

Übungsklausur Schwerpunktbereich Steuerrecht

Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit: Ein tüchtiger Geschäftsführer

Von Regierungsrat Emanuel Dillberger, LL.M. (LaTrobe), und Wiss. Mit. Dr. Timo Fest, München*

Einkünfte als Geschäftsführer – Private Nutzung eines Dienstfahrzeugs – Fortbildungskosten – Bewirtungsaufwendungen – Erstattung von Aufwendungen

SACHVERHALT

G, wohnhaft in München, ist Geschäftsführer des Autohauses Z-GmbH. Z, der Allein-Gesellschafter der GmbH, nimmt auf die laufenden Geschäfte seines Unternehmens keinen Einfluss und überlässt die Geschäftsführung alleine G. Als Vergütung für seine Tätigkeit wurde eine laufende Zahlung von monatlich 5.000 Euro brutto vereinbart, die jeweils am dritten Kalendertag des nachfolgenden Monats ausbezahlt wurde. Darüber hinaus erhielt G eine Gratifikation i. H. von 20% des Geschäftsgewinns. Nachdem die Z-GmbH ihren Gewinn für das mit dem Kalenderjahr identische Geschäftsjahr 2008 festgestellt hatte, überwies sie G seinen 20-prozentigen Anteil i. H. von 20.000 Euro, der am 13. 2. 2009 seinem Konto gutgeschrieben wurde.

Als Geschäftsführer wurde G darüber hinaus ein Dienstwagen der vertriebenen Automarke Y (Listenpreis 50.000 Euro) zur

Verfügung gestellt, den er auch privat nutzen durfte. Ein Fahrtenbuch musste er nicht führen. Als exklusiver Vertriebspartner für Fahrzeuge der Marke Y hatte die Z-GmbH das Fahrzeug zu einem Vorzugspreis von 40.000 Euro erworben. G benutzte das Fahrzeug überwiegend für seine Besuche von Großkunden bzw. als Vorführwagen. Außerdem fuhr er mit dem Wagen täglich zur Arbeitsstätte. Bei diesen Fahrten legte er im Kalenderjahr 2008 an 200 Arbeitstagen eine Strecke von jeweils knapp über 33 km (einfach) zurück. Obwohl die kürzeste Wegstrecke nur 25 km (einfach) betrug, wählte G den »Umweg« über den Autobahnring, um den lästigen Stadtverkehr mit zahlreichen Ampeln zu

* Der Autor DILLBERGER, LL.M. (LaTrobe), ist Regierungsrat im AO-Referat des Bayerischen Landesamts für Steuern; der Autor DR. FEST ist Wissenschaftlicher Mitarbeiter am Lehrstuhl für Bürgerliches Recht und Medienrecht an der Ludwig-Maximilians-Universität München (Professor Dr. Johannes Hager), derzeit an der University of Pennsylvania (Philadelphia, USA). – Der Fall wurde als fünfstündige Übungsklausur für Studenten des Schwerpunktbereichs 6 (»Unternehmensrecht: Innerstaatliches, Internationales und Europäisches Steuerrecht«) am Lehrstuhl für öffentliches Wirtschafts- und Steuerrecht (Professor Dr. Moris Lehner) gestellt.

umgehen. Der flüssigere Verkehr auf der Autobahn führte zu einer täglichen Zeitersparnis von ca. zehn Minuten.

