

Bundesfinanzhof
Urt. v. 18.08.2005, Az.: VI R 32/03

„Aufwendungen des Arbeitgebers für eine Auslandsdienstreise“

Anrufungsauskunft nutzen oder zahlen

Nutzt ein Arbeitgeber in schwierigen Fällen, in denen ihm bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt Zweifel an der Rechtslage kommen müssten, nicht die Möglichkeit, beim Finanzamt eine sog. Anrufungsauskunft einzuholen, so haftet er für die (hier: Lohn-)Steuer, die sich aus seiner unzutreffenden Rechtsauslegung ergibt. (Hier ging es um Reisen seiner Arbeitnehmer, die zwar im betrieblichen Interesse durchgeführt wurden, aber auch private Elemente enthielt.)

Quelle: Wolfgang Büser

Lohnsteuerliche Behandlung einer an Außendienst-Mitarbeiter zugewandten Reise; Trennung zwischen Arbeitslohn und Nicht-Arbeitslohn im Hinblick auf eine Bildungsveranstaltung des Arbeitgebers mit umfangreichen touristischen Programmpunkten; Vorwerfbarkeit des Verzichts des Arbeitgebers auf eine Anrufungsauskunft gemäß § 42e des Einkommensteuergesetzes (EStG); Maßgeblichkeit des Veranlassungsprinzips im Rahmen der Qualifizierung von Zuwendungen als Arbeitslohn; Aufteilung der Kosten einer gemischt veranlassten Reise

Gericht: BFH

Datum: 18.08.2005

Aktenzeichen: VI R 32/03

ECLI: [keine Angabe]

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2005, 23396

Entscheidungsname: Aufwendungen des Arbeitgebers für eine Auslandsdienstreise

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Baden-Württemberg - 28.03.2003 - AZ: 3 K 218/99

Rechtsgrundlagen:

§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG

§ 42d EStG

§ 42e EStG

Abschn. 74 Abs. 2 LStR 1990

Abschn. 74 Abs. 3 LStR 1990

Fundstellen:

BFHE 210, 420 - 434

AO-StB 2005, 343 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)

AuA 2005, 689 (amtl. Leitsatz)

BB 2005, 2397-2398 (amtl. Leitsatz)

BB 2005, 2496-2502 (Volltext mit amtl. LS)
BBK 2005, 997
BFH/NV 2005, 2290-2295 (Volltext mit amtl. LS)
BStBl II 2006, 30-36 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2005, XXII Heft 43 (Kurzinformation)
DB 2005, 2330-2334 (Volltext mit amtl. LS)
DPL 2006, 13
DStR 2005, VI Heft 43 (Kurzinformation)
DStR 2005, 1810-1815 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2005, 1367 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2005, 800 (Kurzinformation)
DStZ 2005, 830-836 (Volltext mit amtl. LS)
EStB 2005, 445 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
FR 2006, 33-38
GmbHR 2005, R 405 (Pressemitteilung)
GmbHR 2006, 569-572 (Urteilsbesprechung von Dipl-Finanzw. Bernhard Paus)
GmbH-Report 2005, R 405 (Pressemitteilung)
GStB 2005, 45-46
HFR 2005, 1162-1165 (Volltext mit amtl. LS)
JuS 2005, XII Heft 12 (Pressemitteilung)
KÖSDI 2005, 14850 (Kurzinformation)
KSR direkt 2006, 6
LGP 2005, 206-207
Mitt. 2006, 472 "Aufwendungen des Arbeitgebers für eine Auslandsdienstreise"
NJW 2005, XII Heft 47 (Kurzinformation)
NJW 2006, 172-176 (Volltext mit amtl. LS)
NWB 2006, 3111-3112
NWB 2006, 3099-3100
NWB 2005, 3588-3589 (Kurzinformation)

NWB direkt 2005, 7-8
NZA 2005, 1344 (Kurzinformation)
NZA-RR 2006, 652 (amtl. Leitsatz)
NZG 2005, V Heft 22 (Kurzinformation)
PayRoll 2005, 22
PIStB 2006, 35
RdW 2006, XI Heft 2 (Kurzinformation)
SBT 2005, 2
SBT 2006, 3-7
SBT 2006, 15
schnellbrief 2006, 3
stak 2005
StB 2005, 443
StBW 2005, 2-3
SteuerStud 2006, 250-253
StuB 2005, 943
SWK 2006, 472
SWK 2006, 328
V&S 2005, 5
WPg 2005, 1376

BFH, 18.08.2005 - VI R 32/03

Amtlicher Leitsatz:

1. Eine Aufteilung von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer in Arbeitslohn und Zuwendungen im betrieblichen Eigeninteresse ist grundsätzlich möglich, wenn die Zuwendungen bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls gemischt veranlasst sind.
2. Bei gemischt veranlassten Reisen sind für die Aufteilung zunächst die Kostenbestandteile der Reise abzutrennen, die sich leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich und dem Bereich, der sich als geldwerter Vorteil darstellt, zuordnen lassen. Die danach verbleibenden Kosten sind grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung (§ 162 AO 1977) aufzuteilen. Als Aufteilungsmaßstab ist dabei in der Regel das Verhältnis der Zeiteile heranzuziehen, in dem Reise-Bestandteile mit Vorteilscharakter zu den aus betriebsfunktionalen Gründen durchgeführten Reise-Bestandteilen stehen.
3. Der Wert einer dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Reise kann grundsätzlich anhand der Kosten geschätzt werden, die der Arbeitgeber für die Reise aufgewendet hat. Sofern sich ein Beteiligter auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er konkret darlegen, dass

eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort nach den aufgewandten Kosten dem objektiven Wert der Reise nicht entspricht.

4. Macht der Arbeitgeber in schwierigen Fällen, in denen ihm bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt Zweifel über die Rechtslage kommen müssen, von der Möglichkeit der Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) keinen Gebrauch, so ist ein auf dieser Unterlassung beruhender Rechtsirrtum grundsätzlich nicht entschuldbar und steht der Inanspruchnahme des Arbeitgebers im Wege der Haftung nicht entgegen.

Gründe

1 I.

Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) betreibt die Herstellung von und den Handel mit chemischen, pharmazeutischen, kosmetischen und diätetischen Erzeugnissen aller Art.

