

Finanzgericht Düsseldorf, 11 K 908/10 L

Datum: 17.01.2011
Gericht: Finanzgericht Düsseldorf
Spruchkörper: 11. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 11 K 908/10 L

Tenor: Der Lohnsteuernachforderungsbescheid für das Jahr 2005 vom 26. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2010 wird dahingehend abgeändert, dass der Nachforderungsbetrag um 2.136,51 EUR Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern herabgesetzt wird.

Die Kosten des Verfahrens tragen die Klägerin zu 55 % und der Beklagte zu 45 %.

Die Revision wird zugelassen.

<u>Tatbestand:</u>	1
Streitig ist die Lohnsteuernachforderung für Zuwendungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer anlässlich eines Betriebsfestes.	2
Die Klägerin ist eine Gesellschaft in der Rechtsform der Gesellschaft mit beschränkter Haftung – GmbH – mit Sitz in A-Stadt und gehört zum A-Konzern. Unternehmensgegenstand ist die Fertigung von Platinen und damit in Zusammenhang stehende Handelsgeschäfte. Die Produktion erfolgt in A-Stadt und B-Stadt. Die Klägerin beschäftigt rund 340 Arbeitnehmer.	3
Ab dem Jahr 2007 führte das Finanzamt C-Stadt eine Lohnsteuer-Außenprüfung für die Jahre 2003 bis 2006 bei der Klägerin durch. Dabei wurde festgestellt, dass die Klägerin am 2. Juli 2005 neben den jährlich abteilungsweise durchgeführten Weihnachts- bzw. Jahresabschlussessen, die mit 25 EUR pro Teilnehmer bezuschusst werden, erstmals ein Betriebsfest ausgerichtet hatte. Eine zuvor durchgeführte Umfrage hatte eine Teilnehmerzahl von 600 (Belegschaftsmitglieder und Familienangehörige) ergeben, auf deren Grundlage Angebote eingeholt und Bestellungen abgegeben worden waren. Tatsächlich hatten aber nur 348 Personen (67 Arbeitnehmer ohne Begleitung, 43 Arbeitnehmer mit einer Begleitperson – d.h. 86 Personen – und 54 Arbeitnehmer mit zwei oder mehr Begleitpersonen – d.h. 195 Personen –) an dem Betriebsfest teilgenommen (vgl. Aufstellung, Blatt 27 ff. der Gerichtsakte). Die Kosten für Zelt, Gastronomie, Kinderanimation, Live-Musik und	4

dergleichen beliefen sich auf insgesamt 27.166,36 EUR (brutto). Die Zusammensetzung der Aufwendungen ergibt sich aus der von der Klägerin gefertigten Aufstellung (Blatt 25 der Gerichtsakte).

Die Lohnsteuer-Außenprüfung vertrat die Auffassung, Zuwendungen des Arbeitgebers bei Betriebsveranstaltungen würden im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse des Arbeitgebers erbracht und gehörten daher nicht zum Arbeitslohn, sofern es sich um herkömmliche (übliche) Veranstaltungen und bei solchen Veranstaltungen übliche Zuwendungen handele. Der Begriff der üblichen Zuwendung werde durch die Freigrenze von 110 EUR je Veranstaltung definiert (R 72 Abs. 4 der Lohnsteuerrichtlinien – LStR – 2005). Dabei würden Zuwendungen an Angehörige und andere Gäste des Arbeitnehmers dem Arbeitnehmer zugerechnet (R 72 Abs. 5 Nr. 1 LStR 2005). Bei der Ermittlung des Durchschnittsbetrags seien alle Kosten einschließlich der Aufwendungen für den äußeren Rahmen zu summieren und durch die Anzahl der Teilnehmer zu teilen. Die Ermittlung des Werts der Zuwendung für den einzelnen Arbeitnehmer in der Weise, dass der Gesamtaufwand für die Betriebsveranstaltung durch die Zahl der Veranstaltungsteilnehmer geteilt werde (sog. Durchschnittsberechnung), könne allerdings ausnahmsweise zu einem unzutreffenden Ergebnis führen, z.B. wenn Arbeitnehmer, deren Teilnahme vorgesehen gewesen sei, nicht teilgenommen hätten. In diesem Fall dürften Sachzuwendungen, die weder ihnen noch den anderen Arbeitnehmern zugewendet worden seien, nicht in die Durchschnittsbewertung einbezogen und den teilnehmenden Personen wertmäßig zugerechnet werden, selbst wenn dem Arbeitgeber dafür entsprechende Betriebsausgaben entstanden seien (Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Betriebsveranstaltungen" Rn. 25 und 29). Dementsprechend sei der Gesamtaufwand der Klägerin um die für 600 Personen berechnete Speisenpauschale i. H. v. 12,50 EUR (netto) pro Person zu vermindern. Der verbleibende Gesamtaufwand sei zur Durchschnittsberechnung heranzuziehen, so dass sich ein wie folgt zu ermittelnder Durchschnittsbetrag von 67,56 EUR pro Teilnehmer ergebe:

