnen durchgeführten Prüfungen ermittelte/errechnete die "A"-AG zunächst Gesamtkosten (brutto) betreffend die Veranstaltung am i.H. von EUR. Wegen der Einzelheiten wird auf das mit "Jubiläumsrechnungen" überschriebene Blatt verwiesen. 9

Der Prüfer vertrat hierzu die Ansicht, dass aus diversen Gründen Korrekturen vorzunehmen seien. Er ermittelte diesbezüglich zunächst "überschlägig" (u.a. mit geschätzten Tombola-Gewinnen bis 40 EUR) Gesamtkosten lt. Prüfung i.H. von , die nach Maßgabe der "Anzahl Teilnehmer lt. Firmenangabe (ohne Nachweis) 17.000" zu Kosten je Teilnehmer von EUR führten. Die maßgebenden Gründe sind auch in dem nachfolgenden Prüfer-Schreiben vom genannt. Der Prüfer bat mit diesem Schreiben zunächst um eine Zusammenstellung der Gesamtkosten für das Event sowie betreffend das Event und außerdem darum, die Teilnehmerzahl in geeigneter Form nachzuweisen, weil nur so die Kosten je Teilnehmer genau ermittelt werden könnten. Zu den erforderlichen Korrekturen betreffend die Gesamtkosten lt. "A"-AG für die Veranstaltung am .. vertrat der Prüfer folgende Ansichten: 10

-Soweit in der Kostenübersicht 15 Rechnungen der "D" zu 25% dem VIP-Event zugeordnet seien, erscheine eine Aufteilung nach der Zahl der Teilnehmer sachgerechter. Dies treffe auch auf die Rechnung *des Vermieters* zu (diese war von der "A"-AG in der Kostenübersicht zu 100% der Betriebsveranstaltung am zugeordnet worden). 11

-Soweit die Kosten der Bus- und Bahnlogistik insges. den nicht anzusetzenden Reisekosten zugeordnet worden seien, gehörten die Beförderungskosten für Bus-Shuttles am Ort zu den Kosten der Betriebsveranstaltung. 12

13

Auch Kosten der Eventdokumentation gehörten zu den Kosten der Betriebsveranstaltung (diese Kosten waren von der "A"-AG in vollem Umfang nicht der Betriebsveranstaltung zugeordnet worden).

-Das Bruttogehonorar *des Sängers* "F" sei auf zu erhöhen. 14

Die "A"-AG legte dem Prüfer eine geänderte Kostenberechnung (2 Seiten) vor, auf die wegen der Einzelheiten verwiesen wird. Diese Kostenberechnung wies in der Endsumme ...EUR brutto für das VIP-Event, ..EUR brutto für die Betriebsveranstaltung sowie ..EUR brutto für den ("irrelevanten") Bereich "Allgemein/Logistik" aus. 15

Die Eventdokumentationskosten wurden wie folgt behandelt: Die Rechnung vom ..wurde in vollem Umfang dem ..zugeordnet, während der Betrag lt. Rechnung vom .. dem ..und mit ..dem Bereich "Allgemein/Logistik" zugeordnet wurde. 16

Bei diversen Positionen, die im "D"-Teil" der geänderten Kostenberechnung enthalten sind, war die "A"-AG der Auffassung des Prüfers zur (anderweitigen) Rechnungsaufteilung nicht gefolgt. Sie berief sich hierzu auf eine "Aufteilung lt."D"" (s. u.a. Spalte Anmerkung in der geänderten Kostenberechnung). 17

Die "A"-AG hatte ferner im 2. Teil der geänderten Kostenberechnung die Kosten "Miete" dem VIP-Event und mit ..der Betriebsveranstaltung zugeordnet; die Position "Promotion/Hostessen" wurde mit ..dem VIP-Event und mit ...der Betriebsveranstaltung zugeordnet. 18

Der Prüfer folgte auch dieser geänderten Kostenberechnung der "A"-AG nicht. Er vertrat die Auffassung, dass ausgehend von der geänderten "Gesamtkosten Basis" lt. "A"-AG für insges. 17 ""D"-Positionen" sowie die *übrigen* Positionen eine Kostenverteilung nach Teilnehmern vorzunehmen sei, und zwar Maßgabe eines Schlüssels von 600 (Schätzung Anzahl Teilnehmer VIP-Event) und 14.000 ("Anzahl bez. Menüs" Betriebsveranstaltung). 19

Hieraus ergaben sich Gesamtkosten lt. Prüfung von ...für den und ...für den ..sowie Kosten je Teilnehmer von .. EUR und .. EUR . Diese Berechnungen führten nach Ansicht des Prüfers in Bezug auf die Betriebsveranstaltung zur "vollumfänglichen Steuerpflicht mit Pauschalierungsmöglichkeit"; in Bezug auf die Gesamtkosten lt. Prüfung von für den sollte nur ein Kostenanteil von der Lohnsteuer unterliegen, und zwar unter dem Gesichtspunkt, dass an dem VIP-Event neben Arbeitnehmern (mit Betreuungsfunktion) auch Ehegatten von Arbeitnehmern teilgenommen hatten. 20

Der Prüfer errechnete sodann zur anfallenden LSt, Solidaritätszuschlag (SolZ) und den beiden Kirchensteuern (KiSt) folgende Auswirkungen sowie Aufteilungen auf die einzelnen Arbeitgeberinnen: 21