- 2 Im Rahmen einer Lohnsteuer-Außenprüfung wurde festgestellt, dass die Klägerin in der Zeit vom 4. bis 8. November 1992 (Mittwoch bis Sonntag) unter dem Motto "Wettbewerbsvorteile durch Kundenmanagement - vom Produktspezialisten zum Marketingspezialisten" eine Jahrestagung ihrer Außendienste in einem Hotel in Portugal veranstaltet hatte. Teilnehmer an dieser Veranstaltung waren 275 bei der Klägerin angestellte Außendienstmitarbeiter und ferner 34 Personen, die teils bei der Klägerin im Innendienst beschäftigt waren und teils als Betriebsfremde in betreuender Funktion oder als Vortragende teilgenommen hatten. Das Programm der Reise sah im Wesentlichen folgenden Ablauf vor:

- Mittwoch, 4. November 1992:
Anreise der Tagungsteilnehmer mittels Linien- bzw. Charterflugzeugen nach Portugal; nach dem Eintreffen der Teilnehmer im Hotel ab 20.00 Uhr Begrüßungscocktail und gemeinsames Abendessen;
- Donnerstag, 5. November 1992:
nach dem Frühstück von 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr Fachvorträge; nach der Mittagspause ab 13.30 Uhr Busfahrt nach Lagos und Beginn des "Sport- & Spielprogrammes"; von 17.30 Uhr bis 19.30 Uhr Außendienst-Betriebsversammlung; ab 20.15 Uhr Barbecue am Hotelpool;
- Freitag, 6. November 1992:
nach dem Frühstück von 9.00 Uhr bis 10.00 Uhr Fachvortrag; anschließend bis 13.00 Uhr Gruppenarbeit; nach der Mittagspause ab 14.30 Uhr Busfahrt "Lagos auf eigene Faust"; anschließend ab 19.30 Uhr Portugiesischer Abend auf einem Landgut;
- Samstag, 7. November 1992:
nach dem Frühstück von 9.00 Uhr bis 10.00 Uhr Präsentation der Arbeitsergebnisse; ab 10.30 Uhr bis 12.00 Uhr Fachvortrag; ab 13.00 Uhr Busfahrt nach Sagres und Beginn des "Sport- & Spielprogrammes"; ab 20.00 Uhr Cocktail-Empfang, Gala-Diner und anschließend "Brasilianische Nacht";
- Sonntag, 8. November 1992:
nach dem Frühstück "Brunch-Buffer" auf der Hotelterrasse, anschließend Abreise "je nach Flugplan".

- 3 Die mit der Organisation der Reise beauftragte X-GmbH stellte der Klägerin für die Reise insgesamt 802 823 DM in Rechnung. Der Prüfer vertrat die Ansicht, die der Klägerin entstandenen Aufwendungen seien nach Abzug der Kosten für die Tagungsräume bei den Außendienst-Mitarbeitern als Arbeitslohn zu beurteilen. Den steuerpflichtigen geldwerten Vorteil je Außendienst-Mitarbeiter berechnete der Prüfer mit 2 629 DM. Auf dieser Grundlage gelangte er unter Berücksichtigung der für die Lohnsteuererhebung relevanten persönlichen Merkmale der jeweiligen Außendienst-Mitarbeiter zu Steuernachforderungen in Höhe von insgesamt 251 308 DM.
- 4 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) schloss sich der Ansicht des Prüfers an und nahm die Klägerin gemäß § 42d des Einkommensteuergesetzes (EStG) mit Lohnsteuer-Haftungsbescheid in Anspruch. In der Einspruchsentscheidung setzte das FA die Haftungsschuld insoweit herab, als es die Lohn- und Kirchenlohnsteuer von der Haftung ausnahm,

soweit sie auf Arbeitnehmer entfiel, die bei der Klägerin zum Zeitpunkt des Ergehens des Haftungsbescheids bereits ausgeschieden waren. Im Übrigen wies das FA den Einspruch als unbegründet zurück. Die Inanspruchnahme der Klägerin sei ermessensgerecht. Der Klägerin hätten Zweifel kommen müssen, ob die an ihre Außendienst-Mitarbeiter zugewandte Reise als geldwerter Vorteil der Lohnsteuer zu unterwerfen sei. Diese Unsicherheit hätte die Klägerin beheben können und müssen, z.B. durch eine Anrufungsauskunft gemäß § 42e EStG . Da die Klägerin dies unterlassen habe, könne ein entschuldbarer Irrtum bei der fehlerhaften Einbehaltung der Lohnsteuer nicht angenommen werden. Die vorrangige Inanspruchnahme der Arbeitgeberin sei zulässig, wenn nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung viele Lohnsteuerbeträge aufgrund von im Wesentlichen gleich liegenden Sachverhalten nachzuerheben seien.

