
Datum: 07.10.2004
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 15. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 15 K 5594/02
ECLI: ECLI:DE:FGK:2004:1007.15K5594.02.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die Zuwendung von Krügergoldmünzen an Arbeitnehmer auf einer Weihnachtsfeier als Arbeitslohn gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG pauschal besteuert werden kann.

2

Die Klägerin - eine GmbH - hatte in den Jahren vor 1999 einem Teil ihrer Arbeitnehmer ein freiwilliges Weihnachtsgeld gezahlt. Jeweils im Dezember der Streitjahre - 1999 und 2000 - teilte sie in Einladungsschreiben mit, die "an die Belegschaft" adressiert waren, u. a. folgendes mit:

3

"Seit Jahren sind Sie es gewohnt, dass unser Unternehmen auf freiwilliger Basis Weihnachtsgeld an Sie auszahlt. Wir haben uns in diesem Jahr entschlossen, auf diese freiwillige Zahlung des Weihnachtsgeldes zu verzichten und möchten Ihnen im Rahmen einer Weihnachtsfeier ein Sachgeschenk überreichen. Die auf Geschenke entfallende Steuer wird von unserem Unternehmen für Sie übernommen. Mit der Unterschrift auf der ausgelegten Personalliste bestätigen Sie Ihr Einverständnis mit dieser Regelung und den Erhalt Ihres Geschenkes..."

4

Ausweislich dieser Personallisten haben nicht alle Arbeitnehmer eine Münze erhalten, wobei bei diesen Arbeitnehmern, die eine oder mehrere Münzen erhalten haben, Anzahl und Stückelung (von 1/10 bis 1/1) dieser Münzen jeweils unterschiedlich waren. In beiden Listen ist beim Namen des Arbeitnehmers Q handschriftlich vermerkt "Gehaltsumwandlung".

5

Die Aufwendungen für die zugewendeten Münzen unterwarf die Klägerin gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG einem pauschalen Steuersatz von -der Höhe nach unstreitig zu niedrig angesetzten - 20 %.

Im Rahmen einer bei der Klägerin durchgeführten Lohnsteueraußenprüfung gelangte der Prüfer zu der Auffassung, dass die Voraussetzungen einer Pauschalbesteuerung gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht vorlägen, sondern eine reguläre Besteuerung vorzunehmen sei (Bericht vom 1.8.2001, Tz. 7). Die Klägerin teilte dem Beklagten mit Schreiben vom 1.8.2001 mit, dass eine auf die Schenkung der Münzen resultierende Steuer von ihr übernommen werde.

Der Beklagte erließ daraufhin am 08.08.2001 einen § 42d EStG gestützten Haftungsbescheid, in dem er die Klägerin - außer für nicht streitige Beträge - auch für die auf die Aufwendungen für die Krügerrand-Münzen entfallende Lohn- und Kirchensteuer einschließlich des Solidaritätszuschlags in Anspruch nahm.

Der Haftungsbetrag beläuft sich - nach rechnerischer Bemessungsgrundlage, Steuersatz sowie Steuerbetrag unstreitig - insoweit auf (in DM)

	Lohnsteuer	Solidaritätszuschlag	Evangelische Kirchensteuer	Römisch-katholische Kirchensteuer	Summe
1999	25.187,-	1.385,24	1.380,06	335,97	28.288,27
2000	20.473,-	1.125,97	1.252,71	216,45	23.113,13
Summe					51.401,40

Die Klägerin legte gegen den Haftungsbescheid Einspruch ein, den sie im wesentlichen wie folgt begründete: Die Voraussetzungen für eine pauschale Versteuerung lägen entgegen der Auffassung des Beklagten vor: Bei den Krügerrand-Münzen handele es sich nicht um unübliche Geschenke im Sinne der LStR. Zu den Weihnachtsfeiern seien ausweislich der Einladungen alle Arbeitnehmer eingeladen worden. Die Zuwendung der - unstreitig zeitlich in unmittelbarer Nähe zur Feier gekauften - Münzen habe auch in dem erforderlichen sachlichen Zusammenhang mit der Weihnachtsfeier gestanden, da es sich dabei um Weihnachtsgeschenke an einen Großteil der Arbeitnehmer gehandelt habe. Dass diese Feier nicht nur den Rahmen für die Übergabe der Münzen dargestellt habe, ergebe sich auch aus dem übrigen Programm. Einige Mitarbeiterinnen hätten Selbstgebackenes (Kuchen oder Weihnachtsgebäck) sowie Musik, ein Gedicht oder eine kurze Geschichte beige-steuert. Die Bevorzugung einzelner Mitarbeiter bei der Verteilung der Münzen sei kein steuerrechtliches Problem, sondern eines der Personalführung.