Die vorerwähnten Auffassungen/Annahmen betreffend die Betriebsveranstaltung vertrat der Prüfer auch in den jeweils am ergangenen Prüfungsberichten, auf die wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird. Der Prüfer führte in Tz. 3b u.a. aus: Nach den Feststellungen habe der Arbeitgeber die tatsächliche Teilnehmerzahl nicht nachweisen können. Ausweislich der geprüften Unterlagen sei im Vorfeld der Betriebsveranstaltung offensichtlich mit einer Teilnehmerzahl von 15.000 kalkuliert worden. Mit dem Caterer sei u.a. der Verzehr von 14.000 Personen abgerechnet worden. Es sei daher davon auszugehen, dass nicht mehr als 15.000 Arbeitnehmer an der Betriebsveranstaltung teilgenommen hätten. Die Kosten je Teilnehmer liegen somit eindeutig oberhalb der Freigrenze der R 72 Abs. 4 LStR und 22

unterliegen somit der Lohn- und Umsatzsteuerpflicht. Soweit abgerechnete Kosten beide Veranstaltungen betroffen hätten, seien diese nach Köpfen aufgeteilt worden. Die Kosten der gesamten Logistik seien unberücksichtigt geblieben.

Das FA erließ am den Prüfungsfeststellungen entsprechende LSt-Nachforderungsbescheide (betreffend die Klägerin über insges. ..., die ausschließlich die Betriebsveranstaltung betrafen. 23

Gegen diesen Bescheid richtete sich der fristgerecht eingelegte Einspruch. Wegen der Einzelheiten des Einspruchsvorbringens wird auf die in dem Rb-Hefter abgehefteten Schriftsätze verwiesen. Die Klägerin machte Einwendungen geltend, wonach -- ungeachtet der unbestrittenen Gesamtaufwendungen lt. Prüfung -- kein lohnsteuerpflichtiger Vorteil vorliege. 24

Das FA wies die Einsprüche als unbegründet zurück (Einspruchsentscheidung vom 3.3.2009). Wegen der Ausführungen des FA wird auf die Einspruchsentscheidung Bezug genommen. 25

Dagegen richtet sich die fristgerecht erhobene Klagen. Wegen der Einzelheiten des ursprünglichen Vorbringens der Klägerin im Klageverfahren wird auf die Schriftsätze vom 29.6.2009 und 23.9.2009 verwiesen. Im Wesentlichen beruft sich die Klägerin auf Folgendes: 26

Die Leistungen an die Arbeitnehmer im Rahmen der Betriebsveranstaltung seien im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgt und deshalb nicht als Arbeitslohn anzusehen. Zuwendungen im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse stellten keine Gegenleistung für die individuelle Arbeitsleistung dar, sondern würden im Hinblick auf die Funktionsfähigkeit des Betriebes als Ganzes erbracht. Derartige Zuwendungen seien zwar durch den Betrieb, aber nicht durch das konkrete Arbeitsverhältnis veranlasst (Pflüger in Hermann/Heuer/Raupach, Kommentar zum EStG, § 19 EStG Rz. 185, 225). Ein solches überwiegend eigenbetriebliches Interesse sei auch dann zu bejahen, wenn der Arbeitgeber anlässlich von Betriebsveranstaltungen Aufwendungen tätige, um den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und damit das Betriebsklima zu fördern. 27

Eine starre Anwendung der "110 Euro-Freigrenze" sei jedenfalls für den Streitfall abzulehnen. Es seien die konkreten Umstände des Sachverhaltes im einzelnen tatrichterlich zu würdigen. Pauschale Maßstäbe könnten dabei nur sehr eingeschränkt Berücksichtigung finden. Jedenfalls dürfe ihre Anwendung nicht zur Rechtswidrigkeit der Entscheidung führen. Darüber hinaus sei die Freigrenze nicht auf jede Form der Betriebsveranstaltung anwendbar. Denn bei der Festlegung der Freigrenze sei die Rechtsprechung von einer "typischen" Betriebsveranstaltung ausgegangen, wie etwa einer Weihnachtsfeier oder einem Betriebsausflug. In diesen Fällen möge die Betrachtung von typischen Kosten pro Teilnehmer zum Zwecke der Vereinfachung angebracht sein. Allerdings dürfe durch solche Typisierungen oder Pauschalierungen der Bezug zur Realität, d. h. zum konkreten Einzelfall, nicht verloren gehen. Im Streitfall liege aber eine untypische Betriebsveranstaltung vor. Die Bedeutung des Jubiläums führe dazu, dass die Freigrenze für diesen Einzelfall schlicht nicht anwendbar sei. Zudem sei die starre Anwendung der Freigrenze auch deshalb abzulehnen, weil bereits die Voraussetzungen im einzelnen nicht eindeutig definiert seien. Denn für die Anwendung der Freigrenze nach Maßgabe der R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR sei von entscheidender Bedeutung, welcher Personenkreis bei einer möglichen Verteilung zugrunde gelegt werde, ob also bei der Ermittlung auf die eingeladenen, die angemeldeten oder die teilnehmenden Arbeitnehmer abzustellen sei. Das aber sei bisher weder durch die Rechtsprechung noch durch die Finanzverwaltung geklärt. Deshalb sei regelmäßig von der Zahl der eingeladenen Arbeitnehmer auszugehen, weil darauf aufbauend die Planungen des Arbeitgebers im 28

frühesten Stadium begonnen hätten.