- 5 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage aus den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2003, 1779 veröffentlichten Gründen ab. Die Klägerin habe es pflichtwidrig und schuldhaft versäumt, auf die ihren Arbeitnehmern mit der Reise zugewandten geldwerten Vorteile Lohnsteuer einzubehalten und abzuführen. Bei der Gesamtwürdigung aller Umstände der streitbefangenen Veranstaltung sei davon auszugehen, dass die Durchführung der Reise nicht im ausschließlich eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin gelegen habe. Die Reise habe neben Komponenten, bei denen ein ausschließlich eigenbetriebliches Interesse der Klägerin ohne weiteres angenommen werden könne, auch zahlreiche Programmpunkte aufgewiesen, die der Reise insgesamt einen Erholungs- und Erlebniswert verliehen hätten; dies gelte selbst dann, wenn diese Programmpunkte mit integrations- und kommunikationsfördernder Zielsetzung angeboten worden sein sollten und für die Arbeitnehmer auch insofern eine Teilnahmeverpflichtung bestanden haben sollte. Mangels eines geeigneten Maßstabs für eine Aufteilung der mit der Reise verbundenen Kosten sei die Reise einheitlich als Zuwendung eines geldwerten Vorteils zu würdigen. Der geldwerte Vorteil sei gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten. Der Ansatz der von der Klägerin für die Reise aufgewandten Kosten sei zur Bemessung des geldwerten Vorteils nicht zu beanstanden, da die Klägerin nichts dafür vorgetragen habe, dass die Reise in ihrer konkreten Ausgestaltung zu einem niedrigeren Preis hätte gebucht werden können. Auch das FG habe für eine solche Annahme keine Anhaltspunkte. Die Inanspruchnahme der Klägerin als Haftungsschuldnerin lasse keine Ermessensfehler erkennen.
- 6 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts. Entgegen der Ansicht des FG sei die Haftungsinanspruchnahme ermessensfehlerhaft. In Fällen, in denen von vornherein feststehe, dass die Nachforderungen ausschließlich bzw. nahezu ausschließlich zur Einkommensteuer zu veranlagende Arbeitnehmer betreffen, sei die vorrangige Inanspruchnahme des Arbeitgebers nicht gerechtfertigt. Die Steuer hätte bei den Arbeitnehmern mit Hilfe der Versendung von Kontrollmitteilungen ebenso schnell und einfach nachgefordert werden können. Die Inanspruchnahme als Haftungsschuldner sei auch deshalb ermessensfehlerhaft, weil die unklare Formulierung in Abschn. 74 Abs. 2 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) 1990 die Klägerin zu der Annahme veranlasst habe, es läge kein lohnsteuerabzugspflichtiger Arbeitslohn vor. Zudem seien die von der Klägerin getragenen Aufwendungen für die Außendiensttagung materiell-rechtlich nicht, jedenfalls nicht in vollem Umfang, als geldwerter Vorteil zu erfassen. Die Kosten seien nach einem objektiven Maßstab aufzuteilen, wobei die zeitliche Inanspruchnahme für betriebliche und touristische Elemente als Aufteilungsmaßstab herangezogen werden könne. Soweit hiernach ein geldwerter Vorteil verbleibe, sei er nicht nach den Aufwendungen der Klägerin für die Reise zu bemessen.
- 7 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG vom 28. März 2003 3 K 218/99 und den Haftungsbescheid vom 6. Dezember 1996 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 19. August 1999 aufzuheben.
- 8 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

9

5

Das FG habe zu Recht die von der Klägerin getragenen Kosten für die Gesamtreise aufgrund der umfangreichen touristischen Programmpunkte als steuerpflichtigen Arbeitslohn beurteilt. Eine Aufteilung sei nicht vorzunehmen, da kein geeigneter Maßstab für eine leichte und eindeutige Trennung zwischen Arbeitslohn und Nicht-Arbeitslohn vorhanden sei.

10 II.

Die Revision ist begründet. Das angefochtene Urteil ist aufzuheben und der Klage teilweise stattzugeben (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Zwar hat das FG die Haftung der Klägerin dem Grunde nach ohne Rechtsverstoß bejaht. Entgegen der Auffassung der Vorinstanz sind die von der Klägerin getragenen Aufwendungen für die Portugal-Reise aber nicht in dem vom FG angenommenen Umfang als Arbeitslohn zu beurteilen.

11 1.

Die Entschließung des FA, die Klägerin als Haftende in Anspruch zu nehmen, war, wie das FG zutreffend entschieden hat, dem Grunde nach nicht zu beanstanden.

12 Die Klägerin haftet als Arbeitgeberin dafür, dass die von ihren Arbeitnehmern geschuldete Lohnsteuer einbehalten und an das FA abgeführt wird (vgl. § 38 Abs. 3 EStG , § 42d Abs. 1 Nr. 1 EStG). Soweit die Haftung der Klägerin als Arbeitgeberin reicht, sind sie und die Arbeitnehmer gemäß § 42d Abs. 3 Satz 1 EStG Gesamtschuldner. Das FA kann die Steuerschuld oder die Haftungsschuld nach pflichtgemäßem Ermessen (§ 5 der Abgabenordnung --AO 1977--) gegenüber jedem Gesamtschuldner geltend machen (§ 42d Abs. 3 Satz 2 EStG).

13 a)

Allerdings kann die Inanspruchnahme des Arbeitgebers von vornherein ausgeschlossen sein, wenn sich der Arbeitgeber in einem Rechtsirrtum befunden hat, dessen Ursache in der Sphäre der Finanzverwaltung lag (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 18. September 1981 VI R 44/77 , BFHE 134, 149, BStBl II 1981, 801, und vom 24. Januar 1992 VI R 177/88 , BFHE 167, 359 [BFH 23.01.1992 - IV R 19/90] , BStBl II 1992, 696, jeweils m.w.N.). Ein solcher Irrtum kann insbesondere anzunehmen sein, wenn sich der Arbeitgeber auf unklare Verwaltungsanweisungen beruft und sein auf dieser Unklarheit beruhender Rechtsirrtum entschuldbar ist.

14 Der von der Klägerin erhobene Einwand, sie sei durch die --ihrer Ansicht nach-- unklare Formulierung in Abschn. 74 Abs. 2 Sätze 1 und 2 LStR 1990 zu der Annahme veranlasst worden, es läge kein lohnsteuerabzugspflichtiger Arbeitslohn in Bezug auf die Außendiensttagung in Portugal vor, greift indessen nicht durch. Das FG hat zutreffend darauf hingewiesen, dass die Formulierungen in Abschn. 74 Abs. 2 Sätze 1 und 2 LStR 1990 nicht den von der Klägerin gezogenen Schluss rechtfertigen können, die Annahme von Arbeitslohn scheidet für sämtliche mit beruflichen Fort- oder Weiterbildungsleistungen im Zusammenhang stehenden Zuwendungen aus, wenn der Arbeitgeber die Teilnahme an der Bildungsveranstaltung als Arbeitsleistung werte und wenigstens teilweise auf die Arbeitszeit anrechne. Abschn. 74 Abs. 2 Sätze 1 und 2 LStR 1990 betreffen, wie sich aus Abschn. 74 Abs. 1 Satz 1 LStR 1990 und insbesondere aus Abschn. 74 Abs. 3 LStR 1990 ergibt, nur die Fort- oder Weiterbildungsleistungen als solche. Auch wenn diese Leistungen nach Abschn. 74 Abs. 2 LStR 1990 nicht zu Arbeitslohn führen, "sind die Aufwendungen des Arbeitgebers, die zwar durch die Teilnahme des Arbeitnehmers an der Bildungsveranstaltung veranlasst sind", jedoch "neben den Kosten für die eigentliche Fort- und Weiterbildungsleistung anfallen", gemäß Abschn. 74 Abs. 3 LStR 1990 nach den Abschn. 37 bis 40 und 43 LStR 1990 zu behandeln.