5

Gesamtaufwand		27.166,36 EUR
Speisenpauschale	252 nicht teilnehmende Arbeitnehmer x 12,50 EUR zzgl. 16 % MwSt./Person	3.654,00 EUR
Verbleibender Gesamtaufwand		23.512,36 EUR
Dividiert durch die Teilnehmerzahl (348)		67,56 EUR

6

Somit liege bei allen Teilnehmern, die mit zumindest einer Begleitperson erschienen seien, steuerpflichtiger Arbeitslohn vor. Insgesamt sei ein Betrag i. H. v. 18.984,36 EUR (281 Personen x 67,56 EUR/Person) nachzuversteuern. Gemäß § 40 Abs. 2 des Einkommensteuergesetzes – EStG – könne die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % festgesetzt werden. Dementsprechend seien 4.746,09 EUR Lohnsteuer (sowie Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer) nachzufordern. Auf Tz. 6 des Prüfungsberichts vom 29. Dezember 2008 wird Bezug genommen.

7

Auf der Grundlage der Feststellungen der Lohnsteuer-Außenprüfung erließ der Beklagte am 26. Januar 2009 einen Haftungs- und Nachforderungsbescheid für die Jahre 2005 und 2006 über insgesamt 7.191,17 EUR, wobei für das Jahr 2005

8

Lohnsteuer i. H. v. 5.302,19 EUR nachgefordert wurde. Zugleich hob der Beklagte den Vorbehalt der Nachprüfung auf.

Gegen diesen Bescheid legte die Klägerin rechtzeitig Einspruch ein und beantragte, den Nachforderungsbetrag für das Jahr 2005 um 2.164,74 EUR zuzüglich Annexsteuern zu vermindern. Sie machte im Wesentlichen geltend, bei der Planung der Betriebsveranstaltung sei von 600 Personen ausgegangen worden. Dadurch dass nur 348 Personen teilgenommen hätten, sei es zu einer Erhöhung der Durchschnittskosten von 52,95 EUR auf 67,56 EUR gekommen. Dies habe dazu geführt, dass bei Teilnahme von mehr als einer Person die Freigrenze von 110 EUR – anders als geplant – überschritten worden sei. Entgegen der Auffassung der Lohnsteuer-Außenprüfung habe es sich jedoch um eine übliche Betriebsveranstaltung gehandelt, die im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers durchgeführt worden sei. Speisen, Getränke und der äußere Rahmen hätten dem Üblichen entsprochen. Die Tatsache, dass mehr als 40 % der Eingeladenen nicht an dem Sommerfest teilgenommen hätten, habe nicht zu einer Bereicherung der Teilnehmer geführt. Im Übrigen sei zweifelhaft, ob die Freigrenze von 110 EUR heute noch für die Beurteilung geeignet sei, ob Arbeitslohn oder stattdessen eine im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse durchgeführte Betriebsveranstaltung gegeben sei. 9

