

Betriebsveranstaltungen – welche Besteuerungsregelungen gelten jetzt?

Diplom-Betriebswirt Uwe Albert - ALBERTAKADEMIE

Der Gesetzgeber hat mit Wirkung zum 1.1.2015 das Einkommensteuergesetz betreffend die lohnsteuerliche Behandlung von Betriebsveranstaltungen geändert.

Bisher fehlte eine gesetzliche Regelung, wie die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung lohnsteuerlich zu behandeln ist. Das ist mit Wirkung zum 1.1.2015 geändert worden. In § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG hat der Gesetzgeber folgendes geregelt:

Zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören Zuwendungen des Arbeitgebers an seinen Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen anlässlich von Veranstaltungen auf betrieblicher Ebene mit gesellschaftlichem Charakter (Betriebsveranstaltung). Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind alle Aufwendungen des Arbeitgebers einschließlich Umsatzsteuer unabhängig davon, ob sie einzelnen Arbeitnehmern individuell zurechenbar sind oder ob es sich um einen rechnerischen Anteil an den Kosten der Betriebsveranstaltung handelt, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Soweit solche Zuwendungen den Betrag von 110 Euro je Betriebsveranstaltung und teilnehmenden Arbeitnehmer nicht übersteigen, gehören sie nicht zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit, wenn die Teilnahme an der Betriebsveranstaltung allen Angehörigen des Betriebs oder eines Betriebsteils offensteht. Satz 3 gilt für bis zu zwei Betriebsveranstaltungen jährlich. Die Zuwendungen im Sinne des Satzes 1 sind abweichend von § 8 Absatz 2 mit den anteilig auf den Arbeitnehmer und dessen Begleitpersonen entfallenden Aufwendungen des Arbeitgebers im Sinne des Satzes 2 anzusetzen.

Die Lohnsteuerrichtlinien (LStR) sind bisher nicht den neuen gesetzlichen Regelungen in § 19 EStG angepasst worden.

1. Bisherige Regelung in den LStR

Gesetzlich war bisher nur in § 40 Abs. 2 EStG geregelt, dass der Arbeitgeber Zuwendungen aus Anlass von Betriebsveranstaltungen pauschal mit 25 % besteuern kann. Wann eine Betriebsveranstaltung vorliegt, welche Aufwendungen des Arbeitgebers steuerpflichtig sind und wann eine Besteuerung beim Mitarbeiter durchzuführen ist, war dagegen bis zum 31.12.2014 gesetzlich nicht geregelt. Einzelheiten sind in der Vergangenheit insbesondere durch die Rechtsprechung des BFH festgelegt worden, die dann in den LStR ihren Niederschlag gefunden haben.

Wesentliche Merkmale waren gem. LStR bisher:

- Eine Betriebsveranstaltung liegt nur vor, wenn grundsätzlich alle Mitarbeiter des Unternehmens teilnehmen können. Die Teilnahme darf keine Belohnung für die Mitarbeiter sein.
- Steuerpflichtig ist die Teilnahme an unüblichen Betriebsveranstaltungen (wenn z.B. die Aufwendungen des ArbG mehr als 110 Euro betragen (Freigrenze) und wenn

- die einzelnen Mitarbeiter an mehr als 2 Betriebsveranstaltungen pro Kalenderjahr teilgenommen haben.
- Aufwendungen für teilnehmende Angehörige wurden dem Mitarbeiter als Vorteil zugerechnet.

2. Neue Rechtsprechung des BFH (gültig bis zum 31.12.2014)

Mit seinen Urteilen vom 16.5.2013 hat die BFH seine Rechtsprechung zu Betriebsveranstaltungen (die bisher nahezu unverändert in den LStR enthalten ist) geändert.