15 Des Weiteren ist zu berücksichtigen, dass die Klägerin die Möglichkeit der Anrufungsauskunft (§ 42e EStG) hatte, von der sie allerdings keinen Gebrauch machte. Gerade auch in schwierigen Fällen, wenn dem Arbeitgeber bei Anwendung der gebotenen Sorgfalt Zweifel über die Rechtslage kommen müssen, kann der Verzicht auf eine Anrufungsauskunft vorwerfbar sein (vgl. BFH-Urteil

vom 25. Oktober 1963 VI 162/62 S , BFHE 78, 27, BStBl III 1964, 11; Schmidt/Drenseck, Einkommensteuergesetz, 24. Aufl., § 42d Rz. 27; Blümich/Heuermann, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz , Gewerbesteuergesetz , § 42d EStG Rz. 102; Trzaskalik in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, Einkommensteuergesetz, § 42d Rdnr. D 21; von Bornhaupt, Betriebs-Berater --BB-- 1981, 2129, 2132). Hält der Arbeitgeber --wie die Klägerin nach ihrem Vortrag-- Bestimmungen in den Lohnsteuer-Richtlinien , die für die Einbehaltung der Lohnsteuer im konkreten Fall nach seiner Ansicht einschlägig sein können, für unklar, ist das Unterlassen des Lohnsteuer-Einbehalts ohne Anfrage nach § 42e EStG regelmäßig vorwerfbar; ein etwaiger Rechtsirrtum des Arbeitgebers ist also nicht entschuldbar.

16 Da im Streitfall ein Verschulden vorliegt, kann dahinstehen, ob das Verschulden des Arbeitgebers erst im Rahmen der Ermessensentscheidung oder --entsprechend einer im Schrifttum vielfach vertretenen Ansicht (vgl. Schmidt/Drenseck, a.a.O., § 42d Rz. 7, m.w.N.)-- bereits als ungeschriebenes Tatbestandsmerkmal des § 42d EStG zu berücksichtigen ist.

17 b)

Das FG hat die Auswahl der Klägerin als Haftungsschuldnerin zu Recht als ermessensfehlerfrei beurteilt. Das FA hat in der Einspruchsentscheidung unter Beachtung der Rechtsprechung des Senats ausgeführt, dass die Inanspruchnahme des Arbeitgebers regelmäßig zulässig sei, wenn nach einer Lohnsteuer-Außenprüfung viele Lohnsteuerbeträge aufgrund von im Wesentlichen gleich liegenden Sachverhalten nachzuerheben seien (vgl. BFH-Urteile vom 6. März 1980 VI R 65/77 , BFHE 129, 559, BStBl II 1980, 289, und in BFHE 167, 359 [BFH 23.01.1992 - IV R 19/90] , BStBl II 1992, 696 [BFH 24.01.1992 - VI R 177/88]). An dieser vom FA in Bezug genommenen Rechtsprechung hält der Senat grundsätzlich fest.

18 Im Streitfall sind von der Lohnsteuer-Nachforderung bei einem gleichartigen Sachverhalt mehr als 200 Arbeitnehmer betroffen. Nach § 42d Abs. 3 Satz 3 EStG steht der Inanspruchnahme der Klägerin nicht entgegen, wenn die Arbeitnehmer zur Einkommensteuer veranlagt werden. Der Einwand der Klägerin, ihre Inanspruchnahme sei ermessensfehlerhaft, weil die Steuer von den Arbeitnehmern ebenso schnell und einfach nachgefordert werden könne, ist unbegründet. Angesichts der Vielzahl der nachzufordernden Lohnsteuerbeträge konnte es das FA für zweckmäßig erachten, die Klägerin als Haftungsschuldnerin in Anspruch zu nehmen. Ein nach § 102 FGO beachtlicher Ermessensfehler liegt insoweit nicht vor. Es ist insbesondere nicht ersichtlich, dass die Inanspruchnahme der Klägerin einen insgesamt deutlich höheren Verwaltungsaufwand verursachte als es die Versendung von Kontrollmitteilungen getan hätte. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das FA mit der Einspruchsentscheidung die Klägerin für die Lohnsteuer der bereits ausgeschiedenen Arbeitnehmer nicht mehr in Anspruch nahm. Das FA hat damit der Rechtsprechung des Senats Rechnung getragen, nach der die Inanspruchnahme des Arbeitgebers für Steuern von inzwischen aus dem Betrieb ausgeschiedenen Arbeitnehmern rechtswidrig sein kann (vgl. BFH-Urteil vom 14. April 1967 VI R 23/66 , BFHE 88, 457, BStBl III 1967, 469). Hieraus folgt aber keine Einschränkung der Inanspruchnahme des Arbeitgebers für die Lohnsteuer der noch bei ihm beschäftigten Arbeitnehmer (vgl. BFH-Urteil in BFHE 167, 359 [BFH 23.01.1992 - IV R 19/90] , BStBl II 1992, 696 [BFH 24.01.1992 - VI R 177/88]).

19 2.

Obwohl das FG die Haftung der Klägerin dem Grunde nach ohne Rechtsverstoß bejaht hat, ist die Vorentscheidung aufzuheben, weil es sich bei den von der Klägerin getragenen Aufwendungen für die Portugal-Reise nicht in dem vom FG angenommenen Umfang um Arbeitslohn handelte.

20 Steuerpflichtiger Arbeitslohn ist dadurch gekennzeichnet, dass dem Arbeitnehmer Einnahmen (Bezüge oder geldwerte Vorteile) zufließen, die "für" seine Arbeitsleistung gewährt werden (§ 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG). Diesem Tatbestandsmerkmal ist nach ständiger Rechtsprechung zu entnehmen, dass ein dem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendeter Vorteil Entlohnungscharakter für das Zurverfügungstellen der Arbeitskraft haben muss, um als Arbeitslohn angesehen zu werden. Demgegenüber sind solche Vorteile kein Arbeitslohn, die sich bei objektiver

Würdigung aller Umstände nicht als Entlohnung, sondern lediglich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweisen. Ein Vorteil wird dann im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse gewährt, wenn im Rahmen einer Gesamtwürdigung aus den Begleitumständen zu schließen ist, dass der jeweils verfolgte betriebliche Zweck ganz im Vordergrund steht. In diesem Fall kann ein damit einhergehendes eigenes Interesse des Arbeitnehmers, den betreffenden Vorteil zu erlangen, vernachlässigt werden (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Urteile vom 7. Juli 2004 VI R 29/00 , BFHE 208, 104, BStBl II 2005, 367; vom 30. Mai 2001 VI R 177/99 , BFHE 195, 373, BStBl II 2001, 671; vom 5. Mai 1994 VI R 55-56/92, BFHE 174, 425, BStBl II 1994, 771, und vom 4. Juni 1993 VI R 95/92 , BFHE 171, 74, BStBl II 1993, 687).