Aber selbst wenn man an sich die Freigrenze als Hilfsmittel zur Abgrenzung anerkennen würde, könne die Frage nach der rechtlichen Einordnung einer Leistung des Arbeitgebers als Arbeitslohn nicht ohne Berücksichtigung der gesetzlichen Vorschriften über die Bewertung des möglichen Sachbezuges entschieden werden. Deshalb sei in jedem Falle auf die konkrete Einnahme beim einzelnen teilnehmenden Arbeitnehmer abzustellen. Nicht nur terminologisch sei zwischen den Aufwendungen des Arbeitgebers und den Einnahmen des Arbeitnehmers strikt zu differenzieren. Deshalb könne es für die Bewertung des zugewendeten Vorteils bei Betriebsveranstaltungen nicht vorrangig darauf ankommen, welche Aufwendungen der Arbeitgeber getätigt habe. Deshalb sei auch im Streitfall die 110 Euro-Grenze auf die konkrete Einnahme des Arbeitnehmers, also auf den nach § 8 Abs. 2 EStG zu bestimmenden Geldwert des Sachbezuges zu beziehen. 29

Dies führe vorliegend zu folgendem Ergebnis: Für die Bewirtung sei der Wert der Zuwendung nicht individuell feststellbar, da der jeweilige Verzehr eines einzelnen Arbeitnehmers im Nachhinein nicht ermittelt werden könne. Stelle man deshalb hier mit dem Beklagten hilfsweise auf die Rechnung des Catering-Unternehmens ab und teile die Kosten auf, entfalle auf den einzelnen Arbeitnehmer ein Betrag von ..bzw. ..Euro, je nachdem, ob man von der Zahl der eingeladenen (20.604) oder der angemeldeten Teilnehmer (18.589) ausgehe. Trotzdem ergebe sich dadurch keine Überschreitung der Freigrenze. Denn der hinzutretende Wert des Rahmenprogramms sei mit seinem damaligen Verkehrswert von höchstens 60 Euro anzusetzen, so dass der geldwerte Vorteil in der Summe weniger als 100 Euro betragen habe. 30

Bei einer konkreten Bewertung, aber auch bei der aufwandsorientierten Berechnung des Beklagten, seien zudem vergebliche Aufwendungen irrelevant, weil sie keinem Arbeitnehmer zugute kommen können. Hierzu sei auf die Kommentierungen von Wagner in Heuermann/Wagner, Lohnsteuer, Abschnitt D Rz. 119 und von Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Betriebsveranstaltungen Rz. 29, zu verweisen. 31

Die Behauptung des Beklagten, dass die Jubiläumsfeier auch dann nicht in einem kleineren Rahmen stattgefunden hätte, wenn von vornherein mit nur ca. 15.000 Arbeitnehmern zu rechnen gewesen wäre, sei in doppelter Hinsicht zurückzuweisen. Zunächst impliziere diese Aussage, es hätten nur 15.000 Arbeitnehmer an der Veranstaltung teilgenommen. Dies lasse sich nicht belegen. Aus Sicherheitsgründen sei bei den Vorbereitungsarbeiten unterstellt worden, dass sich durch kurzfristige Anmeldungen eine höhere Teilnehmerzahl als die der angemeldeten Teilnehmer ergeben könnte. Die hätte für anderweitige Dispositionen auch nicht mehr ausgereicht bzw. es seien vertragliche Zusagen nicht mehr zu ändern gewesen. Darüber hinaus sei davon auszugehen, dass der Rahmen der Veranstaltung in jedem Fall geändert worden wäre, wenn absehbar gewesen wäre, dass nur 15.000 Arbeitnehmer an der Veranstaltung teilnehmen würden, denn das wären immerhin mehr als 5.000 Personen weniger gewesen als eingeladen waren. 32

Zuletzt hat sich die Klägerin mit Schreiben vom 27.9.2010, auf dessen Inhalt im Einzelnen verwiesen wird, ausführlich geäußert. Sie hat ergänzt, dass die Zahl von 15.000 Essensportionen im Angebot des Caterers alleine aus Gründen der Kostenersparnis festgelegt worden sei, in der auf Erfahrung beruhenden Erwartung, dass großzügig kalkulierte Portionen für eine deutlich höhere Personenzahl reichen würden. Aus den abgerechneten Getränken (22.098 Liter Softdrinks und Fassbier) sei, ein durchschnittlicher Konsum von 1,0 bis 1,2 Liter pro Person vorausgesetzt, auf eine Personenzahl von rund 18.400 zu schließen. Die in der Rechnung des Caterers genannte Zahl von 14.000 sei gegenüber dem Angebot 33

von 15.000 Essensportionen als Preisnachlass auf das Angebot zu verstehen. Der Caterer habe jedenfalls keine eigene Zählung vorgenommen.

Weder die Kosten für die Video-DVD noch die Produktionskosten für den ""A"-Song" noch für das "Anreise-TV" seien hinsichtlich der Berechnung des Überschreitens der 110 Euro Grenze den Kosten des äußeren Rahmens der Veranstaltung zuzurechnen. Auch die Aufwendungen für die Umgestaltung seien außen vor zu lassen, da ansonsten damit eine Benachteiligung des Filialunternehmens, das aus Platzgründen die Feier nicht in eigenen Räumen durchführen könne, einherginge. Bei vielerlei dieser Umgestaltungsaufwendungen handele es sich letztlich um eine Eigenwerbung. Sämtliche Reisekosten seien, wie geschehen, als steuerfrei zu behandeln. Hierzu gehörten allerdings auch die Lunchpakete für die Rückreise, die von dem Caterer mit ..in Rechnung gestellt worden seien. 34

Im Anschluss an das Berichterstatter-Schreiben vom 10.9.2010, auf das wegen der Einzelheiten Bezug genommen wird, hat die Klägerin mit Schriftsatz vom 27.9.2010 die dort gestellten Fragen beantwortet und ihren Vortrag u.a. wie folgt ergänzt: Ausgehend von (aus diversen Gründen geminderten) Gesamtkosten von maximal ..und einer (aus diversen Gründen anzunehmenden) Teilnehmerzahl von 17.000 sei die 110 EUR-Grenze unterschritten. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf den Schriftsatz vom 27.9.2010 Bezug genommen. 35

