

Aufteilung und Bewertung von Sachzuwendungen insbesondere bei Zuwendungen in Form von Reisen

Anmerkungen zum BFH-Urteil VI R 32/03 vom 18.08.2005

Diplom-Betriebswirt Uwe Albert, Albertakademie Hamburg

1. Einleitung

Mit seiner Entscheidung vom 18.08.2005 VI R 32/03 hat der VI. Senat des BFH ein bemerkenswertes und in seinen Auswirkungen weitreichendes Urteil zur Aufteilung und Bewertung von Sachzuwendungen gefällt. Diese Entscheidung hat für die betriebliche Praxis erhebliche Auswirkungen, insbesondere für Mitarbeitertagungen und Incentive-Reisen im Ausland. Bisher ging der BFH davon aus, dass Sachzuwendungen, z.B. in Form einer Auslandsreise, nur einheitlich entweder als steuerfreie oder steuerpflichtige Zuwendung gewürdigt werden können. Ausnahmsweise könne eine Aufteilung zwischen Arbeitslohn und Zuwendungen im betrieblichen Eigeninteresse in Betracht kommen, wenn die Kosten rein betriebsfunktionaler Elemente sich leicht und eindeutig von sonstigen Zuwendungen mit Entlohnungscharakter abgrenzen lassen („alles oder nichts-Prinzip“¹).

Nunmehr hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung geändert. Mit der Entscheidung vom 18.8.2005 hält er nicht mehr am sog „alles oder nichts-Prinzip“ fest. Ein Aufteilungsverbot im Sinne des § 12 EStG gibt es auf der Einnahmenseite nicht. Künftig ist bei gemischt veranlassten Zuwendungen zu beurteilen, ob und inwieweit sich die Zuwendung als notwendige Begleiterscheinung betriebsnotwendiger Zielsetzung oder als Belohnung erweist. Ist die Zuwendung bei wertender Betrachtung als Belohnung von nicht untergeordneter Bedeutung anzusehen, ist eine Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Teile vorzunehmen.

2. Das Urteil vom 18.08.2005 - VI R 32/03

Ein Arbeitgeber führte im November 1992 eine viertägige Außendienst-Tagung in Portugal durch. Die Tagung enthielt sowohl Elemente einer Dienstreise als auch einer sog. Incentive-Reise. Die Vorinstanz² sah - wie das Finanzamt auch - mit Ausnahme der Kosten für die Tagungsräume die gesamten Aufwendungen des Arbeitgebers als Arbeitslohn bei den teilnehmenden Außendienstmitarbeitern in Höhe von 2.629 DM je Teilnehmer an.

Der BFH entschied, dass eine Aufteilung der gesamten Kostenbestandteile vorzunehmen ist. Zunächst sind die leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich sowie die als Arbeitslohn zuordenbaren Kostenbestandteile aus den Gesamtkosten herauszurechnen. Die restlichen Kosten, die sich nicht den beiden vorgenannten Bereichen zuordnen lassen, sind grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung auf beide Bereiche aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab ist nach Meinung des BFH im Fall einer Reise das Verhältnis der Zeitanteile maßge-

¹ BFH vom 9.8.1996 VI R 88/93, BStBl II 1997, 97

² FG Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 28.3.2003 3 K 218/99, EFG 2003, 1779

bend. Für die Aufteilung von Verpflegungskosten ist zu berücksichtigen, dass die Steuerfreiheit maximal in Höhe der Pauschbeträge für den Verpflegungsmehraufwand nach § 9 Abs. 9a EStG in Betracht kommt.

Nach nunmehr gefestigter Rechtsprechung geht der BFH davon aus, dass auch bei der Frage nach dem Arbeitslohn das Veranlassungsprinzip maßgeblich ist. Ergibt die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, dass die Reise ausschließlich oder ganz überwiegend der Entlohnung der Teilnehmer dient, ist die Zuwendung in voller Höhe Arbeitslohn. Ergibt die Würdigung, dass die Reise nahezu ausschließlich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionale Zielsetzung anzusehen ist (Beispiele: Vornahme von Geschäftsabschlüssen, Beratungsleistungen, Verhandlung mit Geschäftspartnern des Arbeitgebers oder Lieferrungsbetreuung), liegt insgesamt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor.