Mit Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2010 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, nach der Rechtsprechung des BFH seien bei der Ermittlung der Freigrenze von 110 EUR alle Aufwendungen einschließlich der Kosten für den äußeren Rahmen von Betriebsveranstaltungen, die gerade bei Abendveranstaltungen in Gaststätten anzufallen pflegten, mit zu berücksichtigen (Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655). Die Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung seien zu gleichen Teilen sämtlichen Teilnehmern ohne Rücksicht auf die im Einzelfall tatsächlich entstandenen Verzehrkosten zuzurechnen. Aufzuteilen sei der Gesamtbetrag daher auch auf Familienangehörige und Gäste der Arbeitnehmer. Die Berechnung der Freigrenze unterliege einer typisierenden Betrachtung, die einige Härten – wie im Streitfall – mitbringen könne. Dies sei durch die Rechtsprechung des Bundesverfassungsgerichts – BVerfG – gedeckt (Beschlüsse vom 31. Mai 1988 1 BvR 520/83, BVerfGE 78, 214; vom 4. Februar 2005 2 BvR 1572/01, BFH/NV 2005, Beilage 2, 112). An die Höhe der Freigrenze sei die Finanzverwaltung im Hinblick auf R 72 Abs. 4 LStR 2005 gebunden. Zudem habe der BFH die Freigrenze im Urteil vom 16. November 2005 (VI R 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442) als angemessene materiell-rechtliche Typisierung angesehen. 10

Die Klägerin hat am 18. März 2010 Klage gegen den Lohnsteuernachforderungsbescheid für das Jahr 2005 erhoben, mit der sie eine Minderung des Nachforderungsbetrags um 4.746,09 EUR Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern begehrt. Dabei geht sie insgesamt von einer üblichen Betriebsveranstaltung aus, die nicht zur Annahme von Arbeitslohn führt. Hilfsweise begehrt sie eine Minderung des Nachforderungsbetrags um 3.316,44 EUR (zuzüglich Annexsteuern), wobei unterstellt wird, dass zumindest im Hinblick auf Arbeitnehmer mit weniger als zwei teilnehmenden Familienangehörigen eine übliche Betriebsveranstaltung gegeben ist. Der danach verbleibende Lohnsteuerbetrag von 1.429,65 EUR berechnet sich wie folgt: 54 Personen x 2 x 52,95 EUR/Person x 25 %. 11

Zur Begründung trägt die Klägerin vor, bei dem Betriebsfest habe es sich um eine übliche Betriebsveranstaltung gehandelt. Die Speisen und Getränke sowie der äußere Rahmen (Live-Musik, Zelt etc.) seien auf der Grundlage von 600 12

Anmeldungen bestellt worden. Weder die Tatsache, dass das Zelt für 348 Teilnehmer überdimensioniert gewesen sei, noch dass dadurch zu viele Speisen und Getränke vorhanden gewesen seien, dürfe als Arbeitslohn gewertet werden. Die 348 Teilnehmer seien auch durch die zusätzlichen Toiletten und das zusätzliche Servicepersonal nicht bereichert worden.

Voraussetzung für die Annahme von Arbeitslohn sei, dass der Arbeitnehmer eine Zuwendung als Gegenleistung für den Einsatz seiner Arbeitskraft empfinde. Dies hänge von dem mit der Zuwendung verfolgten Zweck ab. Dabei seien äußere Umstände wie Anlass, Zuwendungsgegenstand und Begleitumstände eingehend zu würdigen. Nach ständiger Rechtsprechung seien Zuwendungen des Arbeitgebers dann kein Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber anlässlich von Betriebsveranstaltungen Aufwendungen trage, um den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und das Betriebsklima zu fördern (BFH-Urteil vom 28. Dezember 2005 VI R 151/100, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442). Die üblichen Zuwendungen bei diesen Betriebsveranstaltungen wie Speisen und Getränke, Beförderungsleistungen und Unterhaltungsmaßnahmen dienten dazu, dass eine möglichst vollständige Teilnahme der Belegschaft erfolge und um die Kontaktpflege der Teilnehmer untereinander zu fördern. 13