Die Klägerin beantragt, 36

den Lohnsteuer-Nachforderungsbescheid vom 11.12.2007 und die Einspruchsentscheidung vom 3.3.2009 aufzuheben, 37

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 38

Das FA beantragt, 39

die Klage abzuweisen, 40

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 41

Wegen seiner Ausführungen wird auf den Schriftsatz vom 15.7.2009 und 7.10.2009 verwiesen. 42

Das Gericht hat einen Gerichtsprüfer mit der Überprüfung der Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung beauftragt. Er kam zum (vorläufigen) Ergebnis, dass von Gesamtkosten i.H. von ..auszugehen sei. Wegen der diesbezüglichen Berechnung wird auf diejenige Tabelle verwiesen, die den Beteiligten bereits vor der mündlichen Verhandlung zugesandt wurde. 43

Wegen des Sachverhalts und des Vorbringens der Beteiligten wird ergänzend auf den vorläufigen Tatbestand verwiesen, der den Beteiligten mit Schreiben vom 15.9.2010 übersandt worden ist. Ferner wird Bezug genommen auf das Schreiben des FA ..vom 24.9.2010. 44

E n t s c h e i d u n g s g r ü n d e: 45

Die Klage ist unbegründet. 46

47

Das FA hat grundsätzlich zu Recht angenommen, dass die Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass der Betriebsveranstaltung wegen Überschreitung der Freigrenze, die für das Jahr ..auch ungeachtet des besonderen Anlasses (Geschäftsjubiläum) 110 EUR je teilnehmendem Arbeitnehmer beträgt, ein derartiges Eigengewicht erlangten, dass sie in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten waren. Obwohl die Ermittlung der Gesamtkosten lt. Außenprüfung in mehrfacher Hinsicht zu korrigieren ist, hat dies wegen der Annahme, dass jedenfalls nicht mehr als 16.000 Arbeitnehmer teilgenommen haben, zur Folge, dass die Freigrenze für sämtliche teilnehmenden Arbeitnehmer selbst dann überschritten ist, wenn man die (nur) für auswärtig beschäftigte Arbeitnehmer angefallenen Reisekosten außer Betracht lassen würde. Da solche Reisekosten indes entgegen der übereinstimmenden Ansicht der Beteiligten einzubeziehen sind, ist der vom FA bisher angenommene Gesamtvorteil i.H. von ..der bei der Klägerin mit einem (insoweit zutreffend geschätzten) Anteil von 2,61% der Besteuerung unterworfen wurde, letztlich ohne Rechtsfehler zum Nachteil der Klägerin.

I. 1. Nach ständiger Rechtsprechung sind Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer dann kein Arbeitslohn i.S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse getätigt werden. Ein eigenbetriebliches Interesse ist grundsätzlich zu bejahen, wenn der Arbeitgeber anlässlich von Betriebsveranstaltungen Aufwendungen tätigt, um den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und damit das Betriebsklima zu fördern. Die lohnsteuerliche Wertung derartiger Zuwendungen hat der BFH seit dem Urteil vom 25.5.1992 VI R 85/90 (BStBl II 1992, 655) nicht mehr davon abhängig gemacht, ob die Vorteilsgewährung der Höhe nach üblich ist, sondern er ist von einer Freigrenze ausgegangen, bei deren Überschreitung die Zuwendungen in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren sind (ebenso z.B. BFH-Urteile vom 25.5.1992 VI R 91/89, BStBl II 1992, 856; vom 6.12.1996 VI R 48/94, BStBl II 1997, 331, und vom 31.1.1997 VI R 70/96, BFH/NV 1997, 400). Für die Jahre 1983 bis 1992 hat der BFH die Freigrenze auf 150 DM beziffert. Die Finanzverwaltung hat bald nach dem Ergehen der BFH-Urteile vom 25.5.1992 ihrerseits mit Wirkung ab 1993 die Freigrenze für Zuwendungen bei Betriebsveranstaltungen auf 200 DM heraufgesetzt (Abschn. 72 Abs. 4 Satz 2 LStR 1993). Ab dem Veranlagungszeitraum 2002 legt die Finanzverwaltung eine Freigrenze von 110 EUR je Veranstaltung zugrunde (R 72 Abs. 4 Satz 2 LStR 2002).

48

2. Der BFH hat im Urteil vom 16.11.2005 VI R 151/00 (BStBl II 2006, 442) nach erneuter Überprüfung der Rechtsfrage daran festgehalten, dass Aufwendungen des Arbeitgebers anlässlich von Betriebsveranstaltungen beim Überschreiten eines bestimmten Betrags ein derartiges Eigengewicht erlangen, dass sie in voller Höhe als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten sind. Für die Streitzeiträume 1996 und 1997 hat der BFH in diesem Urteil diese Freigrenze in Übereinstimmung mit Abschn. 72 Abs. 4 Satz 2 LStR 1996 je Arbeitnehmer auf 200 DM pro Veranstaltung festgelegt. Wegen der hierfür maßgebenden Gründe wird zur Vermeidung von Wiederholungen auf das BFH-Urteil vom 16.11.2005 VI R 151/00 in BStBl II 2006, 442 verwiesen.