In allen noch offenen Fällen (bis zum 31.12.2014) gilt danach Folgendes:

- Die Üblichkeitsgrenze von 110 Euro bleibt zwar bestehen, es sind aber nur diejenigen Aufwendungen des ArbG`s einzubeziehen, die den teilnehmenden Mitarbeiter objektiv bereichern. Das sind nur diejenigen Aufwendungen für Essen, Trinken und Darbietungen (z.B. Künstler) die der Mitarbeiter unmittelbar konsumieren kann. Alle anderen Aufwendungen sind nicht in den Wert der Betriebsveranstaltung einzubeziehen.
- Aufwendungen des ArbG`s für den äußeren Rahmen (Event-Agentur, Saalmiete, Dekoration) gehören nicht in den Wert der Betriebsveranstaltung.
- Reisekosten für Hin- und Rückreise sowie Übernachtung gehören ebenfalls nicht in den Wert der Betriebsveranstaltung.
- Die Teilnahme von Angehörigen (Begleiter) des Mitarbeiters ist kein steuerpflichtiger Vorteil für den Mitarbeiter. Diese Aufwendungen des ArbG`s für diesen Personenkreis sind steuerfrei.

Hinweis:

Wurden in der Vergangenheit Betriebsveranstaltungen lohnversteuert, weil die geänderte aktuelle Rechtsprechung des BFH noch nicht bekannt war, können diese gezahlten Lohnsteuern vom Arbeitgeber beim Finanzamt zurückgefordert werden.

3. Die neue gesetzliche Regelung

Die wesentliche Neuregelung gegenüber den bisherigen Lohnsteuerrichtlinien besteht darin, dass die Freigrenze von 110 € in einen Freibetrag von 110 € umgewandelt worden ist.

Nach den Beratungen im Finanzausschuss des Deutschen Bundestages gilt ab 1.1.2015 Folgendes:

- Es wird zur Präzisierung des Begriffs der „Gemeinkosten“ durch „Kosten, die der Arbeitgeber gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet“ ersetzt. Der Begriff des „äußeren Rahmens“ wird sowohl durch den Bundesfinanzhof als auch durch die Verwaltung (R 19.5 Absatz 4 Satz 1 Nummer 5 LStR) regelmäßig im Zusammenhang mit der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen verwendet, um bestimmte Kostenarten zu beschreiben. Dazu gehören insbesondere Raumkosten und Kosten für einen Veranstalter („Eventmanager“). Rechnerische Selbstkosten des Arbeitgebers für den äußeren Rahmen bleiben unberücksichtigt.

- Außerdem wird gegenüber dem Regierungsentwurf klargestellt, dass die Regelung nicht nur dann gilt, wenn die Teilnahme allen Betriebsangehörigen offensteht, sondern auch dann, wenn die Betriebsveranstaltung nur Betriebsteile betrifft. Unter Betriebsteil ist eine betriebliche Organisationseinheit von einiger Bedeutung und Größe zu verstehen. Die bestehende Verwaltungsregelung in R 19.5 Absatz 2 LStR gilt hierzu weiterhin.
- Steuerfreie Leistungen für Reisekosten sind nicht in die Zuwendungen einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen.
- Um künftig die Zahl der Streitfälle bei der Besteuerung von Betriebsveranstaltungen zu reduzieren, wird die Freigrenze in einen Freibetrag von 110 Euro umgewandelt.

Darüber hinaus ist zu berücksichtigen:

- Grundsätzlich werden – im Gegensatz zur Rechtsprechung des BFH vom 16.5.2013 - sämtliche Aufwendungen des ArbG erfasst. Es kommt nicht darauf an, ob diese Zuwendungen dem Arbeitnehmer einzeln zuzurechnen sind oder nicht.
- Nur solche Aufwendungen des ArbG werden einbezogen, die er gegenüber Dritten für den äußeren Rahmen der Betriebsveranstaltung aufwendet. Nur diese Aufwendungen sind dem Arbeitnehmer zuzurechnen.
- Der neue Freibetrag gilt nur für teilnehmende Arbeitnehmer, nicht hingegen für deren Begleitperson.
- Steuerfreie Leistungen für Reisekosten sind nicht in die Zuwendungen einer Betriebsveranstaltung einzubeziehen.