Eine Betriebsveranstaltung führe nur dann zu Arbeitslohn, wenn der Arbeitgeber durch eine über das Übliche hinausgehende aufwändige Gestaltung der Betriebsveranstaltung zu erkennen gebe, dass es ihm nicht lediglich um die übliche Pflege des Betriebsklimas gehe, sondern auch um eine zusätzliche Belohnung seiner Arbeitnehmer (BFH-Urteil vom 22. März 1985 VI R 170/82, BFHE 143, 544, BStBl II 1985, 529). Dies sei nicht der Fall gewesen. Die Betriebsveranstaltung sei als "kleines Familienfest" ausgestaltet gewesen. Neben Kinderanimation im Wert von 2.934,80 EUR sei eine Musikband zum Preis von 2.900 EUR bestellt worden. Speisen und Getränke seien mit 28,25 EUR pro Person veranschlagt worden. Die restlichen Aufwendungen hätten Zelt, WC-Container, Plakate und Eintrittsbänder betroffen. Darüber hinaus seien keine Aufwendungen getätigt worden, die für die Annahme einer über eine übliche Betriebsveranstaltung hinausgehenden Incentivierung sprächen. Das angestrebte Ziel der Förderung des Betriebsklimas und der stärkeren Identifizierung der Arbeitnehmer durch die Durchführung einer Betriebsveranstaltung habe kaum durch geringere Aufwendungen erreicht werden können, zumal die Teilnehmerumfrage im Vorfeld erfolgt sei, um die Betriebsveranstaltung besser planen zu können. 14

Unter Berücksichtigung von 600 Teilnehmern hätten die Kosten pro Person nur 45,72 EUR betragen und damit wäre die Teilnahme von Arbeitnehmern mit einem Familienangehörigen unschädlich gewesen. Unter Berücksichtigung einer an die aktuellen Preisverhältnisse angepassten Freigrenze hätte auch die Teilnahme von Arbeitnehmern mit zwei Familienangehörigen nicht zu Arbeitslohn geführt. Die Ausfallquote von mehr als 40 % sei so außergewöhnlich, dass die sonst übliche Verteilung der Gesamtkosten auf die tatsächlich teilnehmenden Personen zu einem unzutreffenden Ergebnis führe. 15

Weiterhin sei zu beachten, dass die durch den BFH mit Urteil vom 25. Mai 1992 (VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655) für die Jahre 1983, 1985 und 1986 erstmalig eingeführte Freigrenze von 150 DM seit 1993 unverändert bei 200 DM bzw. 110 EUR liege. Vor dem Hintergrund, dass sich die Freigrenze seit 1993 nicht wesentlich erhöht habe, die Kosten für die Ausgestaltung einer üblichen Betriebsveranstaltung – unter Berücksichtigung des um 30 % gestiegenen Lebenshaltungskostenindex von 1993 bis heute – sich aber erheblich erhöht hätten, sei fraglich, ob die Freigrenze der Beurteilung, ob Arbeitslohn oder 16

stattdessen eine im überwiegend eigenbetrieblichen Interesse durchgeführte Betriebsveranstaltung vorliege, heute noch gerecht werde.

Wie der BFH in seinem Urteil vom 25. Mai 1992 (VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655) ausgeführt habe, wäre es wünschenswert, wenn durch den Gesetzgeber ein Freibetrag zur Vermeidung unbilliger Härten eingeführt werden würde. Da dies aber immer noch nicht geschehen und darüber hinaus auch eine Anpassung der Freigrenze an die aktuellen Verhältnisse durch die Finanzverwaltung unterblieben sei, könne eine Überprüfung der Üblichkeit einer Betriebsveranstaltung nur im Klagewege erreicht werden. Der BFH habe die Anpassung der Freigrenze im Urteil vom 16. November 2005 (VI R 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442) zwar abgelehnt, die Entscheidung habe jedoch die Streitjahre 1996 und 1997 – und damit einen Zeitraum kurze Zeit nach der Anhebung der Grenze auf 200 DM – betroffen.

Nach dem BVerfG-Beschluss vom 4. Februar 2005 (2 BvR 1572/01, BFH/NV 2005, Beilage 2, 112) könne eine Indizwirkung von Seiten des Steuerpflichtigen durch besondere Umstände des Einzelfalles widerlegt werden. Die 110 EUR-Freigrenze unterliege zwar einer typisierenden Betrachtungsweise und eine Überschreitung könne zur Unüblichkeit führen. Wenn man die Umstände im konkreten Einzelfall und die dargelegten Indizien betrachte, liege aber eine übliche Betriebsveranstaltung vor.