49

Im Übrigen läge im Streitfall nach der Überzeugung des Senates Arbeitslohn vor, selbst wenn man, wie die Klägerin, die Abgrenzung mittels der Freigrenze von 110 Euro nicht für richtig halten würde. Denn die Betriebsveranstaltung bot, worauf die Klägerin selbst nachdrücklich hingewiesen hat, ein umfängliches Programm. Sie war nicht beschränkt auf die Bereitstellung von Räumlichkeiten und Verpflegung, sondern bot den Mitarbeitern den Liveauftritt bekannter Künstler mit Orchester und aufwändiger Licht- und Tonanlage.

50

51

II. Nach den Grundsätzen der zur Freigrenze entwickelten BFH-Rechtsprechung, die der Senat für zutreffend hält, ist für das Streitjahr auch ungeachtet des besonderen Anlasses der Betriebsveranstaltung (Geschäftsjubiläum) eine Freigrenze von 110 EUR je teilnehmendem Arbeitnehmer maßgebend.

1. Der BFH hat für das Jahr 2001 die Freigrenze von 200 DM bestätigt (s. BFH-Urteil vom 30.4.2009 VI R 55/07, BStBl II 2009, 726). Soweit die Finanzverwaltung ab dem Veranlagungszeitraum 2002 eine Freigrenze von 110 EUR je Veranstaltung zugrunde legt, ist dieselbe für das Streitjahr 2005 noch angemessen. Diese Beurteilung beruht auf der im BFH-Urteil vom 16.11.2005 VI R 151/00 in BStBl II 2006, 442 angesprochenen Erwägung, dass auch andere Pauschbeträge nicht laufend, sondern nur von Zeit zur Zeit an die wirtschaftliche Entwicklung angepasst werden; sie steht auch im Einklang mit der im Schrifttum vertretenen Auffassung, wonach eine richterliche Fortschreibung der Freigrenze von 110 EUR derzeit nicht in Betracht kommt (s. z.B. Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., 2010, § 19 Rz. 50 Stichwort Betriebsveranstaltung; Heuermann/ Wagner, Das gesamte Lohnsteuerrecht, Teil D Rz. 118). 52

Soweit die Klägerin demgegenüber eingewandt hat, diese BFH-Rechtsprechung überschreite die Befugnisse richterlicher Rechtsfortbildung, ist dem nicht beizupflichten. Der BFH hat solche Einwendungen nach erneuter Prüfung in dem Urteil vom 16.11.2005 VI R 151/00 in BStBl II 2006, 442 zutreffend nicht für durchgreifend erachtet. 53

3. Die Freigrenze von 110 EUR ist im Streitfall auch ungeachtet des besonderen Anlasses der Betriebsveranstaltung (Geschäftsjubiläum) und der Größe sowie der Bedeutung der Firmengruppe maßgebend. 54

Betriebsveranstaltungen aus Anlass eines Geschäftsjubiläums des Arbeitgebers werden allgemein als üblich beurteilt. Soweit der BFH die Freigrenze auf gewisse Beträge je Veranstaltung festgelegt hat, schließt dies eine Differenzierung nach dem Anlass der Veranstaltung aus. Insoweit gilt letztlich nichts Anderes wie für die Berücksichtigung branchenspezifischer Besonderheiten, die der BFH im Urteil vom 16.11.2005 VI R 151/00 in BStBl II 2006, 442 als unbeachtlich angesehen hat. Es ist nicht erkennbar, aus welchem Grunde die Bedeutung und wirtschaftliche Größe des Arbeitgebers maßgebend sein soll, für die Höhe des Ansatzes des Betrages, der für die Beurteilung bestimmend ist, ob der Entlohnungscharakter in den Vordergrund tritt. Auch dem Prinzip der leistungsgerechten Besteuerung und dem Gleichheitsgrundsatz würde eine darauf gegründete Abweichung von der allgemeinen Grenze nicht entsprechen. 55

III. Nach den Grundsätzen der zur Freigrenze entwickelten BFH-Rechtsprechung ist auch sämtlichen weiteren Einwendungen, die die Klägerin in den Schriftsätzen vom 29.6.2009 und 23.9.2009 erhoben hat, nicht beizupflichten: 56

1. Der BFH geht, wie bereits erwähnt, davon aus, dass Aufwendungen des Arbeitgebers anlässlich von Betriebsveranstaltungen beim Überschreiten der Freigrenze ein derartiges Eigengewicht erlangen, dass sie in voller Höhe als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten sind. Dementsprechend wird auch im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass bei der Prüfung und Anwendung der Freigrenze -- vorbehaltlich besonderer Umstände -- die Aufwendungen des Arbeitgebers maßgebend sind. Danach ist insbesondere der (von den Aufwendungen und der Anzahl der Teilnehmer losgelösten) Betrachtung der Klägerin, die Freigrenze sei deshalb unterschritten, weil der Gesamtwert je Teilnehmer nur 100 EUR betrage, nicht zu folgen. Im Übrigen handelt es sich bei diesem Betrag nur um eine Schätzung, deren Grundlagen bezüglich des Konzertes nicht substantiiert wurden, und die 57

auch nicht sämtliche Leistungen für die Teilnehmer erfasst.