4. Noch offenen Fragen

Die gesetzliche Regelung in § 19 EStG lässt eine ganze Reihe von Fragen offen, die noch kurzfristig von der Finanzverwaltung geklärt werden müssen:

1. Anzahl der zu berücksichtigenden Arbeitnehmer

Für den 110 €-Freibetrag ist noch offen, wie die Anzahl der teilnehmenden Mitarbeiter und deren Angehörige zu berücksichtigen ist.

In Betracht kommt die Zahl der Arbeitnehmer,

- die teilnehmen dürfen oder
- die zur Betriebsveranstaltung zugesagt haben oder
- die letztlich daran teilgenommen haben.

Nur auf die teilnehmenden Arbeitnehmer abzustellen würde nicht berücksichtigen, dass ein Arbeitgeber regelmäßig mit einer anderen Zahl an Arbeitnehmern die Veranstaltung kalkuliert.

Die Praxis zeigt, dass nur selten alle zusagenden Arbeitnehmer endlich an der Veranstaltung teilnehmen. Krankheiten, persönliche oder berufliche Termine, die kurzfristig eine Teilnahme des Arbeitnehmers erforderlich machen, verhindern die Beteiligung an der

Betriebsveranstaltungen. Die Aufwendungen beim Arbeitgeber sind dennoch entstanden. Eine kurzfristige Änderung der gebuchten Speisen/Getränke oder z. B. Sitzplätze im Theater etc. lässt sich meist nicht mehr vornehmen. Daher ist es nicht gerechtfertigt, die Kosten der Veranstaltung nur auf die geringere Anzahl an teilnehmenden Arbeitnehmern umzulegen.

Im Ergebnis entstehen Leerkosten, insbesondere wenn die Betriebsveranstaltung zwar auf die Teilnahme aller Mitarbeiter ausgerichtet war, tatsächlich jedoch nur ein Teil davon teilgenommen hat oder bspw. wenn eine Betriebsveranstaltung im Freien wetterbedingt abgebrochen werden musste.

In der Regel lässt sich am Tag der Veranstaltung meist nicht exakt ermitteln, wieviel Arbeitnehmer, von denen die sich angemeldet haben, tatsächlich teilgenommen haben. Es findet in aller Regel keine Registrierung oder Zählung am Tag der Veranstaltung statt. Ausnahme sind hierbei nur die Veranstaltungen, für die Eintrittskarten externer Veranstalter (z. B. Theater, Konzert, Sportveranstaltungen oder Musical) ausgegeben werden. Die Zählung der Arbeitnehmer ist nur unter hohem Aufwand bzw. je nach Anzahl gar nicht möglich (z. B. große Arbeitnehmeranzahl).

2. Konkretisierung bezüglich Teilnahme sämtlicher Mitarbeiter

- a) Muss eine Betriebsveranstaltung allen Mitarbeitern des Unternehmens **angeboten** werden (beispielsweis alle Abteilungen, Gruppen Betrieben, Zweigniederlassungen)?
- b) Wie ist zu verfahren, wenn eine aus verschiedenen Abteilungen zusammengesetzte Gruppe von Mitarbeitern anlässlich einer Fachtagung während oder im Anschluss daran eine Betriebsveranstaltung durchführt? Ist hier die Voraussetzung: „allen Mitarbeiter offen steht“ erfüllt?

3. Teilnahme von Begleitern (i.d.R. Familienangehörigen)

Auch für die Begleiter gilt das unter 1. Gesagte. Eine Klarstellung ist erforderlich, wer als Begleiter (Familienangehöriger) zählt und wie die Kosten für Sachzuwendungen für Begleiter, die an einer Betriebsveranstaltung teilnehmen, zuzurechnen sind.