Enthält die Reise sowohl Elemente, bei denen die betriebliche Zielsetzung des Arbeitgebers ganz im Vordergrund steht als auch Elemente, deren Zuwendung sich als Entlohnung darstellt, liegt eine gemischt veranlasste Reise vor. Ergibt dabei die Beurteilung, dass der Entlohnungsanteil von nicht untergeordneter Bedeutung ist, ist eine Aufteilung nach objektiven Gesichtspunkten vorzunehmen. Ein Aufteilungsverbot von Einnahmen ergibt sich nicht aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG. Eine solche Vorschrift kennt das Einkommensteuergesetz nicht. Das Fehlen eines geeigneten Aufteilungsmaßstabs, noch dem Umstand, dass Reisetage mit bzw. ohne Entlohnungscharakter zeitlich und organisatorisch aufeinander aufbauen, steht der Aufteilung regelmäßig nicht entgegen. In Zweifelsfällen ist eine Schätzung der Besteuerungsgrundlagen vorzunehmen.

Bei einer – wie im Urteilsfall - gemischt veranlassten Reise sind für die Aufteilung zunächst diejenigen Kostenbestandteile aus den Gesamtkosten der Reise herauszurechnen, die sich leicht und eindeutig

- dem betriebsfunktionalen Bereich und
- dem Bereich der Entlohnung

zurechnen lassen. Dazu rechnen Kosten die Zurverfügungstellung der Tagungsräume einschl. deren Ausstattung, die Tagungsunterlagen sowie die Kosten für die Referenten. Diese Kosten kommen von vornherein nicht als Arbeitslohn in Betracht³.

Dagegen gehören die Kostenbestandteile der Reise in vollem Umfang zum Arbeitslohn, die z.B. in Form von touristischen Programmen, Ausflügen, Spiel- und Sportprogramme sowie in Form von gemeinsamen Feiern und Unterhaltung gewährt werden.

Für die nicht eindeutig zuordenbaren Kosten kommt nach Auffassung des VI. Senat nunmehr eine sachgerechte Schätzung in Betracht. Zu diesen Kosten gehören bei einer Reise insbesondere:

- Beförderungskosten (Flug- und Fahrtkosten, sowie Transferkosten)
- Hotelunterbringungskosten
- Verpflegungskosten
- Organisationskosten (Vorreisen, Kommunikation und Versand, allgemeine Betreuung und Reiseorganisation)

³ BFH vom 9.8.1996 VI R 88/93, BStBl II 1997, 97

Beim Maßstab für die Aufteilung ist grundsätzlich vom Verhältnis der Zeitanteile auszugehen in dem die Reisebestandteile mit Entlohnungscharakter zu denen aus betriebsfunktionalen Gründen stehen. Im Urteilsfall kam der VI. Senat zum Ergebnis, dass sich eine Aufteilung der vorgenannten Kosten im Verhältnis 50 : 50 (50 % Arbeitslohn, 50 % kein Arbeitslohn) ergibt.

Bei den Verpflegungskosten sind in Anlehnung an die gesetzliche Regelung zum steuerfreien Reisekostenersatz⁴ bei der schätzweisen Aufteilung nur diejenigen anteiligen Beträge, die der Arbeitgeber im Fall von Dienstreisen steuerfrei ersetzen könnte, nicht dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. Die darüber hinausgehenden Beträge sind dem Arbeitslohn hinzuzurechnen. Bei der Aufteilung der Verpflegungsaufwendungen ist der Prozentsatz maßgebend, der für die sonstigen aufzuteilenden Kostenbestandteile anzuwenden ist.

Im Ergebnis waren nach Auffassung des BFH unter Berücksichtigung der Aufteilung der Kosten entgegen der Vorinstanz nicht 2.629 DM sondern lediglich 1.500 DM bei den Mitarbeitern als Arbeitslohn zu versteuern.

