

CB-BEITRAG

Dr. Susana Campos Nave, RAin

Steuerfallen im Geschäftsalltag – Geschenke- und Bewirtungs-Richtlinien auf dem Prüfstand

Alle Jahre wieder, kommt das Christuskind ... und zahlreiche Mitarbeiter, die ihren Vorgesetzten Einladungen zu Veranstaltungen vorzeigen, um sich die Teilnahme genehmigen zu lassen. Doch ist das wirklich nötig? Kann und sollte nicht jeder Mitarbeiter selbst entscheiden können, welche Veranstaltung er besucht, von wem er sich einladen lässt und einfach eine hochpreisige Verköstigung genießen? Mitnichten! Dieses Geschäftsgebarren ist nicht mehr zeitgemäß und birgt zahlreiche Fallen, in die man keinesfalls achtlos tappen sollte. Gerade bei der Annahme von Geschenken und bei der Bewirtung sind einige steuerliche Aspekte zu berücksichtigen. Anhand eines Beispiels aus der Rechtsprechung wird aufgezeigt, welche steuerlichen, aber auch strafrechtlichen Probleme in einer simplen Einladung versteckt liegen können.

I. Problemstellung und Ausgangslage

„Liebe Kollegen, wird Mann wird Frau bald 60 Jahre, es gilt für alle Jubilare: den ‚Runden‘ feiert man ganz groß, denn Kneifen ist charakterlos. Und dazu ist es angeraten, recht viele Gäste einzuladen. So ist es gute alte Sitte, der schöne Ruf sonst etwas litte (...).“¹ Dieses Beispiel zeigt, wie unvoreingenommen und unbedacht Einladungen zwecks Bewirtung versendet werden. Dabei gilt es i. d. R. zwei Aspekte und Blickwinkel zu berücksichtigen: Zum einen den des Einladenden, zum anderen den des Eingeladenen.

II. Steuerfalle

Gegenstand des Verfahrens war eine Firmenjubiläumsfeier. Die Klägerin feierte das 125-jährige Jubiläum der gesamten Firmengruppe. Zur Feier des Firmenjubiläums fanden am 2. und am 4.9.2005 (Sonntag) Veranstaltungen im Fußballstadion statt. Zum Termin am 2.9.2005 waren laut Einladungsliste 684 Gäste aus Wirtschaft und Politik geladen. Es handelte sich um ein sog. „VIP-Event“. Für den 4.9.2005 wurde hingegen die gesamte Belegschaft der Firmengruppe, insgesamt 20 604 Personen, zur Teilnahme aufgefordert. Es ließen sich 18 589 Mitarbeiter als Teilnehmer registrieren. Es standen Anreisekapazitäten für 23 129 Personen bereit (153 Busse, 9 Sonderzüge und 4 000 Parkplätze). Bei Abschluss des Stadionmietvertrages war für den Termin am 4.9.2005 von voraussichtlich 15 000 Teilnehmern die Rede. Nach Auffassung der Firma beliefen sich die Kosten für die Veranstaltung am 4.9.2005, auf 1 812 822,51 Euro. Dabei handelte es sich im Wesentlichen um Kosten für Künstler, Eventveranstalter, Stadionmiete und Catering. Der Lohnsteuerausßenprüfer des Finanzamtes ermittelte dagegen Kosten für die Veranstaltung am 4.9.2005 i. H. v. 2 095 235,04 Euro. Die Differenzen erklären sich v. a. durch die unterschiedliche Zuordnung und Aufteilung von Kosten zu den

Veranstaltungen am 2. bzw. 4.9.2005. Nach Auffassung des Lohnsteuerausßenprüfers hat, ausgehend von einer (geschätzten) Teilnehmerzahl von 15 000 Personen, der Aufwand der Veranstalterin mehr als 110 Euro pro Person betragen. Damit sei die in R 72 Abs. 4 der Lohnsteuer-Richtlinien (LStR) 2005 genannte Grenze, bis zu der von einer Annehmlichkeit und nicht von einem geldwerten Vorteil auszugehen sei, überschritten und eine Lohnversteuerung durchzuführen. Die Veranstalterin habe deshalb zusätzlich Lohn i. H. v. 1 990 052 Euro zu versteuern. Dies entspräche einem Anteil von 94,98 % der insgesamt durch die Veranstaltung am 4.9.2005 den Arbeitnehmern vermittelten Vorteile. Das Finanzamt forderte daraufhin die Lohnsteuer nebst Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer nach.²