4. Teilnahme von Arbeitnehmern von verbundenen Unternehmen

Klargestellt werden muss auch, wie Aufwendungen für Arbeitnehmer von verbundenen Unternehmen zuzurechnen sind. Zu klären ist, ob sich an dem Vorliegen einer Betriebsveranstaltung etwas ändert, wenn z.B. das Tochterunternehmen alle Mitarbeiter des Mutterunternehmens einlädt.

5. Teilnahme von Zeitarbeitnehmern

Wie ist die Teilnahme von Zeitarbeitnehmern zur behandeln? Gelten diese als Mitarbeiter oder Geschäftsfreunde?

6. Teilnahme von Betriebsfremden

Ungeklärt ist bisher, wie die Teilnahme von Betriebsfremden zu berücksichtigen ist. Sind zum Beispiel Kunden oder Geschäftsfreunde wie Mitarbeiter zu behandeln oder als Begleiter zu berücksichtigen oder führt deren Teilnahme sogar dazu, dass keine Betriebsveranstaltung vorliegt auch wenn sonst die Voraussetzungen für eine Betriebsveranstaltung für die teilnehmenden Arbeitnehmer erfüllt sind.

- a) Wenn die Anzahl der Dritten größer ist als die Zahl der Mitarbeiter des veranstaltenden Unternehmens: ist das dann insgesamt noch eine Betriebsveranstaltung?
- b) Ist für die teilnehmenden Dritten ebenfalls von einer Betriebsveranstaltung auszugehen?
- c) Ist für die teilnehmenden Dritten anstelle einer Betriebsveranstaltung eine Bewirtung von Geschäftsfreunden gegeben?
- d) Kann der Vorteil für Dritte vom veranstaltenden Unternehmen gem. § 40 Abs. 2 EStG mit 25 % pauschal besteuert werden oder kommt ggfs. § 37b EStG zum Ansatz? Oder, wenn es sich um eine Bewirtung von Geschäftsfreunden handelt: ist dann die Teilnahme für die Dritten steuerfrei und können die Aufwendungen beim veranstaltenden Unternehmen nur zu 70 % als BA abgezogen werden?
- e) Wie ist zu verfahren, wenn die Teilnahme durch Dritte zwar eine Bewirtung von Geschäftsfreunden darstellt, die Aufwendungen für Essen und Trinken nur geringfügig sind und im Wesentlichen aus künstlerischen Darbietungen bestehen?

7. Behandlung von Reisekosten

Der Gesetzgeber hat Reisekosten aus den Aufwendungen, die in den Freibetrag zählen, ausgenommen. Das sind grundsätzlich Reisekosten die gem. § 3 Nr. 13 oder 16 EStG steuerfrei gezahlt werden können. Das gilt insbesondere für Reisekosten wegen Hin- und Rückreise. Das muss auch gelten, wenn die Betriebsveranstaltung mit einem beruflichen Pflichttermin verbunden wird (BFH-Beschluss des Großen Senats vom 21.09.2009, GrS 1/06).

- a) Gemäß LStR 9.4. sind Reisekosten: Fahrtkosten, Verpflegungsmehraufwendungen, Übernachtungskosten und Reisenebenkosten. Sind diese Kosten aus den Gesamtkosten herauszurechnen?
- b) Wann liegen beim MA Reisekosten vor:
 - ba) für alle Fahrten zum Veranstaltungsort?
 - bb) nur wenn der Mitarbeiter nicht am Ort der Veranstaltung wohnt?
- c) Wie ist mit den Verpflegungsmehraufwendungen bei Betriebsveranstaltungen umzugehen? Kürzung des Pauschbetrages für Verpflegungsmehraufwand?
- d) Wie ist bei Kosten für Verpflegung zu verfahren, wenn die Kosten der einzelnen Mahlzeit 60 € übersteigen? Wie ist das nachzuweisen?
- e) Sind Übernachtungskosten immer als Reisekosten aus dem Wert der Betriebsveranstaltung herauszurechnen? Wann ja – wann ggfs. nicht?
- f) Wenn dabei Übernachtungen notwendig werden (was dann der Regelfall ist): wie sind die Übernachtungskosten zu behandeln? Reisekosten und damit nicht Kosten der Betriebsveranstaltung oder Kosten der Betriebsveranstaltung?
- g) Wenn die Betriebsveranstaltung anlässlich einer mehrtätigen Tagung stattfindet: Wie sind die Aufwendungen für Hin- und Rückreise zu behandeln, wenn die Betriebsveranstaltung abends, nach einem üblichen 8-stündigen dienstlichen Arbeitstag, stattfindet?