Zudem handele es sich bei den Krügerrand nicht um ein Geldgeschenk, sondern eine Sachzuwendung. Diese Münzen seien keine gesetzlichen Zahlungsmittel, sondern eine Anlagemünze.

Mit Einspruchsentscheidung vom 4.09.2002 wies der Beklagte den Einspruch der Klägerin als unbegründet zurück. Zur Begründung führte sie im wesentlichen aus:

Eine Pauschalierung der Zuwendung der Krügerrand scheitere zum einen daran, dass der Krügerrand steuerrechtlich wegen einer entsprechenden Einstufung im südafrikanischen Recht und entgegen der strafrechtlichen Wertung des BGH ausländisches gesetzliches

Zahlungsmittel sei. Diese sei vorliegend auch nicht als Zehrgeld für die Betriebsfeier ausgezahlt worden.	
Zum anderen sei hier die Weihnachtsfeier nur als Gelegenheit benutzt worden, um die Krügerand als Weihnachtsgeldzuwendung auszahlen. Die Münzen seien nur an einen Teil der Arbeitnehmer ausgegeben worden, und zwar aus Gründen, die sich nicht erst während der Feier - etwa wie bei einer Tombola - selbst ergeben hätten.	15
Mit ihrer daraufhin erhobenen Klage wendet sich die Klägerin weiterhin gegen den Haftungsbescheid.	16
Sie ist der Auffassung, dass es sich bei den Krügerand-Münzen um nicht übliche Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen handele, die gemäß § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG mit einem Steuersatz von 25 % pauschal besteuert werden könnten. Die Leistungen stünden in einem sachlichen Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung, da der Vorteil gerade durch die Betriebsveranstaltung ausgelöst worden sei. Die Weihnachtsfeier habe lediglich in der Regel zwei Stunden gedauert und sei im Betrieb veranstaltet worden. Das Reichen von Kaffee und Keksen sei im Vergleich zur Übergabe der Krügerand zu vernachlässigen. Diese sei der Hauptzweck der Veranstaltung gewesen und daher aus Anlass, nicht nur bei Gelegenheit der Betriebsveranstaltung erfolgt. Im übrigen handele es sich bei den Krügerand nicht um ein ausländisches Zahlungsmittel, sondern um Goldbarren in Münzform.	17
Die Klägerin beantragt sinngemäß,	18
den Lohnsteuerhaftungsbescheid vom 08.08.2001 unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 4.09.2002 teilweise aufzuheben und um einen Betrag von 45.235,17 DM zu reduzieren, hilfsweise die Revision zuzulassen.	19
Der Beklagte beantragt,	20
die Klage abzuweisen	21
Er ist der Auffassung, dass eine Pauschalierung der Lohnsteuer selbst dann ausscheide, wenn die Münzen den Arbeitnehmern aus Anlass der Betriebsveranstaltung zugewandt worden seien, weil der Krügerand in der Republik Südafrika gesetzliches Zahlungsmittel sei.	22
Wegen weiterer Einzelheiten des Sach- und Streitstandes wird ergänzend auf den Inhalt der beigezogenen Steuerakten, insbesondere auf den Inhalt der Prüferhandakte (in der die Einladungsschreiben, die Personallisten, die Bankbelege über den Münzen An- und Verkauf, die Erklärung der Klägerin vom 1.8.2001 sowie der Prüfungsbericht vom 1.8.2001 enthalten sind) sowie auf die Einspruchsentscheidung vom 4.9.2002 Bezug genommen.	23
Klägerin und Beklagter haben mit Schriftsätzen vom 5. bzw. 6.10.2004 (Bl. 58 und 61 der GA) auf die Durchführung einer mündlichen Verhandlung verzichtet.	24
Entscheidungsgründe	25
I.	26
Das Gericht hat gemäß § 90 Abs. 2 FGO mit Einverständnis der Beteiligten ohne mündliche Verhandlung entschieden.	27
	28

II.