Die Klägerin beantragt, 19

den Lohnsteuernachforderungsbescheid vom 26. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2010 dahingehend abzuändern, dass der festgesetzte Nachforderungsbetrag um 4.746,09 EUR Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern vermindert wird. 20

Der Beklagte beantragt, 21

die Klage abzuweisen, 22

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 23

Zur Begründung verweist er auf seine Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2010. 24

Das Gericht hat der Klage durch Gerichtsbescheid vom 24. September 2010, der Klägerin am 28. September 2010 und dem Beklagten am 29. September 2010 zugestellt, teilweise stattgegeben. Der Beklagte hat am 15. Oktober 2010, die Klägerin am 12. November 2010 mündliche Verhandlung beantragt. 25

Zu den weiteren Einzelheiten des Sach- und Streitstands wird auf den Inhalt der Gerichtsakte, insbesondere die Sitzungsniederschrift vom 17. Januar 2011, sowie der beigezogenen Steuerakten des Beklagten Bezug genommen. 26

Entscheidungsgründe: 27

Die Klage ist nur teilweise begründet. 28

Der Lohnsteuernachforderungsbescheid vom 26. Januar 2009 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 18. Februar 2010 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten, soweit der Nachforderungsbetrag für das Jahr 2005 den Betrag von 3.165,68 EUR Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern übersteigt (§ 100 29

Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Der Nachforderungsbetrag ist um 2.136,51 EUR (4.746,09 EUR abzüglich 2.609,58 EUR) Lohnsteuer zuzüglich Annexsteuern zu vermindern.

Nach § 40 Abs. 1 Satz 1 EStG kann das Betriebsstättenfinanzamt auf Antrag des Arbeitgebers zulassen, dass die Lohnsteuer mit einem unter Berücksichtigung der Vorschriften des § 38a EStG zu ermittelnden Pauschsteuersatz erhoben wird, soweit von dem Arbeitgeber sonstige Bezüge in einer größeren Zahl von Fällen gewährt werden (Nr. 1) oder in einer größeren Zahl von Fällen Lohnsteuer nachzuerheben ist, weil der Arbeitgeber die Lohnsteuer nicht vorschriftsmäßig einbehalten hat (Nr. 2). Gemäß § 40 Abs. 2 Nr. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer abweichend von § 40 Abs. 1 EStG mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, soweit er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. 30

Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer dann kein Arbeitslohn im Sinne von § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG, wenn sie im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers getätigt werden. Ein solches ist grundsätzlich zu bejahen, wenn der Arbeitgeber aus Anlass von Betriebsveranstaltungen Aufwendungen tätigt, um den Kontakt der Arbeitnehmer untereinander und damit das Betriebsklima zu fördern. Die Zuwendungen gehören nicht zum Arbeitslohn, wenn sich die Zuwendungen und Veranstaltungen nach Art, Teilnehmerkreis, Häufigkeit und Dauer im Rahmen des Üblichen halten. Im Hinblick auf die Häufigkeit der Veranstaltungen wird davon ausgegangen, dass die Üblichkeit bei nicht mehr als zwei Veranstaltungen pro Jahr zu bejahen ist (BFH-Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167,0542, BStBl II 1992, 655; Thürmer, in: Blümich, EStG, § 19 Rn. 280 "Betriebsveranstaltungen"; Wagner, in: Heuermann/Wagner, LohnSt, Rn. D 114). Diese Grenze wird im Streitfall nicht überschritten. 31

Im Übrigen hat der BFH die lohnsteuerliche Wertung derartiger Zuwendungen seit dem Urteil vom 25. Mai 1992 (VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655) nicht mehr davon abhängig gemacht, ob die Vorteilsgewährung der Höhe nach üblich ist, sondern er ist von einer Freigrenze ausgegangen, bei deren Überschreitung die Zuwendungen in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren sind (vgl. BFH-Urteile vom 25. Mai 1992 VI R 91/89, BFHE 168, 266, BStBl II 1992, 856; vom 6. Dezember 1996 VI R 48/94, BFHE 182, 142, BStBl II 1997, 331; vom 31. Januar 1997 VI R 70/96, BFH/NV 1997, 400). Für die Jahre 1983 bis 1992 hat der BFH die Freigrenze mit 150 DM beziffert. Die Finanzverwaltung hat bald nach dem Ergehen der BFH-Urteile vom 25. Mai 1992 ihrerseits mit Wirkung ab dem Jahr 1993 die Freigrenze für Zuwendungen anlässlich von Betriebsveranstaltungen auf 200 DM heraufgesetzt. Ab dem Veranlagungszeitraum 2002 legt die Finanzverwaltung eine Freigrenze von 110 EUR je Veranstaltung zugrunde (R 72 Abs. 4 Satz 2 LStR 2002). Der BFH hat zuletzt auch nach erneuter Überprüfung der Rechtsfrage daran festgehalten, dass Aufwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen beim Überschreiten eines bestimmten Betrags ein derartiges Eigengewicht erlangen, dass sie in voller Höhe als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu werten sind. Für die Streitzeiträume 1996 und 1997 hat er die Freigrenze in Übereinstimmung mit R 72 Abs. 4 Satz 2 LStR 1996 mit 200 DM je Arbeitnehmer und Veranstaltung bemessen (BFH-Urteile vom 16. November 2005 VI R 151/00, BFHE 211, 325, BStBl II 2006, 442; vom 15. Januar 2009 VI R 22/06, BFHE 224, 136, BStBl II 2009, 476). 32