III. Rechtliche Würdigung

Die Nachforderung von Lohnsteuer beim Arbeitgeber kommt in Betracht, wenn die Lohnsteuer vorschriftswidrig nicht angemeldet worden ist und es sich um eine eigene Steuerschuld des Arbeitgebers handelt.³ Nach § 40 Abs. 2 S. 1 Nr. 2 EStG kann der Arbeitgeber die Lohnsteuer mit einem Pauschsteuersatz von 25 % erheben, wenn er Arbeitslohn aus Anlass von Betriebsveranstaltungen zahlt. Maßgeblich ist insoweit § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG. Einkünfte sind demnach u. a. Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Arbeitslohn sind nach § 2 Abs. 1 der

1 Vgl. FG Münster, 12.5.2011 – 10 K 1643/10 E. In dem o. g. Fall geht es um eine private Geburtstagsveranstaltung. Das Wording soll hier jedoch als Beispiel für die Einladung zu einer Betriebsveranstaltung genutzt werden.

2 BFH, 15.5.2013 – VI R 96/10; VI R 95/10; VI R 93/10; VI R 94/10.

3 BFH, 30.4.2009 – VI R 55/07, BFHE 225, 58; BStBl. II 2009, 726, DStR 2009, DStR 2009, 1358.

Lohnsteuer-Durchführungsverordnung alle Einnahmen, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dabei ist es jedoch unerheblich, unter welcher Bezeichnung und in welcher Form die Einnahmen gewährt werden.

Arbeitslohn liegt dabei nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs u. a. dann nicht vor, wenn die Arbeitnehmer durch Sachzuwendungen des Arbeitgebers zwar bereichert werden, der Arbeitgeber jedoch mit seinen Leistungen ganz überwiegend ein eigenbetriebliches Interesse verfolgt.⁴ Auch Zuwendungen des Arbeitgebers aus Anlass von Betriebsveranstaltungen können dabei im ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers liegen. Betriebsveranstaltungen sind Veranstaltungen zwar auf betrieblicher Ebene aber mit gesellschaftlichem Charakter, bei denen die Teilnahme grundsätzlich allen Betriebsangehörigen offensteht. Das eigenbetriebliche Interesse des Arbeitgebers liegt dabei in der Förderung der Kommunikation der Arbeitgeber untereinander und dient damit einhergehend der Verbesserung des Betriebsklimas. Der Bundesfinanzhof hat dabei typisierend festgelegt, ab wann den teilnehmenden Arbeitnehmern geldwerte Vorteile von solchem Eigengewicht zugewendet werden, dass von einem ganz überwiegend eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers nicht mehr ausgegangen werden kann. Beim Überschreiten einer Freigrenze von 110 Euro sind die Zuwendungen des Arbeitgebers in vollem Umfang als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu qualifizieren.⁵

Die Bewertung der Leistungen bestimmt sich dabei nach § 8 Abs. 2 S. 1 EStG, was durchaus auch im Wege der Schätzung ermittelt werden kann. Dabei handelt es sich um den Betrag, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss.⁶ Sofern sich ein Beteiligter für die Bewertung auf eine abweichende Bestimmung beruft, muss er jedoch grundsätzlich konkret darlegen, dass eine Schätzung des üblichen Endpreises am Abgabeort der Leistung anhand der vom Arbeitgeber aufgewandten Kosten dem objektiven Wert der Veranstaltung nicht entspricht.⁷ In die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des zugewandten Vorteils sind jedoch nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Leistungen, die dabei nicht in unmittelbaren Zusammenhang mit der Betriebsveranstaltung stehen und durch die der Arbeitnehmer folglich auch nicht bereichert ist, werden dementsprechend auch nicht als Lohn beurteilt. Die Kosten für die Buchhaltung oder die Kosten für die Beschäftigung eines Eventmanagers sind dabei für die Bemessung ausgenommen. Der Grund dafür liegt darin, dass Arbeitgeber bei Großveranstaltungen mit mehreren Hundert Besuchern nicht in der Lage sind, ohne fremde Unterstützung die Veranstaltung auszurichten. Die Organisation der Betriebsfeier durch ein fremdes Unternehmen erhöht zwar die Kosten des Arbeitgebers, nicht aber den Vorteil, der dem Arbeitnehmer zufließt und der alleinig Gegenstand der Einkommensbesteuerung ist.⁸