Die Klage ist unbegründet. Der Haftungsbescheid vom 08.08.2001 sowie die Einspruchsentscheidung vom 4.09.2002 sind, soweit die Klägerin darin wegen Lohnsteuer, Kirchensteuer sowie Solidaritätszuschlag aufgrund der Besteuerung der Aufwendungen für die Krüger-Münzen in Haftung genommen worden ist, rechtmäßig und verletzen die Klägerin daher nicht in ihren Rechten. 29

Die tatbestandlichen Voraussetzungen für eine Haftungsinanspruchnahme gem. § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG liegen vor. Der Beklagte hat die Klägerin auch verfahrensrechtlich zutreffend und ermessensfehlerfrei (§ 102 FGO) in Haftung genommen. 30

Gem. § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG haftet der Arbeitgeber für die Lohnsteuer, die er einzubehalten und abzuführen hat. Der Arbeitgeber haftet hierbei für eine fremde Schuld. Eine Haftung nach § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG setzt das Bestehen einer Steuerschuld des Arbeitnehmers voraus (Akzessorietät der Haftung). Im Fall der nach § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG pauschal erhobenen Lohnsteuer fehlt es an dieser Voraussetzung, denn Schuldner der pauschalen Lohnsteuer ist nach § 40 Abs. 3 EStG ausschließlich der Arbeitgeber (vgl. Gersch in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG und KStG, § 42d EStG, Anm. 31 m.w.N.; Dreseck in Schmidt, EStG, 22. Auflage, 2003, § 42d Rz. 2). 31

Die Voraussetzungen für eine derartige Pauschalierung liegen jedoch im Streitfall nicht vor. Die Klägerin hat die Aufwendungen für die Krüger-Münzen zu Unrecht der pauschalen Besteuerung unterworfen. Denn gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Diese Voraussetzungen sind hier nicht erfüllt. 32

Eine Betriebsveranstaltung ist anzunehmen, wenn die vom Arbeitgeber für Betriebsangehörige durchgeführte Veranstaltung allen Arbeitnehmern des Betriebes oder einer Abteilung offen steht (BFH-Urteil vom 04. August 1994 VI R 61/92, BStBl. II 1995, 59). Arbeitslohn liegt vor, wenn die Zuwendungen, die im Zusammenhang mit einer solchen Betriebsveranstaltung gewährt werden, über das übliche Maß hinausgehen. Dies kann der Fall sein, wenn die Betriebsfeier als solche z.B. nach Art, Dauer oder Häufigkeit unüblich ist oder die Höhe der Zuwendungen so bemessen ist, dass der geldwerte Vorteil für den Arbeitnehmer ein solches Eigengewicht erhält, dass das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers an der Förderung des Betriebsklimas nicht mehr weitaus überwiegt (vgl. BFH Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BStBl. II 1992, 655 m.w.N.; Dreseck in Schmidt, a. a. O., § 19 Rz. 50 "Betriebsveranstaltung" m.w.N.). Liegt hiernach Arbeitslohn vor, setzt die Möglichkeit der Pauschalbesteuerung in Höhe von 25% weiter voraus, dass die als Arbeitslohn zu behandelnde Zuwendung aus Anlass der Betriebsveranstaltung geleistet worden ist. 33

Dies ist der Fall, wenn sie den Rahmen oder das Programm der Betriebsveranstaltung unmittelbar betrifft und dabei in einem so engen sachlichen Zusammenhang mit der Veranstaltung steht, dass sie ohne deren Durchführung nicht gewährt würde (vgl. Gersch, a. a. O., § 40 EStG Rz. 38; Dreseck in Schmidt, a. a. O., 22. Auflage, 2003, § 40 Rz. 13; Heuermann in Blümich, Kommentar zu EStG, KStG, GewStG und Nebengesetze, § 40 EStG Rz. 99; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Pauschalierung der Lohnsteuer" Rz. 143). Dies gilt zum einen für den Wert der Betriebsveranstaltung als solcher und zum anderen für Zuwendungen, die durch das Programm der Betriebsveranstaltung bedingt und für die Betriebsveranstaltung auch nicht untypisch sind (z.B. Tombola- oder Losgewinne), wohl aber wegen ihres bleibenden Wertes als unüblich eingestuft werden (BFH-Urteil vom 07. 34