Der erkennende Senat schließt sich dieser Rechtsprechung sowohl im Hinblick auf die Existenz einer Freigrenze als auch deren Höhe aus Gründen der Steuergerechtigkeit und Praktikabilität an. Anhaltspunkte dafür, dass die Freigrenze 33

von 110 EUR (R 19.5 Abs. 4 Satz 2 LStR 2008) als nicht mehr sachgerecht und angemessen zu beurteilen sein könnte, bestehen nicht. Der pauschale Hinweis der Klägerin auf gestiegene Lebenshaltungskosten reicht alleine nicht aus. In der Rechtsprechung und Literatur wird die Anhebung der seit 2002 geltenden Grenze derzeit als (noch) nicht geboten angesehen, da keine Rechtsgrundlage ersichtlich sei, nach der eine ständige Anpassung der Freigrenze an geänderte wirtschaftliche Rahmenbedingungen vorzunehmen sei (vgl. Urteil des FG Düsseldorf vom 7. Oktober 2010 16 K 1294/09, n.v.; Wagner, in: Heuermann/Wagner, LohnSt, Rn. D 118; ähnlich Dreseck, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 19 Rn. 50 "Betriebsveranstaltung": keine richterliche Fortschreibung der Freigrenze). Der erkennende Senat teilt auch diese Auffassung. Zudem ist zu beachten, dass die Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns im Streitfall nur mittelbar aus der Höhe der Freigrenze von (nur) 110 EUR resultiert. In erster Linie ist die Lohnversteuerung auf die – davon unabhängige – Zahl der mitgenommenen Familienangehörigen je Arbeitnehmer zurückzuführen, so dass auch eine Freigrenze von z.B. 150 EUR im Fall eines Arbeitnehmers mit mehr als einer Begleitperson und einem Aufwand von mehr als 50 EUR pro Person nicht ausreichen würde.

Der Beklagte hat den in Anwendung dieser Grundsätze nachzuversteuernden Arbeitslohn jedoch nicht zutreffend ermittelt. Die Höhe der auf die einzelnen Arbeitnehmer entfallenden Zuwendungen ist falsch berechnet worden. Gemäß § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen, mit den um übliche Preisnachlässe geminderten üblichen Endpreisen am Abgabeort anzusetzen. Im Streitfall ist eine individuelle Ermittlung dieses Betrags nicht möglich, so dass eine Schätzung geboten erscheint. Die Schätzung hat sich an den Aufwendungen des Arbeitgebers zu orientieren. Dabei sind im Grundsatz die gesamten Kosten der Betriebsveranstaltung einschließlich des äußeren Rahmens auf die teilnehmenden Personen zu gleichen Teilen aufzuteilen; auf Gäste und Familienangehörige der Arbeitnehmer entfallende Kostenteile sind dem Arbeitnehmer zuzurechnen (vgl. BFH-Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655; Dreseck, in: Schmidt, EStG, 29. Aufl. 2010, § 19 Rn. 50 "Betriebsveranstaltung"; Thürmer, in: Blümich, EStG, § 19 Rn. 280 "Betriebsveranstaltungen"; Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Betriebsveranstaltungen" Rn. 28).