Rechtlich zu würdigen war im vorgenannten Fall auch die Tatsache, dass die Firmenveranstaltung nicht auf dem Firmengelände oder in betriebseigenen Räumen stattgefunden hat, sondern diese extern angemietet wurden. Dies stellt für sich betrachtet regelmäßig auch keinen geldwerten Vorteil des Arbeitnehmers dar. Nur bei Leistungen, die einen marktgängigen Wert haben, kann bei den Arbeitnehmern eine objektive Bereicherung und damit Arbeitslohn angenommen werden. Zu einer objektiven Bereicherung führen typischerweise solche Leistungen, die die teilnehmenden Arbeitnehmer unmittelbar konsumieren können, also v. a. Speisen und Getränke und Musikdarbietungen. Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung selbst betreffen, wie etwa Mietkosten oder

Kosten für den Eventveranstalter, bewirken bei den teilnehmenden Arbeitnehmern keinen unmittelbaren Wertzugang.⁹

IV. Risiken

Das vorgenannte Beispiel zeigt, welche steuerlichen Risiken in einer simplen Einladung zu einer Betriebsfeier versteckt liegen können. Weitaus schwerer wiegen jedoch die strafrechtlichen Risiken. Einladungen und Geschenke, die hübsch formuliert und verpackt an Geschäftsfreunde und Kunden oder die lokale Polit-Prominenz übermittelt werden, müssen auf den Prüfstand gestellt werden. Gerade Geschäftsverhalten, welches vor einigen Jahren noch üblich war, um die gegenseitige unternehmerische Wertschätzung zu zeigen, führt heutzutage oftmals dazu, dass Unternehmer sich ihr „eigenes Grab schaufeln“. Doch aus welchem Grund sollten gerade Geschenke- und Bewirtungs-Richtlinien auf den Prüfstand gestellt werden? Waren diese doch über Jahrzehnte und Generationen hinweg DIE Beschleuniger im Geschäftsalltag. Und genau darin liegt das Problem: Was längst im Strafgesetzbuch in den §§ 299 ff. StGB als Bestechung und Bestechlichkeit im geschäftlichen Verkehr geahndet wird, findet auch international im angelsächsischen UK-Bribery Act von 2010 und im US-amerikanischen Foreign Corrupt Practices Act von 1977 seinen Niederschlag. Die Straftaten stellen drakonische Rechtsfolgen in Aussicht: mehrjährige Freiheitsstrafen oder empfindliche Geldbußen. Viel schlimmer wirken jedoch mögliche Einträge ins Korruptionsregistergesetz oder ins Gewerbezentralregister und der Ausschluss von öffentlichen Aufträgen. Die kriminalpolitische Bedeutung der Vorschriften ist der Schutz des freien Wettbewerbs.¹⁰ Längst ist es Kernaufgabe der öffentlichen Verwaltung geworden, für „Compliance in Wirtschaft und Gesellschaft zu sorgen“. ¹¹ Das Bundesministerium für Justiz und Verbraucherschutz hat jüngst den Referentenentwurf eines Gesetzes zur Bekämpfung der Korruption vorgelegt.¹² Darin sollen die Regelungen des EU-Bestechungsgesetzes bzw. des Internationalen Bestechungsgesetzes vom sog. Nebenstrafrecht in das Strafgesetzbuch inkorporiert werden. Die damit einhergehenden Strafrechtserweiterungen sind indes problematisch. Denn auch hier schnürt der Gesetzgeber die unternehmerische Handlungsfreiheit mehr und mehr zu. Unternehmen und Unternehmer können dem jedoch zuvorkommen, indem sie selbst Richtlinien definieren. Nachfolgend werden die wichtigsten Parameter im Hinblick auf Geschenke- und Bewirtungs-Richtlinien dargestellt, damit auch die diesjährige Einladungs- und Geschenke-Periode unbeschwert von Unternehmerseite genossen werden kann.

V. Geschenke-Richtlinien

Grundsätzlich gilt: Geldgeschenke und Sachgeschenke von Wert sind zu unterlassen. Die „unbedenkliche“ Wertgrenze liegt dabei bei

4 BFH, 22.10.1976 – VI R 26/74; 21.1.2012 – VI R 2/08; Schmidt, EStG, 33. Aufl. 2014, § 19, Rn. 55 ff.; Eisgruber, in: Kirchhof, EStG, 12. Aufl. 2013, § 19, Rn. 64 ff.; Pflüger, in: Hermann/Heuer/Raupach, EStG + KStG, 263. EL., Stand: Juni 2014, § 19 EStG, Rn. 225 ff.