21 a)

Nach bisheriger Rechtsprechung des Senats war die Zuwendung einer Reise im Rahmen der durchzuführenden Gesamtwürdigung grundsätzlich einheitlich in dem Sinne zu beurteilen, dass die Zuwendung entweder Arbeitslohn darstellte oder im betrieblichen Eigeninteresse erfolgte (BFH-Urteile vom 4. August 1994 VI R 24/94 , BFHE 175, 280, BStBl II 1994, 954; vom 9. August 1996 VI R 88/93 , BFHE 181, 76, BStBl II 1997, 97, und vom 7. Februar 1997 VI R 34/96 , BFH/NV 1997, 401). Der Senat ging davon aus, dass bei einer einheitlichen Zuwendung grundsätzlich kein Maßstab für eine quantitative Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und Nicht-Arbeitslohn vorhanden sei. Bei der Beurteilung einer vom Arbeitgeber bezahlten Reise wurde eine Aufteilung nur ausnahmsweise zugelassen, wenn die Kosten rein betriebsfunktionaler Elemente sich leicht und eindeutig von sonstigen Aufwendungen mit Entlohnungscharakter abgrenzen ließen (BFH-Urteile in BFHE 181, 76, BStBl II 1997, 97, und in BFH/NV 1997, 401).

22

Die vorgenannte höchstrichterliche Rechtsprechung hat neben Zustimmung auch Ablehnung erfahren (zustimmend: FG Köln, Urteil vom 23. April 1996 7 K 6014/90 , EFG 1996, 919 ; FG Baden-Württemberg, Urteile vom 28. April 1998 7 K 121/97 , EFG 1998, 1125 , und vom 11. März 1999 6 K 292/97, juris STRE997124570; FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 13. Mai 1998 1 K 2058/97 , Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst --DStRE-- 1998, 707; Pflüger in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuer- und Körperschaftsteuergesetz , § 19 EStG Anm. 236; Eisgruber in Kirchhof, Einkommensteuergesetz , 5. Aufl., § 19 Rn. 150 "Prämien und Incentives"; Blümich/Thürmer, a.a.O., § 19 EStG Rz. 280 "Incentive-Reisen"; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, Incentives, Rz. 2; Küttner/Thomas, Personalbuch 2005, "Incentivereisen", Rz. 10; Thomas, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 1996, 1678; ders., Steuerberater-Jahrbuch --StbJb-- 1990/1991, 183, 190; von Bornhaupt, Finanz-Rundschau --FR-- 1990, 621; ablehnend: FG Rheinland-Pfalz, Urteil vom 10. September 1993 3 K 2571/92 , EFG 1994, 245; Schmidt/Drenseck, a.a.O., 24. Aufl., § 19 Rz. 25; Albert, FR 2003, 1153; ders. in FR 2001, 516; in FR 2000, 316; in DStR 1998, 1449; in FR 1996, 812, und in FR 1990, 413; Flies, FR 1997, 630; Wolff-Diepenbrock, Der Betrieb --DB-- 1986, 242; Wagner in: Bochumer Schriften zum Steuerrecht, Bd. 2, Bochumer Lohnsteuertag, 2005, S. 26). Der bisherigen Rechtsprechung wurde insbesondere entgegengehalten, es fehle an einer Begründung für die Annahme, der zugewandte Vorteil könne nur einheitlich beurteilt werden. Im Ergebnis wende der BFH das Aufteilungs- und Abzugsverbot auch auf die Einnahmenseite an. Da § 12 EStG auf Einnahmen aber keine Anwendung finde, sei eine Aufteilung vorzunehmen. Die Aufteilung könne nicht davon abhängig gemacht werden, ob sich Teile der Reise leicht dem beruflichen oder privaten Bereich zuordnen ließen. Soweit Besteuerungsgrundlagen nicht ermittelt werden könnten, seien sie ohne Rücksicht auf Schwierigkeiten nach § 162 AO 1977 zu schätzen.

23 b)

Soweit nach der bisherigen Rechtsprechung die Zuwendung einer Reise grundsätzlich nur einheitlich entweder als Arbeitslohn angesehen oder im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse vorgenommen beurteilt wurde, hält der erkennende Senat an dieser Rechtsprechung nicht mehr fest.

24

Nach § 2 Abs. 1 Nr. 4 EStG sind steuerbar die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit, also der Überschuss der Einnahmen über die Werbungskosten (§ 2 Abs. 2 Nr. 2 i.V.m. §§ 8 bis 9a EStG). Mit dem Begriff "Einkünfte" werden Reineinkünfte bezeichnet, wie sich aus dem Begriff Überschuss ergibt. Damit wird das sog. objektive Nettoprinzip verwirklicht, welches Ausdruck des aus Art. 3 Abs. 1 des Grundgesetzes (GG) abgeleiteten Grundsatzes der Besteuerung nach der persönlichen finanziellen Leistungsfähigkeit ist. Ausgangsgröße der Überschusseinkünfte ist die Einnahme, deren Tatbestandsvoraussetzungen in § 8 Abs. 1 EStG geregelt sind. Bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gewinnt der Einnahmebegriff seine Konturen aus § 19 EStG.