3. Anmerkungen zum Urteil vom 18.8.2005

Die neue Entscheidung des BFH ist uneingeschränkt zu begrüßen. Die veranstaltenden Unternehmen konnten das bisherige „alles oder nichts-Prinzip“ den reisenden Mitarbeitern nicht vermitteln. Auch die Mitarbeiter konnten nicht verstehen, warum sie eine vom Arbeitgeber angeordnete Reise insgesamt als Arbeitslohn versteuern müssen, auf die sie weder vom Inhalt noch von den Kosten her Einfluss haben und die zugleich im Wesentlichen mit beruflichen und betrieblichen Aufgaben ausgefüllt war. Zwar hatte der BFH in seiner Entscheidung vom 9.8.1996 zum Ausdruck gebracht, dass auf der Einnahmenseite des Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 EStG nicht gilt. Im Ergebnis seiner damaligen Entscheidung hat er aber gerade dieses Aufteilungsverbot angewandt.

Nunmehr hat der BFH klargestellt, dass auch auf der Einnahmenseite das Veranlassungsprinzip gilt und bei gemischt veranlassenen Zuwendungen eine Aufteilung in steuerpflichtige und steuerfreie Zuwendungen möglich ist.

3.1. Zur Aufteilung von Einnahmen

Mit seiner Entscheidung hat der VI. Senat seine Rechtsprechung bestätigt, nach der – wie bei den Werbungskosten – auch bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn) das Veranlassungsprinzip maßgebend ist⁵. Damit ist nach den Umständen des einzelnen Falles zu prüfen, ob sich die Zuwendung so gut wie ausschließlich als notwendige Begleiterscheinung betriebsnotwendiger Zielsetzung oder als Zuwendung mit ganz überwiegendem Entlohnungscharakter erweist. Entscheidend für die Abwägung ist damit der Anlass für die vom Arbeitgeber durchgeführte Maßnahme. Stellt sich bei dieser Abwägung heraus, dass der eine

⁴ § 3 Nr. 13 und 16 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG

⁵ So bereits mit Urteil vom 17.9.1982 VI R 75/79, BStBl II 1983, 39

oder andere Anlass vorliegt, ist die Zuwendung entweder als Arbeitslohn zur versteuern oder als betriebsnotwendige Maßnahme ohne lohnsteuerliche Auswirkungen.

Bei Reisen mit nahezu ausschließlich betrieblicher Zielsetzung liegt auch dann kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, wenn die Reise für den Arbeitnehmer mit angenehmen Begleitumständen verbunden ist. Dieser Hinweis ist wichtig, weil die Finanzverwaltung bei Reisen in weit entfernt liegende Länder oder touristisch besonders interessante Orte im Rahmen von Lohnsteuer-Außenprüfungen zugleich vermutet, dass damit ein Vorteil für den Arbeitnehmer verbunden ist. Bei vom Arbeitgeber angeordneten Reisen, denen sich der Arbeitnehmer aufgrund der Weisungsbefugnis seines Arbeitgebers nicht entziehen kann, macht eine solche Vermutung keinen Sinn. Das hat der BFH erfreulicherweise bestätigt.

3.2. Aufteilungsmaßstab

Stellt sich bei der Abwägung heraus, dass die Veranlassung gemischt war, so kann künftig eine Aufteilung in steuerfreie und steuerpflichtige Elemente vorgenommen werden. Damit hat der BFH seine bisherige Rechtsprechung zur Aufteilung von Einnahmen geändert. Das bisherige Prinzip des "alles oder nichts" gilt damit nicht mehr. Dieses Prinzip führte in der Praxis zu teilweise lebensfremden Ergebnissen^{6 7 8}