2. Soweit der BFH entschieden hat, dass die Freigrenze für die Jahre 1996 und 1997 200 DM je teilnehmendem Arbeitnehmer beträgt, geht er erkennbar davon aus, dass bei Anwendung der Freigrenze die Aufwendungen auf die Teilnehmer aufzuteilen sind. Dementsprechend wird auch im Schrifttum die Auffassung vertreten, dass die gesamten Kosten der Betriebsveranstaltung einschließlich des äußeren Rahmens auf die teilnehmenden Personen aufzuteilen sind (s. z.B. Schmidt/Drenseck, EStG, 29. Aufl., 2010, § 19 Rz. 50 Stichwort Betriebsveranstaltung). 58

3. Die vorzunehmende Pro-Kopf-Aufteilung der Aufwendungen des Arbeitgebers auf die teilnehmenden Personen führt in der Tat zu den von der Klägerin geschilderten lohnsteuerlichen Risiken, wenn der Arbeitgeber mit einer höheren Zahl von Teilnehmern gerechnet (kalkuliert) hat und sodann wegen einer geringeren Zahl von Teilnehmern die Freigrenze überschritten wird. Diese Risiken rechtfertigen es indes entgegen der Ansicht der Klägerin nicht, in Bezug auf sämtliche Kosten der Betriebsveranstaltung bzw. der Kosten für den äußeren Rahmen auf die Zahl der eingeladenen oder der angemeldeten Personen abzustellen. Insoweit hat die Pro-Kopf-Aufteilung "Unzuträglichkeiten" zur Folge, denen nur anderweitig begegnet werden kann, und zwar z.B. dadurch, dass die Arbeitnehmer dem Arbeitgeber den 110 EUR übersteigenden Kostenanteil erstatten (s. Küttner/Thomas, Personalbuch 2009, Stichwort Betriebsveranstaltung Rz. 8 mit dem Beispiel, dass der Arbeitgeber mit 100 Teilnehmern rechnet und das Nichterscheinen von 4 Personen zur Überschreitung der Freigrenze führt). 59

4. Soweit sich die Klägerin auf "(vorteils-)vergebliche" Aufwendungen berufen hat, ist dem nach Ansicht des Senates nur insoweit zuzustimmen, als Aufwendungen, die den teilnehmenden Personen nicht "zugute kommen", unberücksichtigt zu lassen sind. So verhält es sich z.B. in dem im Berichterstatter-Schreiben angesprochenen "Buffet-Beispiel", wenn der Arbeitgeber ein Buffet für 200 Personen bestellt und dieses aber nur zur Hälfte verzehrt wird, weil nur 100 Personen erscheinen. Im Streitfall sind indes keine "vergeblichen" Aufwendungen, die keinem Teilnehmer zugute kamen, angefallen. Zum einen sind die Cateringkosten des Essens auf Grund der nach Ansicht des Senates zutreffend geschätzten 15.000 Personen (vgl. III.5) und Verbrauch (Getränke) abgerechnet worden, so dass als gesichert gelten kann, dass keine nennenswerten Mengen übrig blieben. Zum anderen waren die Kosten des äußeren Rahmens durch die Teilnahme von weniger als den angemeldeten Arbeitnehmern nicht höher geworden, wären aber auch nicht geringer ausgefallen, wenn von vornherein die geringere Teilnehmerzahl bekannt gewesen wäre. Die Behauptung der Klägerin in der mündlichen Verhandlung, es sei denkbar gewesen, dass der äußere Rahmen anderenfalls preiswerter gestaltet worden wäre, entbehrt der Substantiierung und ist vor dem Hintergrund, dass es der Firmengruppe offensichtlich auch um eine besonders repräsentative Außendarstellung ging, nicht nachvollziehbar. Aus diesen Gründen kann dahingestellt bleiben, ob die Klägerin bei ihren Planungen für die Feier anfänglich von der in der Versammlungsgenehmigung genannten Personenzahl von 26.809, von der Gesamtzahl der Arbeitnehmer der Firmengruppe von 20.604 zuzüglich einer Anzahl Rentner und Pensionäre oder, zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt, von den registrierten 18.589 Personen ausgegangen war. Jede dieser Zahlen, auch eine Teilnehmerzahl von 15.000 Personen, rechtfertigt noch den geplanten und durchgeführten äußeren Veranstaltungsrahmen. Erst bei einem noch erheblicheren, krasserem Abweichen der Teilnehmerzahl wäre nachvollziehbar, dass sich der geplante äußere Rahmen als überdimensioniert erwiesen haben könnte. 60

5. Die zur Berechnung der 110 Euro Grenze erforderliche Zahl der Arbeitnehmer erforderte in mehrfacher Hinsicht, nämlich hinsichtlich der Zahl der Veranstaltungsteilnehmer und hinsichtlich der Verteilung auf die beteiligten Firmen, eine Schätzung. Die Berechtigung zur Schätzung folgt aus § 162 Abs. 1 AO. Der dort verwandte Begriff der "Besteuerungsgrundlagen" ist im Zusammenhang mit der Frage der Schätzungsbefugnis nicht klar definiert (vgl. Seer in Tipke/Kruse, Kommentar zur AO § 162 Rz. 19, 20), umfasst aber ohne Zweifel auch die zur Bestimmung der Besteuerungsgrundlagen notwendigen Umstände und Tatsachen, die (wie hier) im Nachhinein für keinen der Beteiligten mehr feststellbar sind. Eine Beweislastentscheidung zu Gunsten der Klägerin verbot sich schon deshalb, weil das Sachaufklärungsdefizit nicht außerhalb, sondern innerhalb der von der Klägerin beherrschten und zu verantwortenden Sphäre entstanden war (vgl. Seer aaO. § 162 Rz. 20).