- 25** Der BFH geht in nunmehr ständiger Rechtsprechung davon aus, dass --ebenso wie bei den Werbungskosten-- auch für den Arbeitslohn das Veranlassungsprinzip maßgeblich ist (grundlegend BFH-Urteil vom 17. September 1982 VI R 75/79, BFHE 137, 13, BStBl II 1983, 39). Die Zuwendung einer Reise kann sich im Einzelfall als geldwerter Vorteil oder als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung des Arbeitgebers erweisen. Ob das eine oder das andere zutrifft, hängt von den gesamten Umständen des Einzelfalls ab. Ergibt die Würdigung aller Umstände des Einzelfalls, dass die Reise ausschließlich oder ganz überwiegend der Entlohnung des Reiseteilnehmers dient, ist der geldwerte Vorteil, der in der Zuwendung einer für den Arbeitnehmer unentgeltlichen oder verbilligten Reise liegt, in voller Höhe Arbeitslohn. Ergibt die Würdigung demgegenüber, dass sich die Reise nahezu ausschließlich als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung erweist, z.B. der Vornahme von Geschäftsabschlüssen, Verhandlungen mit Geschäftspartnern des Arbeitgebers, Beratungsleistungen, Lieferungsbetreuung usw. dient, liegt insgesamt kein steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Dies gilt auch, wenn die Reise für den Arbeitnehmer mit angenehmen Begleitumständen verbunden ist.
- 26** Anders als die vorgenannten, grundsätzlich einheitlich zu beurteilenden Reisen kann eine Reise aber auch gemischt veranlasst sein. Das ist dann der Fall, wenn die Reise sowohl Elemente beinhaltet, bei denen die betriebliche Zielsetzung des Arbeitgebers ganz im Vordergrund steht, als auch Bestandteile umfasst, deren Zuwendung sich als geldwerter Vorteil darstellt. In einer Konstellation, in der die Reise bei wertender Betrachtung einen geldwerten Vorteil von nicht untergeordneter Bedeutung darstellt, ist eine Aufteilung nach objektiven Gesichtspunkten grundsätzlich vorzunehmen. Soweit sich die Reise als notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Zielsetzung des Arbeitgebers erweist, gibt es keine Rechtsgrundlage, die Zuwendung bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Besteuerung zu unterwerfen. Eine Vorschrift, nach der die Aufteilung gemischt veranlasster Zuwendungen ausgeschlossen ist, kennt das EStG nicht. Insbesondere ergibt sich ein Aufteilungsverbot von Einnahmen nicht aus § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG, da die Vorschrift ihrem Wortlaut und ihrer Stellung im Gesetz nach (II. Abschnitt, Nr. 7. Nicht abzugsfähige Ausgaben) auf der Einnahmenseite keine Anwendung findet (BFH-Urteile vom 28. Januar 2003 VI R 48/99, BFHE 201, 283, BStBl II 2003, 724 [BFH 28.01.2003 - VI R 48/99]; vom 6. Oktober 2004 X R 36/03, BFH/NV 2005, 682, und vom 7. Dezember 2004 VIII R 70/02, BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468). Der Aufteilung einer gemischt veranlassten Reise steht in der Regel weder das Fehlen eines geeigneten Aufteilungsmaßstabs noch der Umstand entgegen, dass Reisetile mit bzw. ohne Vorteilscharakter zeitlich und organisatorisch aufeinander aufbauen. Denn gerade wenn eine genaue und eindeutige Ermittlung oder Berechnung der Besteuerungsgrundlagen nicht möglich ist, sind sie zu schätzen (§ 162 AO 1977).
- 27** c)
- Ist eine Reise nach den vorgenannten Grundsätzen gemischt veranlasst, sind für die Aufteilung zunächst die Kostenbestandteile der Reise zu trennen, die sich leicht und eindeutig dem betriebsfunktionalen Bereich und dem Bereich, dessen Zuwendung sich als geldwerter Vorteil darstellt, zuordnen lassen. Die Kosten rein betriebsfunktionaler Reise-Bestandteile (z.B. für die Zurverfügungstellung von Tagungsräumen nebst Ausstattung, Tagungsunterlagen und Referenten) kommen von vornherein nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn in Betracht (vgl. BFH-Urteile in BFHE 181, 76, BStBl II 1997, 97 [BFH 09.08.1996 - VI R 88/93], und in BFH/NV 1997, 401 [BFH 07.02.1997 - VI R 34/96]). Auf der anderen Seite sind die Kosten solcher Reise-Bestandteile vollumfänglich als Arbeitslohn zu erfassen, die sich --isoliert betrachtet-- als geldwerter Vorteil erweisen. Hierzu gehören z.B. die Kosten für das touristische Programm, Ausflüge, das Spiel- und

Sportprogramm sowie gemeinsame Feiern und Unterhaltung.

28 d)

Die Kosten, die sich nicht den vorgenannten Bereichen zuordnen lassen, sind grundsätzlich im Wege sachgerechter Schätzung (§ 162 AO 1977) aufzuteilen.

29 aa)

Hierbei handelt es sich insbesondere um die Kosten für die Beförderung (Flug- bzw. Fahrtkosten, Transfers), die Hotelunterbringung, die Verpflegung sowie weitere, nicht direkt zuordenbare Kosten der Reise (z.B. für Vorreisen, Kommunikation und Versand, allgemeine Betreuung, Organisation).

30 bb)

Als sachgerechter Aufteilungsmaßstab ist grundsätzlich das Verhältnis der Zeitanteile heranzuziehen, in dem die Reise-Bestandteile mit Vorteilscharakter zu den aus betriebsfunktionalen Gründen durchgeführten Reise-Bestandteilen stehen. Im Übrigen obliegt die schätzweise Aufteilung in erster Linie dem FG, da die Schätzung grundsätzlich eine Frage der Tatsachenfeststellung ist (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 4. Juli 1990 GrS 2-3/88 , BFHE 161, 290, BStBl II 1990, 817, 829, m.w.N.).

31 cc)

Bei der Aufteilung der vom Arbeitgeber getragenen Verpflegungskosten ist allerdings die Wertung des Gesetzgebers zu berücksichtigen, dass Verpflegungsaufwendungen grundsätzlich den bei der Einkünfteermittlung unbeachtlichen Bereich der Lebensführung betreffen. Beruflich veranlasste Verpflegungsmehraufwendungen kann der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer jedoch im Rahmen der Beträge des § 4 Abs. 5 Nr. 5 EStG steuerfrei erstatten (vgl. § 3 Nr. 13 und Nr. 16 EStG). Ab dem Veranlagungszeitraum 1996 hat der Gesetzgeber in § 4 Abs. 5 Nr. 5 Satz 2 und Satz 4 EStG entsprechende Pauschbeträge für Auswärtstätigkeiten festgelegt. In den vorherigen Veranlagungszeiträumen --und auch im Streitjahr-- ergab sich der dem Arbeitnehmer steuerfrei ersetzbare Verpflegungsmehraufwand bei Dienstreisen aus den Richtlinien, im Streitfall insbesondere aus Abschn. 39 Abs. 4 LStR 1990 i.V.m. dem Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) vom 6. Januar 1992 IV B 6 -S 2353- 159/91 IV B 1 -S 2228- 1/92 (BStBl I 1992, 51). In Anlehnung an diese Höchst- bzw. Pauschbeträge und zur Vermeidung von Wertungswidersprüchen hält es der Senat für sachgerecht, bei der schätzweisen Aufteilung (§ 162 AO 1977) der vom Arbeitgeber getragenen Verpflegungskosten nur diejenigen --anteiligen-- Beträge, die der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Falle von Dienstreisen bzw. beruflich veranlassten Auswärtstätigkeiten steuerfrei erstatten könnte, (anteilig) nicht dem Arbeitslohn zuzurechnen und die über diese Beträge hinausgehenden Kosten hingegen als Arbeitslohn zu erfassen. Dem Umstand, dass die Reise gemischt veranlasst war, ist in diesem Zusammenhang dadurch Rechnung zu tragen, dass die Höchst- bzw. Pauschbeträge nur mit dem Vomhundertsatz berücksichtigt werden, der --nach dem oben dargelegten Aufteilungsmaßstab-- für die Aufteilung der sonstigen aufzuteilenden Kosten maßgeblich ist.