Zunächst geht der BFH davon aus, dass die Kostenbestandteile einerseits in leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich und andererseits in Form von Arbeitslohn zu trennen sind. Bei einer Reise sind Kosten rein betriebsfunktionaler Bestandteile - wie insbesondere die Anmietung von Tagungsräumen einschl. deren Ausstattung und Ausschmückung, die Herstellung und Verteilung von Tagungsunterlagen sowie die Kosten für die Referenten - von vornherein nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn anzusehen. Dagegen gehören nach Auffassung des BFH diejenigen Kostenbestandteile zum Arbeitslohn, die eine Entlohnung der Mitarbeiter darstellen, wie insbesondere touristische Programme, Ausflüge, Unterhaltungs- und Spielprogramme sowie gemeinsame Feiern. Ob zum Beispiel sportliche Aktivitäten immer zugleich auch zu einem Zufluss von Arbeitslohn darstellen, hängt m.E. ganz wesentlich von Zweck und Ziel einer vom Arbeitgeber angeordneten Reise ab. Dabei kann im Einzelfall das Bergsteigen oder Wandern durchaus Teil des betriebsfunktionalen Bereichs sein und damit nicht zur Steuerpflicht führen⁹.

Bei gemischt veranlassten Zuwendungen, speziell bei Reisen, geht der BFH von einer sachgerechten Schätzung i.S.v. § 162 AO 1977 aus. Nach Auffassung von Greite¹⁰ (RiBFH a.D.) ist als Aufteilungsmaßstab grundsätzlich das Verhältnis der Zeitanteile zwischen Bestandteilen mit Vorteilscharakter und Bestandteilen mit betriebsfunktionalem Hintergrund zugrunde zu legen. Dabei bleiben An- und Abreisetage sowie die Abende unberücksichtigt, vielmehr ist in

⁶ Albert: Dienstreise oder Incentive-Reise, FR 1996, 812

⁷ Albert: Zur Steuerpflicht von Dienstreisen, insbesondere ind Ausland, DStR 1998, 1449

⁸ Albert: Teilnahme an Tagungen und Fortbildungsveranstaltungen als steuerpflichtiger Arbeitslohn, FR 2001, 516

⁹ Albert: Teilnahme an Teambuildingmaßnahmen als steuerpflichtiger Arbeitslohn unter Berücksichtigung der BFH-Rechtsprechung, FR 2003, 1153

¹⁰ Greite: Aufteilung von Kosten des Arbeitgebers für eine Arbeitnehmer-Auendiensttagung, NWB Nr. 45 vom 07.11.2005 Seite 3795 Fach 6 Seite 4638

der Regel auf einen normalen Arbeitstag abzustellen. Im Streitfall ergibt sich danach eine hälftige Aufteilung.

Bei Reisen sind damit insbesondere die Bestandteile und deren Kosten für Beförderung, Unterbringung, Verpflegung, Betreuung und Organisation in die Aufteilung einzubeziehen. Einen konkreten Hinweis für das Aufteilungsverhältnis dieser Kosten hat der BFH nicht gegeben. Im Urteilsfall kam der BFH zum Ergebnis, dass die betrieblichen Reisetile den Reisetilen mit Entlohnungscharakter jeweils hälftig gegenüberstehen. Daraus ergab sich ein gerundetes Verhältnis von 50 zu 50 %. Im Wesentlichen wurden die Aktivitäten am jeweiligen Vor- und Nachmittag in die Beurteilung einbezogen. Aus Vereinfachungsgründen ist diesem Aufteilungsverhältnis bei Reisen zuzustimmen. Dabei könnte als Beurteilungseinheit jeweils der Vormittag (bis ca. 14.00 Uhr) und der Nachmittag (nach ca. 14.00 Uhr) getrennt betrachtet werden. Soweit zum Beispiel betriebsfunktionale Teile am Vormittag überwiegen, könnte der gesamte Vormittag als insgesamt betriebsfunktional berücksichtigt werden. Ähnlich wie der BFH halte ich eine minutiöse Aufteilung weder für sinnvoll noch für praktikabel.