Februar 1997 VI R 3/96, BStBl. II 1997, 365; vgl. auch R 72 Abs. 6 Satz 3 LStR 2002). Nicht hingegen pauschal besteuert werden können solche Lohnteile, die nur bei Gelegenheit einer Betriebsveranstaltung überreicht werden und auch ohne die Veranstaltung geleistet worden wären (BFH, a. a.O.), wie z.B. eine finanzielle Belohnung für besondere Leistungen, Abfindungszahlungen an ausscheidende Mitarbeiter, Übergabe von Weihnachtsgeldern, Tantiemen etc. (vgl. Drenseck in Schmidt, a. a. O., § 40 Rz. 13). Zweck dieser Regelung ist es, für solche Betriebsveranstaltungen, die als unüblich anzusehen sind und die daher zum Zufluss von Arbeitslohn führen, die Möglichkeit einer günstigeren Pauschalbesteuerung durch den Arbeitgeber zu eröffnen. Damit wird dem Umstand Rechnung getragen, dass der Arbeitgeber in derartigen Fällen praktisch nicht die Möglichkeit hat, die von ihm zur Betriebsveranstaltung eingeladenen Arbeitnehmer im Wege des Lohnsteuerabzugs mit der auf die Betriebsveranstaltung entfallenden Lohnsteuer zu belasten (BFH-Urteil vom 07. Februar 1997 VI R 3/96, BStBl. II 1997, 365).

Unter Beachtung dieser zutreffenden Grundsätze sind im Streitfall die Voraussetzungen für eine Pauschalbesteuerung gem. § 40 Abs. 2 Satz 1 Nr. 2 EStG nicht erfüllt. 35

Dabei kann der Senat offen lassen, ob es sich bei den zugewendeten Goldmünzen um eine Zuwendung von Geld oder von Sachen handelt. 36

Wäre die als Krügerrand bezeichnete Goldmünze als im Ausland - hier in der Republik Südafrika - rechtsgültiges gesetzliches Zahlungsmittel anzusehen, läge hier jedenfalls eine nicht pauschalierungsfähige Barzuwendung vor. Dabei kann wiederum dahin stehen, ob man das Urteil des BFH in BStBl II 1997, 365 dahin gehend versteht, dass von der Pauschalierung jegliche Barzuwendung ausgeschlossen ist -es sei denn, es handelt sich um Bargeld, dessen Verwendung für die Betriebsveranstaltung sichergestellt ist (z.B. Zehrgeld für den Betriebsausflug)- oder jedenfalls jede Barzuwendung, die nicht aus Anlass einer Betriebsveranstaltung gezahlt worden ist (für letztere Auffassung: FG Münster, rechtskräftiges Urteil vom 7. Oktober 2003 13 K 6659/00, EFG 2004,203 unter Hinweis auf Heuermann in Blümich, a. a. O., § 40 Rz.99 zu einem Fall der Geldgewinn-Verlosung). 37

Denn die hier zugewendeten Münzen wurden nicht aus Anlass der Weihnachtsfeiern zugewendet, sondern nur bei deren Gelegenheit. 38

Sofern man in den Zuwendungen der Münzen Sachzuwendungen sieht, sind diese im vorliegenden Fall ebenfalls nicht pauschalierungsfähig, weil sie nur bei Gelegenheit, nicht aber aus Anlass der Weihnachtsfeier erfolgten. Dabei kann letztlich offen bleiben, ob man den Charakter der Krügerrand-Münzen als ausländisches gesetzliches Zahlungsmittel verneint, wenn auch nach Auffassung des Senats angesichts der vergleichbaren Problematik bei einer Zuwendung einer Goldmünze der Deutschen Bundesbank im Nennwert von 100 EUR vieles dafür spricht, dass es sich selbst bei derartigen inländischen gesetzlichen Zahlungsmitteln, die - insoweit anders als Krügerrand-Münzen - eine Nennwertprägung aufweisen, aber - wie diese - nur zum aktuellen Goldwert erhältlich sind, lohnsteuerrechtlich um eine Sachzuwendung handelt, also letztlich um "Goldbarren in Münzform", wie es die Klägerin treffend ausgedrückt hat. Insoweit kommt es auf die Qualifizierung der Krügerrand-Münzen in anderen Rechtsgebieten nicht an (vgl. z.B. für die Einfuhrumsatzsteuer BFH-Beschluß vom 26. Juni 1990 VII B 51/90 <BFHE 161,232; HFR 1990,669>, strafrechtlich: Beschluß des BGH vom 8. Dezember 1983 1 StR 274/83, 1 StR 275/83 <BGHSt 32, 198; NJW 1984,1311>, als Zahlungsmittel im Sinne des EWG-Vertrages: Urteil des EuGH vom 23. November 1978 7/78 <EuGHE 1978, 2247; HFR 1979, Nr. 197>). 39

Die Zuwendung der Krügererrand-Münzen sind als Sachzuwendungen jedenfalls zutreffend von den Beteiligten übereinstimmend schon wegen ihres bleibenden, nicht unerheblichen Goldwertes als Arbeitslohn angesehen worden. Dieser ist jedoch nicht pauschalierungsfähig, weil die Münzen den Arbeitnehmern vorliegend nicht aus Anlass der Betriebsveranstaltung, sondern nur bei dieser Gelegenheit zugewandt worden sind.