32 3.

Die Vorentscheidung ist aufzuheben. Denn die Zuwendung der Reise war gemischt veranlasst.

33 a)

Die Reise beinhaltete sowohl Elemente einer Dienstreise als auch einer sog. Incentive-Reise. Die diesbezügliche Gesamtwürdigung des FG wird von den tatsächlichen Feststellungen getragen und ist revisionsrechtlich nicht zu beanstanden. Die Außendiensttagung wies neben den im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse der Klägerin durchgeführten Programmpunkten

(Dienstreiseteil: Vorträge, Betriebsversammlung, Gruppenarbeit) in erheblichem Umfang auch Programmpunkte auf, die Vorteilscharakter hatten. Die Reise hatte für die teilnehmenden Arbeitnehmer bei Würdigung aller Umstände des Einzelfalls einen ins Gewicht fallenden Erholungs- und Erlebniswert, der seinen Ausdruck unter anderem in den Sport- und Spielprogrammen, der Besichtigung touristisch interessanter Stätten sowie in verschiedenen Abendveranstaltungen fand.

34 b)

Dem Umstand, dass die Außendiensttagung in Portugal stattfand, kommt für die Gesamtwürdigung insoweit keine Bedeutung zu. Denn es widerspricht der durch Art. 59 des Vertrages zur Gründung der Europäischen Gemeinschaft (EGV), nach Änderung jetzt Art. 49 EGV, verbürgten Dienstleistungsfreiheit, wenn ein Mitgliedsstaat die steuerliche Erfassung von Arbeitslohn bei Zuwendung einer Reise von unterschiedlichen Voraussetzungen abhängig macht, je nachdem, ob die Reise in dem Heimatstaat oder in einem anderen Mitgliedsstaat stattgefunden hat (vgl. Urteil des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften --EuGH-- vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98, EuGHE I-1999, 7641, DStRE 2000, 114 [FG Düsseldorf 29.09.1999 - 2 K 8431/97 F]; BFH-Urteil vom 13. Juni 2002 VI R 168/00, BFHE 199, 347 [BFH 13.06.2002 - VI R 168/00], BStBl II 2003, 765 [BFH 13.06.2002 - VI R 168/00]). Es darf bei der Würdigung aller Umstände des Einzelfalls deshalb keinen Unterschied machen, ob touristisch interessante Stätten im Inland oder im EU-Ausland besucht werden.

35 c)

Die hiernach erforderliche Aufteilung führt im Streitfall dazu, dass kein Arbeitslohn angenommen werden kann, soweit die Zurverfügungstellung der Tagungsräume (die schon das FA nicht als Arbeitslohn eingestuft hat) betroffen war. Die Zuwendung der Ausflüge mit örtlichen Führern sowie des Sport- und Unterhaltungsprogramms hat demgegenüber Vorteilscharakter und ist damit insgesamt als Arbeitslohn zu erfassen.

36 d)

Die verbleibenden Kosten sind aufzuteilen. Hierzu gehören insbesondere die Kosten des Hin- und Rückflugs, damit zusammenhängender Transferleistungen, der Hotel-Unterbringung, der Verpflegung, der Vorreisen, für Kommunikation & Versand sowie für die Organisation der Reise durch den von der Klägerin beauftragten Veranstalter. An den Reisetagen fanden nach den Feststellungen des FG vormittags sowie am späten Donnerstag Nachmittag mit der Außendienst-Betriebsversammlung Veranstaltungen statt, bei denen der betriebliche Zweck der Arbeitgeberin ganz im Vordergrund stand. Ab nachmittags stand bei den übrigen Programmpunkten indessen der Vorteilscharakter eindeutig im Vordergrund. Ausgehend davon ergibt sich im Streitfall eine Aufteilung der vorgenannten Kosten von (gerundet) 50/50, d.h. 50 v.H. der Kosten sind als Arbeitslohn zu erfassen und 50 v.H. der Kosten führen nicht zu Arbeitslohn.

37 e)

Hinsichtlich der Verpflegungskosten ist bei der Aufteilung darüber hinaus zu beachten, dass Arbeitslohn insoweit vorliegt, als die von der Klägerin pro Tag getragenen Verpflegungskosten, die die Klägerin nachgewiesen hat, 50 v.H. des im Streitjahr für Portugal geltenden Höchstbetrags für Verpflegungsmehraufwendungen von 109 DM pro Tag überstiegen. Dabei kann im Streitfall von den vom FA und FG für die Berechnung der geldwerten Vorteile zugrunde gelegten 1 520 Gesamtaufenthaltstagen ausgegangen werden. Einwendungen gegen die Anzahl der Gesamtaufenthaltstage hat die Klägerin nicht erhoben. Hiernach ergibt sich bei den Verpflegungskosten ein Betrag in Höhe von 82 840 DM (109 DM x 50 v.H. x 1 520), der nicht als Arbeitslohn zu erfassen ist.

38 4.