Da seinerzeit niemand die teilnehmenden Arbeitnehmer gezählt hat, waren die aus unterschiedlichen Quellen stammenden Zahlen auf ihre Belastbarkeit hin zu prüfen. Eine Schätzung, mit dem Ziel der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit des gefundenen Ergebnisses, hat vorhandene Indizien zu berücksichtigen (Seer aaO. § 162 Rz. 2: Beweismaßreduzierung). Das Gericht ist dabei hinsichtlich der von dem Caterer in der Rechnung genannten Zahlen dem Vorbringen der Klägerin (vgl. Schreiben vom 27.9.2010, zu Frage 1 a) und c)) gefolgt, wonach die in der Rechnung genannte Zahl von 14.000 Personen einen "Nachlass auf das ursprüngliche Angebot für 15.000 Teilnehmer" darstellt. Andererseits sind die in der Firmenzeitung, auf der Video-DVD und in der Presse erwähnten 17.000 Personen nach Auffassung des Senates eine zu großzügig bemessene Zahl. Es wurde nicht substantiiert vorgetragen und war auch nicht erkennbar, wer die Schätzung durchgeführt hat und was diese Person/en dazu befähigte, die Zahl der Teilnehmer zuverlässig zu schätzen. Erfahrungsgemäß neigen Veranstalter, und von diesem dürfte die Zahl stammen, dazu, die Bedeutung eines für sie positiven Events durch eine besonders großzügige Schätzung einer Besucherzahl herauszustreichen. Erst Recht ist der Klägerin nicht darin zu folgen, dass sich aus der Getränkerechnung eine Besucherzahl von ca. 18.400 ableiten ließe (Schreiben vom 27.9.2010, zu Frage 1 a)). Der darin kalkulierte Konsum von 1 bis 1,2 Litern Softdrinks und Bier pro Person ist auf den gesamten Tag bezogen und, wenn man das an diesem Tag besonders sonnige und warme Wetter berücksichtigt, mehr als bescheiden. Schon bei einer Kalkulation mit erheblich realistischeren 1,5 Litern Getränke pro Person ergäben sich nur 14.732 Personen.

62

Wenn der Senat sich auf die Zahl mit der größtmöglichen Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit festlegen müsste, würde er unter Berücksichtigung aller Anhaltspunkte von 15.000 Personen ausgehen. Auf diese Zahl deuten außer den Zahlen des Caterers auch der Mietvertrag, in dem von voraussichtlich ca. 15.000 Besuchern die Rede ist, und die auf der Video-DVD aufgezeichnete Begrüßung durch die Moderatorin hin, die etwa 15.000 Gäste begrüßte. Diese Quellen geben nach Auffassung des Gerichts die Teilnehmerzahl mit der höchsten Wahrscheinlichkeit der Richtigkeit wieder.

63

Für die Entscheidung des Streitfalles auf Grund der Rechtsauffassung des Senates ergibt sich ein Überschreiten der 110-Euro-Grenze ohne Reisekosten und damit die Lohnsteuerpflicht der zugewendeten Vorteile allerdings bereits dann, wenn man von bis zu 16.000 Teilnehmern ausgeht. Die Obergrenze von 16.000 Teilnehmern wird durch die in der mündlichen Verhandlung ausführlich diskutierte aber im Ergebnis mit Unklarheiten verbundene und deshalb nur beschränkt verwertbare Feststellung gestützt, dass 16.000 bestellte Ausweishüllen dem Ereignis am 4.9.2005 zugerechnet werden können. Da die Ausweishüllen in erheblichem Umfang auch für Bedienungspersonal und Sicherheitsdienste

64

verwendet wurden und sicherlich eine Reserve eingeplant wurde, ist daraus auf jedenfalls deutlich weniger als 16.000 teilnehmende Arbeitnehmer zu schließen. Auch dann, wenn man die behauptete Teilnahme von Rentnern und Pensionären aus der Region Nordrhein, denen angeblich keine Hüllen ausgehändigt wurden, bei der Schätzung berücksichtigt, ändert sich an der oberen Schätzungsgrenze von 16.000 Teilnehmern nichts. Da die Anzahl der angemeldeten Rentner/Pensionäre unbekannt geblieben ist, obwohl im letzten Schreiben der Berichterstatter nach der Zahl der Teilnehmer gefragt wurde, ist nicht einmal die Größenordnung der dieser Gruppe zuzurechnenden potentiellen Teilnehmer verlässlich abschätzbar. Da nur Rentner und Pensionäre der Region "Nordrhein" eingeladen waren und angesichts der Tatsache, dass die registrierten Arbeitnehmer der Firmengruppe die Zahl der tatsächlichen Teilnehmer deutlich überstieg, geht der Senat davon aus, dass, selbst wenn man die Zahl der bestellten Ausweishüllen als Indiz berücksichtigen würde, die Zahl der teilnehmenden Pensionäre und Rentner nicht zu einer Teilnehmerzahl von mehr als 16.000 Personen geführt hat.

IV. Nach den oben dargelegten Grundsätzen ist im Streitfall von Gesamtaufwendungen für die Betriebsveranstaltung ohne Reisekosten i.H. von ..auszugehen. 65

Wegen der Zusammenstellung und Berechnung der Gesamtaufwendungen wird auf die dem Urteil als Anlage beigefügte, durch den Gerichtsprüfer erstellte Aufstellung verwiesen. 66

Soweit in dieser Anlage eine "Aufteilung lt. Rechnung" in der Anmerkungsspalte vermerkt ist, war der in der Rechnung ausgewiesenen Aufteilung der Kosten auf die Veranstaltungen am ..und am ...zu folgen. Über bessere Erkenntnisse, betreffend die Aufteilung, als der Rechnungsersteller verfügte weder das Gericht noch der Beklagte bzw. der Lohnsteueraußenprüfer. 67

Die "Produktionskosten DVD" blieben deshalb unberücksichtigt, weil die Film- und Produktionskosten einerseits von dem Veranstaltungsrahmen klar abgrenzbar und damit nicht Teil der Feier waren und weil die DVD den Arbeitnehmern jedenfalls nicht als Teil der Veranstaltung, sondern erst zu einem wesentlich späteren Zeitpunkt in Gestalt von Video-DVDs überreicht wurden. 68