Indes kann die Durchschnittsberechnung zu unzutreffenden Ergebnissen führen, wenn z.B. Arbeitnehmer, deren Teilnahme an der Betriebsveranstaltung vorgesehen war, tatsächlich nicht teilnehmen. In diesen Fällen dürfen Sachleistungen, die weder den nicht teilnehmenden noch den teilnehmenden Arbeitnehmern als Arbeitslohn zugewendet worden sind, nach teilweise vertretener Auffassung nicht in die Durchschnittsberechnung einbezogen und damit den teilnehmenden Arbeitnehmern wertmäßig zugerechnet werden, selbst wenn dem Arbeitgeber dafür entsprechende Betriebsausgaben entstanden sind (Hartz/Meeßen/Wolf, ABC-Führer Lohnsteuer, "Betriebsveranstaltungen" Rn. 29). Im Hinblick darauf, dass der Arbeitnehmer die Kosten für den äußeren Rahmen nicht beeinflussen könne und insoweit auch nicht bereichert sei, er zudem keinen Einfluss auf die Teilnehmerzahl habe, sei auf den geplanten Teilnehmerkreis abzustellen (Wagner, in: Heuermann/Wagner, LohnSt, Rn. D 119). Der erkennende Senat schließt sich dieser Auffassung an. Er hält es nicht für gerechtfertigt, für die Beurteilung der Freigrenze allein auf die Aufwendungen des Arbeitgebers und nicht darauf abzustellen, was bei den Arbeitnehmern als Bereicherung "ankommt". Die Bereicherung des einzelnen Arbeitnehmers ist nicht von der Teilnehmerzahl abhängig.

Dies hat im Streitfall zur Konsequenz, dass – entgegen der Lohnsteuer-Außenprüfung – nicht nur die Kosten für Speisen und Getränke, sondern sämtliche Kosten, die auf die nicht teilnehmenden Arbeitnehmer entfallen, aus der

Durchschnittsberechnung auszuscheiden sind. Weder die überzähligen Speisen und Getränke noch die überdimensionierten sonstigen Sachleistungen für den äußeren Rahmen (Kinderanimation, Live-Musik, Zelt etc.) sind den teilnehmenden Arbeitnehmern der Klägerin zugewendet worden. Sie haben durch die Nicht-Teilnahme eines Großteils der angemeldeten Arbeitnehmer keine Bereicherung erfahren. Gegen die Richtigkeit der vorgetragenen Anzahl angemeldeter Teilnehmer hat der Beklagte keine Einwände erhoben. Daher sind von der Differenz zwischen den Gesamtkosten i. H. v. 27.166,36 EUR und den ohnehin nur für 348 Teilnehmer berechneten Aufwendungen für Getränke i. H. v. 6.837,78 EUR (Getränkepauschale zuzüglich Getränke nach 18.00 h) – mithin 20.328,58 EUR – nur 348/600 – dies entspricht 11.790,58 EUR – in die Durchschnittsberechnung einzubeziehen. Dividiert man die Summe aus diesem Betrag und den Getränkeaufwendungen (insgesamt 18.628,36 EUR) durch die Zahl der Teilnehmer (348), ergibt sich ein Durchschnittswert von 53,53 EUR. Dementsprechend wird die Freigrenze von 110 EUR nur überschritten, sofern ein Arbeitnehmer mit mehr als einem Angehörigen an dem Betriebsfest teilgenommen hat. Der geldwerte Vorteil beträgt daher 10.438,35 EUR (195 Teilnehmer x 53,53 EUR/Person). Daraus resultiert eine Lohnsteuer von 2.609,58 EUR (25 %).

Der Annahme von Arbeitslohn in dieser Höhe steht nicht entgegen, dass sie letztlich 37 nur darauf zurückzuführen ist, dass die betreffenden Arbeitnehmer zwei oder mehr Begleitpersonen mitgebracht haben und dadurch die Freigrenze überschritten wurde. Derartige Härten lassen sich nur durch die Einführung eines Freibetrags vermeiden, zu der sich der Gesetzgeber noch nicht veranlasst gesehen hat (BFH-Urteil vom 25. Mai 1992 VI R 85/90, BFHE 167, 542, BStBl II 1992, 655).

Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 Satz 1 FGO. 38

Die Revision war zur Fortbildung des Rechts (§ 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 1 FGO) 39 zuzulassen.