8. Geltung der Lohnsteuerrichtlinien in R 19.5 LStR

Es fehlt eine Klärung, welche bisherigen Regelungen in R 19.5 LStR weitergelten. Dies gilt vor allem für die R 19.5 Abs. 4 LStR behandelten üblichen Zuwendungen. Zu den Kosten für den äußeren Rahmen gehören alle Aufwendungen, die von dem Arbeitnehmer i. d. R. in Anspruch genommen werden. Kosten für Aufwendungen zur Erfüllung behördlicher Auflagen (z. B. Sicherheitsdienste, Versicherungen, Sanitäter oder Absperrungen) sowie z. B. Stornokosten und Trinkgelder zählen dabei nicht zu den üblichen Zuwendungen einer Betriebsveranstaltung.

Außerdem ist in den LStR zu klären, dass eine Betriebsveranstaltung auch dann vorliegt, wenn die Veranstaltung nur einer organisatorischen Einheit des Unternehmens (z. B. Abteilung) offensteht und nicht allen Mitarbeitern. Hier sollte geregelt werden, dass bei längerfristigen Projekten (z. B. länger als 1 Jahr) die Gruppe der Mitarbeiter, die nur in der Projektorganisation arbeiten, ebenfalls als eigenständige Organisationseinheit angesehen werden kann.

9. Freigrenze für Sachzuwendungen (44-Euro-Freigrenze) und Betriebsveranstaltung

Nach wie vor fehlt eine Klarstellung, ob die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 11 EStG in Anspruch genommen werden kann, wenn der jeweilige Mitarbeiter an bereits zwei Betriebsveranstaltungen teilgenommen hat.

10. Umsatzsteuer

Die umsatzsteuerliche Regelung für Betriebsveranstaltungen findet sich bisher in Abschnitt 1.8 Abs. 4 Nr.6 UStAE. Soweit danach eine aus lohnsteuerlicher Sicht übliche (= lohnsteuerfreie) Betriebsveranstaltung vorlag, weil die 110-Euro- Freigrenze nicht überschritten wurde, wurden die Arbeitgeberzuwendungen als überwiegend durch das betriebliche Interesse des Arbeitgebers veranlasste, nicht umsatzsteuerbare Leistungen angesehen

Betrag jedoch der Kostenanteil pro Teilnehmer an der Betriebsveranstaltung mehr als 110 Euro, lag in vollem Umfang steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, so dass in diesem Fall der Vorsteuerabzug in vollem Umfang ausgeschlossen (s. a. Abschnitt 15.15 Absatz 2 Beispiel 3b UStAE).

Mit der Umwandlung der Freigrenze in einen Freibetrag wäre es folgerichtig, wenn sich die umsatzsteuerliche Beurteilung auch zukünftig an den nunmehr gesetzlichen Vorgaben des § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG orientiert.

Die noch offenen Fragen sollen in einem BMF-Schreiben geklärt werden. Das Schreiben wird zurzeit im BMF in Abstimmung mit den Ländern erarbeitet. Eine Veröffentlichung ist im Herbst 2015 (also fast 10 Monate nach Inkrafttreten des Gesetzes) vorgesehen. Die ALBERTAKADEMIE wird kurzfristig nach Erscheinen des BMF-Schreibens darüber berichten.