3.3.Reisen ins Ausland

Mit Blick auf die Entscheidung des EuGH¹¹ hat der BFH zum Ausdruck gebracht, dass dem Umstand bei Reisen im EU-Ausland gegenüber Reisen im Inland bei der Gesamtwürdigung keine Bedeutung mehr beikommt. Wie Reisen zu würdigen sind, die ins außereuropäische Ausland führen ist bisher offen. M.E. kann die Beurteilung solcher Reisen nicht anders ausfallen. Die Reisen werden nicht vom Arbeitnehmer ausgesucht, um auf Kosten des Arbeitgebers Urlaub zu machen sondern der Arbeitgeber ordnet diese Reisen an. Das Reiseziel ist daher grundsätzlich aus betrieblichen Gründen notwendig, eine Wahlmöglichkeit besteht wegen der betrieblichen Erforderlichkeit nicht. Dabei ist für Reisen ins außereuropäische Ausland häufig ausschlaggebend, dass die Reisen dorthin kostengünstiger sind als im Inland oder ins europäische Ausland (Beispiel Türkei). Daher kann es für die Gesamtwürdigung keinen Unterschied machen, wohin die Reise führt.

3.4. Die Bewertung von Sachzuwendungen, insbesondere von Reisen

In seiner Entscheidung vom 18.8.2005 hat der BFH zugleich auch zum Ausdruck gebracht, mit welchem Wert eine dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewendete Reise anzusetzen ist. Danach kann der Wert grundsätzlich anhand der Kosten geschätzt werden, wenn der Arbeitgeber die Aufwendungen für die Reise trägt. Es ist aber nach Auffassung des BFH auch möglich, für die Schätzung des Wertes von einer abweichenden Wertbestimmung Gebrauch zu machen. Für diesen Fall ist konkret darzulegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort nach § 8 Abs. 2 EStG anhand der entstandenen Kosten nicht dem objektiven Wert der Reise entspricht.

¹¹ FN 7

Insbesondere bei Incentive-Reisen gibt es regelmäßig Streit zwischen Unternehmen und Finanzverwaltung hinsichtlich der Wertermittlung¹². Während die Finanzverwaltung bei der Wertermittlung regelmäßig von den Aufwendungen des Arbeitgebers ausgeht, bewerten die Unternehmen solche Reise regelmäßig zu den – meist niedrigeren – Aufwendungen, die ein privat Reisender für eine vergleichbare Reise aufwenden müsste.

Bei der Bewertung von Incentive-Reisen besteht das Problem darin, dass solche Reisen üblicherweise in der durchgeführten Form am Markt nicht angeboten werden. Bei einer Incentive-Reise entscheidet allein der Veranstalter (Arbeitgeber) darüber

- Wann die Reise durchgeführt wird
- Wie lange die Reise dauert
- Wohin die Reise führt
- Wer an der Reise teilnehmen darf
- Welche Getränke und Mahlzeiten eingenommen werden
- Welche Hotelkategorie gebucht wird
- Mit welchem Verkehrsmittel das Reiseziel erreicht wird
- Welche Aktivitäten am Zielort durchgeführt werden.

Derartige Einschränkungen sind bei einer am Markt angebotenen Reise ins gleiche Zielgebiet unüblich. Urlaubsreisen, die Endverbraucher am Markt buchen können, sind hinsichtlich aller o.g. Kriterien frei wählbar. Bei einer vom Arbeitgeber durchgeführten Tagungsreise mit Freizeitprogramm besteht darüber hinaus für den Arbeitnehmer keine Möglichkeit, die Reisetilnahme abzulehnen.

Incentive-Reisen sind Reisen, an denen das veranstaltende Unternehmen ein erhebliches eigenes betriebliches Interesse hat. Andernfalls könnte das Unternehmen seinen Arbeitnehmern einen Gutschein für eine private Urlaubsreise überlassen, der es dem Reisenden freistellt, wann, wohin, mit wem und wie lange gereist wird. Gerade das will das veranstaltende Unternehmen verhindern. Die Incentive-Reise soll letztlich auch ein Marketinginstrument für eine Wirkung nach außen sein. Kennzeichnend ist dabei zum Beispiel, dass im Laufe der Reise ständig auf das veranstaltende Unternehmen durch werbewirksame Kennzeichnung von Hotels, Fahrzeugen, Bussen durch Bemalung, Flaggen, Transparente usw. hingewiesen wird. Solche Werbegags würde sich jeder privat Reisende Urlauber verbieten.