5 St. RSpr. z. B. BFH, 12.12.2012 – VI R 79/10; BFHE 240, 44, BB 2013, 806.

6 BFH, DStR 2013, 2171.

7 BFHE 240, 44.

8 BFH, NZA-RR 2013, 651.

9 BFH, 15.5.2013 – VI R 96/10, Rn. 21.

10 Fischer, StGB-Kommentar, 61. Aufl. 2014, § 299, Rn. 2.

11 Faust, Innovative Verwaltung, Heft 10/2013, 28.

12 Bearbeitungsstand zum 30.5.2014 zum Korruptionsbekämpfungsgesetz-E 2014.

35 Euro. Diese Parallele wird dabei aus dem Umsatzsteuerrecht gezogen.¹³ Danach liegen „Geschenke von geringem Wert“ vor, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Kalenderjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 Euro (Nettobetrag ohne USt) nicht überschreiten.¹⁴ Die Regelung greift die Wertgrenze des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG auf. Zu berücksichtigen ist insofern, dass die Geschenke an verschiedene Arbeitnehmer eines Arbeitgebers nicht zusammen zu rechnen sind.¹⁵ Soweit Geschenke i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG den Wert von 35 Euro (netto) übersteigen, ist der Vorsteuerabzug ohnehin nach § 15 Abs. 1a UStG ausgeschlossen. Wurde der Vorsteuerabzug für Geschenke (i. S. d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG) gleichwohl gewährt, z. B. weil ursprünglich die Verwendung als Geschenk nicht absehbar war, ist die Besteuerung nach § 3 Abs. 1b S. 1 Nr. 3 UStG nachzuholen. Sprengt das zunächst geringwertige Geschenk nachträglich durch ein zweites Geschenk die Wertgrenzen des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, soll der Vorsteuerabzug nach § 17 Abs. 2 Nr. 5 UStG zu berichtigen sein.¹⁶

Unabhängig von der steuerrechtlichen Wertung sollte Unternehmern dabei eins klar sein: Die Zeit, in der unbedacht Geschenke an Geschäftspartner verteilt wurden oder sog. Beschleunigungsgelder an die Verwaltung gezahlt wurden, sind endgültig vorbei. In präventiver Hinsicht ist Unternehmern dabei Folgendes zu raten: Der Erhalt von Geschenken ist dem jeweiligen Vorgesetzten anzuzeigen. Anschließend ist der Wert des Geschenkes zu ermitteln und zu dokumentieren. Je nach Bedarf dann (nach) zu versteuern und sachgerecht zu buchen. In Zeiten, in denen Floskeln wie „Das haben wir immer schon so gemacht“, „Das merkt doch Keiner“ und „Die Anderen machen das auch so“ von unternehmerischer Engstirnigkeit zeugen, sollten Unternehmer dem jeweiligen Geschäftspartner die Versteuerung abnehmen. Bei höherwertigen Geschenken ist dies z. B. mittels einer Beilage zu dem Geschenk möglich, wonach „bereits versteuert“ wurde.

Um aus netten kleinen Aufmerksamkeiten keine steuerrechtlichen „Ungetüme“ oder strafrechtlichen „Monster“ zu machen, gilt es ein Korrektiv im Zusammenhang mit Geschenken und Bewirtungen stets im Auge zu behalten: der Maßstab der Sozialadäquanz. Der Begriff der Sozialadäquanz ist im Korruptionsstrafrecht verwurzelt, wonach bei der Vorteilsannahme nach § 331 StGB der Unrechtszusammenhang zwischen der Dienstaussübung eines Amtsträgers und einer Zuwendung fehlt.¹⁷ Als sozialadäquat können solche Leistungen angesehen werden, die der Höflichkeit oder Gefälligkeit entsprechen und sowohl sozial üblich als auch unter Gesichtspunkten des Rechtsgutsschutzes allgemein gebilligt sind.¹⁸ Darunter fallen bspw. Trinkgelder in Krankenhäusern und Dankesgeschenke an den Postboten. Da der Maßstab der Sozialadäquanz, wie der Begriff schon vermuten lässt, durch das soziale Gebaren im jeweiligen Umfeld bestimmt ist, sollten Unternehmer verbindliche Leitlinien aufstellen: Aufmerksamkeiten und Geschenke sind stets mit der Geschäftsleitung abzustimmen. Geschenke sollten immer an die betriebliche Adresse des jeweiligen Geschäftspartners gesendet werden. Geschenke sollten nie unmittelbar vor oder nach Abschluss von Verträgen zugewendet werden. Die Vermutung einer sog. „unlauteren Vermischung“ zwischen Leistung und Gegenleistung darf niemals im Raume stehen.¹⁹