Dieses Ergebnis steht nicht in einem nach § 11 Abs. 2 FGO bedeutsamen Widerspruch zur Rechtsprechung anderer Senate des BFH. In den zu Betriebseinnahmen ergangenen BFH-Urteilen vom 22. Juli 1988 III R 175/85 (BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995), vom 20. April 1989 IV R 106/87 (BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641) und vom 26. November 1997 X R 146/94 (BFH/NV 1998, 961) wurde die Frage der Aufteilbarkeit einer Zuwendung bei gemischt veranlassten Reisen nicht verneint. Der X. Senat hat in einer neueren Entscheidung, die ebenfalls Betriebseinnahmen betraf, ausdrücklich offen gelassen, ob das Ergebnis der durchzuführenden Gesamtwürdigung auch auf der Einnahmenseite "regelmäßig" ein einheitliches ist (vgl. BFH-Urteil in BFH/NV 2005, 682 [BFH 06.10.2004 - X R 36/03]). Soweit der VIII. Senat mit Urteil vom 26. September 1995 VIII R 35/93 (BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273 [BFH 26.09.1995 - VIII R 35/93]) ausgeführt hat, bei Zuwendung einer Reise sei der Vorteil als Gesamtleistung zu beurteilen und ohne Aufteilung einheitlich als Betriebseinnahme zu erfassen, ist eine Abweichung schon deshalb nicht gegeben, weil nicht ersichtlich ist, dass der VIII. Senat eine Aufteilung auf der Einnahmenseite stets ausschließen wollte. So hat der erkennende Senat bereits in seinem Urteil in BFHE 181, 76, BStBl II 1997, 97 [BFH 09.08.1996 - VI R 88/93] eine Aufteilung zwischen Arbeitslohn und Zuwendungen im betrieblichen Eigeninteresse --wenn auch nur eingeschränkt-- für möglich gehalten. § 12 Nr. 1 EStG nimmt zudem auch nach der Rechtsprechung des VIII. Senats keinen Einfluss auf den Ansatz von Einnahmen (vgl. BFH-Urteil in BFHE 208, 546, BStBl II 2005, 468 [BFH 07.12.2004 - VIII R 70/02]). Der VIII. Senat hat in seinem Urteil in BFHE 179, 251, BStBl II 1996, 273 [BFH 26.09.1995 - VIII R 35/93] letztlich offen gelassen, ob bei Betriebseinnahmen für eine Einschränkung unter dem Gesichtspunkt des überwiegenden eigenbetrieblichen Interesses --wie beim Arbeitslohn-- überhaupt Anlass besteht. Er ist vielmehr davon ausgegangen, dass in dem dort zu beurteilenden Fall das eigenbetriebliche Interesse des Zuwendenden hinter das Interesse des Empfängers an der Zuwendung zurücktrat. Das unterscheidet jenen Fall von dem Streitfall. Das BFH-Urteil vom 6. April 2005 I R 86/04 (BFH/NV 2005, 1459 [BFH 06.04.2005 - I R 86/04]) erfordert ebenfalls keine Divergenzanfrage (§ 11 Abs. 3 FGO). Im Rahmen der Prüfung einer verdeckten Gewinnausschüttung griff der I. Senat in diesem Urteil im Wesentlichen auf die BFH-Rechtsprechung zu Betriebsausgaben und § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG zurück. Diese Gesichtspunkte und insbesondere § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG sind für den Begriff des Arbeitslohns jedoch ohne Bedeutung.

39 **5.**

Nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Bei diesem Wert, der im Schätzungswege zu ermitteln ist (BFH-Urteil vom 15. Dezember 1978 VI R 36/77, BFHE 127, 26, BStBl II 1979, 629), handelt es sich um den Betrag, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss (BFH-Urteile in BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995 [BFH 22.07.1988 - III R 175/85], und vom 7. April 1989 VI R 47/88, BFHE 156, 468, BStBl II 1989, 608). Nach der Auffassung des Senats ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, den Wert einer dem Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber zugewandten Reise --wie FA und FG es getan haben-- anhand der Kosten zu schätzen, die der Arbeitgeber für die Reise aufgewendet hat. Denn es kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass auch ein Fremder diesen Betrag für die Reise hätte aufwenden müssen. Sofern sich ein Beteiligter für die Bewertung der Reise auf eine abweichende Wertbestimmung beruft, muss er konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert der Reise nicht entspricht. Die Klägerin hat indessen nichts dafür vorgetragen, dass die fragliche Portugal-Reise in ihrer konkreten Ausgestaltung zu einem niedrigeren Preis hätte gebucht werden können.

40 **6.**

Die Sache ist spruchreif. Das FG hat ausreichende Feststellungen getroffen, die dem Senat eine abschließende Beurteilung der als Arbeitslohn zu erfassenden Beträge ermöglichen. Nach den nicht angegriffenen Feststellungen des FG zu den von der Klägerin für die Reise getragenen Aufwendungen ergibt sich nach den vorgenannten Grundsätzen folgender, als Arbeitslohn zu berücksichtigender Betrag:

41 a)

Arbeitslohn ohne Aufteilung:

Ausflüge und Sportprogramm	6 714 DM
Entertainment	29 925 DM
örtliche Führer	13 533 DM
insgesamt	50 172 DM

42 b)

aufzuteilende Kosten:

Flugbeförderung	280 242 DM
Hotel-Unterbringung	135 914 DM
Transfers	30 772 DM
Sonstiges	6 540 DM
Vorreisen	16 468 DM
Kommunikation & Versand	3 241 DM
X-GmbH - Betreuung	13 776 DM
X-GmbH - Honorar	33 651 DM
insgesamt:	520 604 DM
davon Arbeitslohn 50 v.H.:	260 302 DM

43 c)

aufzuteilende Verpflegungskosten:

Verpflegungskosten insgesamt	228 404 DM
abzgl. 82 840 DM (vgl. oben II. 3. e)	-82 840 DM
anteiliger Arbeitslohn:	145 564 DM

44 d)

Arbeitslohn insgesamt:

	456 038 DM
--	------------

45 Die als Arbeitslohn zu berücksichtigenden Aufwendungen betragen im Streitfall damit insgesamt 456 038 DM. Hiernach ergibt sich unter Berücksichtigung von 1 520 Gesamtaufenthaltstagen bei 5 Aufenthaltstagen pro Arbeitnehmer ein steuerpflichtiger Arbeitslohn von jeweils 1 500 DM (456 038 DM / 1 520 x 5).

46 Die Berechnung der einzelnen Steuerabzugsbeträge, für die die Klägerin haftet, wird dem FA übertragen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 , § 121 Satz 1 FGO).

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.