Die Aufteilung der nicht rechnungsmäßig getrennten Kosten (Zeilen 17, 21, 22, 36, 37, 64) konnte nur im Schätzungswege erfolgen. Soweit eine Schätzung eines auf den entfallenden Anteils von 80 % erfolgt ist (Zeilen 17, 21, 64), ist das Gericht davon ausgegangen, dass trotz der erheblich größeren Teilnehmerzahl am.. auch für den ..(VIP-Event) erhebliche Aufwendungen getätigt werden mussten. Die übrigen Rechnungen (Zeilen 22, 36, 37) betrafen vor allem die Licht- und Tontechnik, deren dem ..zuzurechnenden Aufwand das Gericht, insoweit abweichend von dem Vorschlag des Gerichtsprüfers, auf 90 % geschätzt hat. Das Gericht hat dabei berücksichtigt, dass die Technik, wie auch auf der DVD-Aufnahme erkennbar, im Wesentlichen die Höhe des Aufwandes bestimmt hat. Die technische Ausstattung des auf den VIP-Bereich begrenzten Events war demgegenüber gering. 69

Für Zwecke der Berechnung des Gesamtaufwandes ohne Berücksichtigung der Reisekosten hat das Gericht außerdem von den Cateringkosten (Zeile 60) die Bezahlung der Lunchpakete für die Rückreise der Arbeitnehmer in Höhe von ..abgezogen. 70

Hiernach ergaben sich Gesamtaufwendungen in Höhe von... 71

Selbst bei Annahme der oberen Grenze des Schätzungsrahmens von 16.000 Teilnehmern ergibt sich ein Überschreiten der 110 Euro Grenze und damit die Lohnsteuerpflicht der 72

zugewendeten Vorteile:

Gesamtaufwand des Arbeitgebers Euro	73
16.000 Teilnehmer	74
Aufwand pro Teilnehmer Euro	75
V. Entgegen der übereinstimmenden Ansicht der Beteiligten sind allerdings die Reisekosten von insgesamt ..Euro mit der Folge einzubeziehen, dass die Klage unter Berücksichtigung des Verböserungsverbot abzuweisen war. Denn der Beklagte ist im Lohnsteuerhaftungsbescheid von Aufwendungen in Höhe ..Euro ausgegangen. Die nach Auffassung des Senates zu berücksichtigen Aufwendungen betragen ..Euro. Auch bei einer Teilnehmerzahl von mehr als 21.000 wäre damit die 110 EUR-Grenze überschritten.	76
1. Die Reisekosten waren, wie den Anlagen zum Urteil zu entnehmen ist, mit insgesamtanzusetzen.	77
Die Reisekosten zählen zu dem äußeren Rahmen der Veranstaltung und damit zu den in die Ermittlung des geldwerten Vorteils einzubeziehenden Gesamtaufwendungen (vgl. Dreneck in Schmidt, Kommentar zu EStG § 19 Rz. 50 "Betriebsveranstaltung"; Thomas in Küttner/Thomas, Personalbuch 2009, Stichwort: Betriebsveranstaltung Rz. 16, 17; BFH-Urteil vom 25.5.1992 VI R 91/89, BStBl II 1992, 856; BFH-Urteil vom 25.5.1992 VI R 85/90, BStBl II 1992, 655). Dass bereits die Anreise und die Rückreise, wie auch dem DVD-Video zu entnehmen ist, einen Unterhaltungscharakter hatte, einschließlich der Versorgung mit Verpflegung, unterstreicht dieses Ergebnis. Demgegenüber kann kein Abzug unter dem Gesichtspunkt einer steuerfreien Reisekostenerstattung (§ 3 Nr. 16 EStG) erfolgen (BFH aaO. in BStBl 1992, 856: dienstliches Erfordernis nicht gegeben). Daraus folgt zwar, dass die Lohnsteuer in dem angefochtenen Bescheid noch zu niedrig festgesetzt wurde. Das Gericht darf jedoch durch seine Entscheidung die Rechtsposition der Klägerin im Vergleich zu dem Zustand vor Klageerhebung nicht verschlechtern (vgl. Stapperfend in Gräber, Kommentar zur FGO, § 96 Rz. 7 m.w.N.), so dass es bei der festgesetzten Lohnsteuer bleibt.	78
2. Nach dem in den Handakten abgehefteten Prüfungsbericht der "G" betrug die Anzahl der von der Klägerin Beschäftigten am... Hiervon ausgehend ist der Senat davon überzeugt, dass von den teilnehmenden Arbeitnehmer der Klägerin einer überwiegenden Zahl die Aufwendungen betreffend die "Reiselogistik" zugute kam. Danach ist der der Klägerin zugerechnete Anteil an dem "Gesamtvorteil" letztlich nicht zu beanstanden.	79
VI. Anderweitige Rechtsfehler sind weder geltend gemacht noch sonst ersichtlich. 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 (BFH-Urteil vom 20.11.2008 VI R 4/06, BStBl II 2009, 374). Eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers liegt auch vor, wenn die Voraussetzungen für eine Pauschalierung der Lohnsteuer nach § 40 EStG gegeben sind. Gegen die Pauschalierung hat sich die Klägerin, die Lohnsteuerpflicht der Zuwendungen vorausgesetzt, zu keinem Zeitpunkt gewandt.	80
VII. Die Revision wird zugelassen, weil das Gericht wegen der aufgeworfenen Rechtsfragen, insbesondere wegen der Behandlung der Reisekosten als Kosten des äußeren Rahmens einer Veranstaltung, der Rechtssache grundsätzliche Bedeutung im Sinne des § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO beimisst.	81