VI. Bewirtungs-Richtlinien

Auch die Bewirtung, die eine spezielle Form des Geschenkes darstellt, kann tückisch sein. So stellt doch gerade die Bewirtung vor dem Abschluss eines Vertrages oder auch danach ein althergebrachtes

Gebaren eines guten Kaufmannes dar. Dennoch sollte beachtet werden, dass vor der Einladung von Amtsträgern die Zustimmung der Geschäftsleitung erforderlich ist. Auf Behördenseite wird dem durch Richtlinien der einzelnen Bundesländer zum Umgang der Verwaltung mit Geschenken und Belohnungen entsprochen.²⁰ Bei Einladungen ist anzugeben, welchen Wert die Einladung hat und dass der Wert der Einladung bereits pauschal versteuert wurde. Auch hier ist ein angemessener Rahmen der Bewirtung abhängig von sozialem und betrieblichem Status und lokalen Gegebenheiten. Größte Vorsicht ist bei Einladungen zu Veranstaltungen ohne dienstlichen oder fachlichen Bezug geboten. Diese sind unzulässig. Grundsätzlich empfiehlt sich auch keine Einladung von Begleitpersonen zwecks strikter Trennung privater und betrieblicher Anlässe. Bei Einladungen von Kunden und Vertragspartnern zu Veranstaltungen sollte der Grund der Einladung dokumentiert werden und auf die Rotation der Teilnehmer geachtet werden. Gerade die Rotation der Teilnehmer im Bereich des Vertriebes oder bei Verbandstätigkeiten ist zwingend erforderlich um sich nicht dem Verdacht unerlaubter wettbewerbsrechtlicher Absprachen auszusetzen.

VII. Fazit

Viele Fälle in Medien und Justiz haben die deutschen Ermittlungsbehörden „wachgeküsst“. Unternehmer sollten daher stets ein „wach-sames Auge“ auf ihr Geschäftsgebaren haben. Ob Geschenke- und Bewirtungs-Richtlinien eine „schöne Bescherung“ sind, möge dabei jeder selbst beantworten. Fakt ist jedoch, dass es im jeweiligen Unternehmen zwingend erforderlich ist – jeweils angepasst auf lokale und kulturelle Besonderheiten – eine Marschroute für den Umgang mit Geschenken und Bewirtungen festzulegen. Dennoch sollte die „Kirche im Dorf gelassen werden“. Nicht jede Annahme eines höherpreisigen Geschenkes hat gleich schwerwiegende und drakonische Folgen. Gerade in steuerrechtlicher Hinsicht bleibt stets die Möglichkeit der Nacherklärung. Ein Schelm, wer Böses dabei denkt.



AUTORIN

Dr. Susana Campos Nave, RAin, ist bei Rödl&Partner in Berlin als Strafverteidigerin auf dem Gebiet des Wirtschafts- und Steuerstrafrechts tätig. Des Weiteren berät sie nationale und internationale Unternehmen in der strafrechtlichen Präventionspraxis (Corporate Compliance).

13 Heuermann, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 72. Erg.-Lfg., April 2014, Rn. 279.

14 Umsatzsteuer-Anwendungserlass zu § 3 UStG, Abschn. 3.3.

15 Vgl. EuGH, 30.9.2010 – C-581/08, EMI Group, HFR 10, 1361 mit Anm. Klenk.

16 Heuermann, in: Sölch/Ringleb, Umsatzsteuer, 72. Erg.-Lfg., April 2014, Rn. 279.

17 BGHSt 23, 228.

18 Fischer, StGB, 61. Aufl. 2014, § 331, Rn. 25.

19 S. dazu KG, NStZ-RR 2008, 375.

20 S. dazu die Aufstellung bei Wabnitz/Janowsky, Handbuch Wirtschafts- und Steuerstrafrecht, 4. Aufl. 2014, Rn. 33 ff.