M.E. kann die Bewertung einer Incentive-Reise grundsätzlich nur durch die Feststellung eines Vergleichspreises einer am Markt angebotenen Reise vorgenommen werden¹³. Dabei ist zu berücksichtigen, ob insbesondere

- die Reise zur gleichen Jahreszeit angeboten wird
- die Hotelkategorie identisch ist
- ob die angebotenen Mahlzeiten qualitativ vergleichbar sind
- ob das Transportmittel ins Zielgebiet vergleichbar ist
- ob die Reise vergleichbare Transfers vorsieht.

¹² Albert: Bewertung von Sachzuwendungen, insbesondere von Incentive-Reisen, FR 2002 S 712

¹³ FN 12

Der so ermittelte Vergleichspreis eines Anbieters am Abgabeort kann als Wert der Incentive-Reise herangezogen werden. Hierzu sind die Angebote der am Markt vorhandenen Anbieter von Urlaubsreisen zu vergleichen und der Preis der dieser Beschreibung am nächsten kommenden Reise als Wert zugrunde zu legen. Sieht das Programm der Incentive-Reise zusätzliche Leistungen vor, die im Angebot des Reiseveranstalters nicht enthalten sind, müssen diese zusätzlichen Leistungen mit dem üblichen Preis angesetzt und dem Vergleichswert hinzuge-rechnet werden. Werden im Rahmen der Incentive-Reise beispielsweise Ausflugfahrten zu Sehenswürdigkeiten unternommen, so sind die dafür üblicherweise zu zahlenden Kosten im Wert zu berücksichtigen.

Die neue Urteil des BFH sieht seine solche Bewertungsmethode mit dem Vergleichspreis durchaus vor, wenn – wie im Regelfall – ein Fremder die vom Arbeitgeber aufgewendeten Beträge selbst nicht getragen hätte, weil sie nicht dem objektiven Wert der Reise entsprechen.

4. Zusammenfassung

Die neue Entscheidung des BFH ist uneingeschränkt zu begrüßen, insbesondere weil das sog. „alles oder nichts-Prinzip“ aufgegeben und zugleich das sog. objektive Nettoprinzip i.S.d. Art. 3 Abs 1 des Grundgesetzes verwirklicht worden ist.

Mit der geänderten Rechtsprechung des BFH ist nunmehr bei gemischt veranlassten Sachzuwendungen, insbesondere bei Reisen, eine schätzweise Aufteilung der Zuwendung möglich. Dabei ist zunächst eine Trennung der leicht und eindeutig zuordenbaren Kostenbestandteile mit Entlohnungscharakter (steuerpflichtig) und dem betriebsfunktionalen Bereich (steuerfrei) vorzunehmen. Bei den danach verbleibenden Kosten einer Reise handelt es sich regelmäßig um Kosten für die Beförderung, Übernachtung und Verpflegung.

Als Aufteilungsmaßstab ist bei Reisen das Verhältnis der Zeitanteile maßgebend, in denen die Reisetile mit Entlohnungscharakter zu denen mit betriebsfunktionalem Charakter stehen. Aus Vereinfachungsgründen bietet sich als Beurteilungseinheit jeweils der Vor- und Nachmit-tag eines Tages an. Eine minutiöse Aufteilung erscheint weder sinnvoll noch praktikabel.

Ob sportliche Aktivitäten im Rahmen einer Reise – wie der BFH vermutet - zugleich immer eine Entlohnung für die Mitarbeiter darstellen, hängt wesentlich von Zweck und Ziel der Reise ab. Derartige Aktivitäten können durchaus Teil der betriebsfunktionalen Zielsetzung des Unternehmens sein und damit nicht zur Steuerpflicht führen.

Hinsichtlich der Bewertung von Reisen, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer zuwendet, kann bei der Schätzung grundsätzlich von den Kosten ausgegangen werden. Sofern diese Schätzmethode zur Ermittlung des üblichen Endpreises am Abgabeort nicht zum objektiven Wert der Reise führt - was bei Incentive-Reisen regelmäßig der Fall ist - kann eine abweichende Wertbestimmung – zum Beispiel ein Marktpreis für eine vergleichbare Reise – herangezogen werden.