Anders als im Fall einer Verlosung von Geldbeträgen (dazu FG Münster in EFG 2004, 203) oder Sachgewinnen (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 1991 V I R 146/88, BFHE 168, 194; BStBl II 1992, 700) oder im Fall einer gerade für die Übergabe der Goldmünzen an verdiente Mitarbeiter ausgerichteten Feier (Urteil des FG Niedersachsen vom 20. September 1965 IV L 82-84/65, EFG 1066, 137) war die Übergabe der Krügererrand-Münzen in unterschiedlicher Anzahl und unterschiedlicher Stückelung an ausgesuchte Arbeitnehmer kein untrennbar mit der Weihnachtsfeier verbundener Programmpunkt. Es ist kein hinreichend enger Zusammenhang zwischen den Weihnachtsfeiern und der Münzübergabe festzustellen. 41

Denn im Unterschied zum Fall der Verlosung von Tombolagewinnen (vgl. für Geldgewinne FG Münster in EFG 2004, 203 und für Sachgewinne BFH-Urteil vom 25. Mai 1992, VI R 146/88, BFHE 168, 194; BStBl II 1992, 700) erhielt im vorliegenden Fall nicht jeder Arbeitnehmer der Klägerin dieselbe Chance auf eine Münze. Ob ein Arbeitnehmer überhaupt eine Münze erhielt, und wenn ja, in welcher Stückelung und in welcher Stückzahl, entschied hier vielmehr allein die Klägerin in ihrer Eigenschaft als Arbeitgeberin. Anders als im Fall der Losverteilung an alle Arbeitnehmer waren das Ob und die Höhe der Zuwendung nicht lediglich zufallsabhängig. 42

Damit stellt sich die Art der Zuwendung der Krügererrand-Münzen anstatt des in den Vorjahren gezahlten Weihnachtsgeldes als eine bloße Zahlungsmodalität eines - ohnehin freiwillig an einzelne Arbeitnehmer zu zahlendes - sogenannten "Weihnachtsgeldes" in Form einer Goldmünze dar. Dies wird auch dadurch bestätigt, dass der Wert der verteilten Münzen der Höhe der bis zum ersten Streitjahr gezahlten Weihnachtsgelder in etwa entspricht. 43

Des weiteren wird diese Wertung der Zuwendung der Münzen als lediglich andere Zahlungsmodalität für das Weihnachtsgeld von der Klägerin in ihren Einladungsschreiben an die Belegschaft selbst vorgenommen, in dem sie das dort angekündigte Sachgeschenk ausdrücklich anstelle des freiwillig sonst gezahlten Weihnachtsgeldes ausgehändigt sehen will. So enthalten denn auch die beiden bei den Weihnachtsfeiern geführten Personallisten beim Arbeitnehmer Q statt einer Unterschrift für die Quittung über eine erhaltene Münze den Vermerk "Gehaltsumwandlung". Daraus kann unschwer der Schluss gezogen werden, dass dieser Arbeitnehmer für eine Zuwendung von Münzen nicht in Frage kam, weil er bereits zusätzlich Arbeitslohn in Form einer Gehaltsumwandlung erhalten hat. Derartiges ist jedoch gerichtsbekanntermaßen eine übliche Methode, die progressiven Versteuerung von Teilen des Arbeitslohns auch und gerade in Form von sog. Weihnachtsgeldern zu vermeiden. 44

Der angefochtene Haftungsbescheid enthält auch keine anderweitigen formellen oder materiellen Fehler, insbesondere auch keine Ermessenfehler des Beklagten. Da dies auch zwischen den Beteiligten unstreitig ist, verzichtet der Senat insoweit auf weitere Ausführungen und weist für die Frage der zutreffenden Inhaftungnahme der Klägerin als Arbeitgeber lediglich auf deren Erklärung vom 1.8.2001 hin, in der die Klägerin sich bereit erklärt hat, die als Folge der Zuwendung der Goldmünzen anfallende Steuer zu tragen. 45

Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 FGO. 46

Die Revision war nicht zuzulassen, da kein Zulassungsgrund im Sinne des § 115 Abs. 2 FGO vorliegt.