Darüber hinaus belegte G einen mehrteiligen Kurs der Reihe »Supervision«. Die Supervision ist eine Form der Beratung, die den Einzelnen bei der Reflexion und Verbesserung seines privaten oder beruflichen Handelns begleitet. Der Kurs hatte die Schwerpunkte »Kommunikation und Kundenansprache« sowie »Führung und berufliche Haltung«. Teilnehmer der Sitzungen waren dementsprechend Führungskräfte aus verschiedenen Berufsgruppen. Zu den wöchentlichen Sitzungen fuhr er an insgesamt 50 Tagen mit dem Dienstwagen an den 20 km entfernten Kursort. Die besuchten Veranstaltungen dienten im Wesentlichen der Vermittlung von Grundlagenwissen anhand psychologischer Theorien, auf deren Grundlage unterschiedliche Führungstechniken für Mitarbeiter entwickelt wurden. Ein weiterer Teil der Veranstaltung diente der Besprechung von Problemen bei der Ausübung des Berufs und der Aufarbeitung von Schwachstellen und Fehlern der Teilnehmer. Im Rahmen des Kurses entfielen 250 Stunden auf die theoretischen Schwerpunktthemen und weitere 250 Stunden auf die Aufarbeitung von Schwachstellen und Fehlern der Teilnehmer. Die Teilnahmegebühr für das Seminar betrug insgesamt 10.000 Euro.

Auch im Übrigen ist G um eine gute Stimmung im Betrieb bemüht. Zu diesem Zweck richtete er Ende Juli 2008 in den Räumen des Autohauses ein großes Sommerfest aus. Daran nahmen neben den im Autohaus angestellten Mitarbeitern auch deren Ehepartner, insgesamt fünfzig Personen, teil. Für die kostenlos dargereichten Speisen und Getränke wurden G von dem engagierten Catering-Service 5.000 Euro in Rechnung gestellt. Daneben hatte er für das Rahmenprogramm verschiedene Darsteller und Artisten zum Preis von 1.000 Euro gebucht. Die Rechnungen enthielten zwar das Veranstaltungsdatum, jedoch keine Hinweise auf den Anlass der Bewirtung und die bewirteten Personen.

Z als Inhaber des Autohauses hat für solche Personalführungsmethoden kein Verständnis und gewährt daher keine Erstattung dieser Beträge. Darüber hinaus ist er der Ansicht, solche »Extrawürste« seien doch aufgrund der flexiblen Vergütung des G bereits abgegolten. Aus diesem Grund wandte sich G an die Y-AG und bat um eine kleine finanzielle Unterstützung, immerhin käme ein gutes Betriebsklima über die Verkaufszahlen mittelbar auch der Y-AG zugute. In diesem Sinne zeigte sich die Y-AG geneigt und überwies G noch im Herbst 2008 eine »unverbindliche Unterstützung« i. H. von 3.000 Euro.

Aufgabe:

In einem Gutachten, das auf alle aufgeworfenen Rechtsfragen eingeht, sind die steuerpflichtigen Einkünfte des G für den Veranlagungszeitraum (VZ) 2008 zu ermitteln.

LÖSUNG

A. Persönliche Steuerpflicht

G ist eine natürliche Person, deren Wohnsitz (§ 8 AO) sich im Inland befindet. Er ist daher nach § 1 I 1 EStG unbeschränkt einkommenssteuerpflichtig.

B. Qualifikation und Ermittlung der Einkünfte

Die steuerpflichtigen Einkünfte i. S. des § 2 II 1 EStG sind nach Maßgabe des § 2 I, II EStG zu ermitteln. Aufgrund der Natur der Einkommensteuer als Jahressteuer (vgl. § 2 VII 1 EStG) sind dabei nur die dem VZ 2008 (vgl. § 25 I EStG) zuzuordnenden Vorgänge zu berücksichtigen.

G ist als Geschäftsführer eines Autohauses der Z-GmbH angestellt, mithin Arbeitnehmer i. S. des § 1 I 1 LStDV¹. Alle Einnahmen, die ihm aus seinem Dienstverhältnis zufließen, sind

Arbeitslohn i. S. des § 2 I 1 LStDV und als Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit nach § 19 I 1 Nr. 1 EStG steuerbar. Nach § 2 II 1 Nr. 2 EStG sind die Einkünfte als Überschuss der Einnahmen (§ 8 EStG) über die Werbungskosten (§ 9 EStG) zu ermitteln.

I. Fixe Geschäftsführervergütung

Steuerbarer Arbeitslohn nach § 19 I 1 Nr. 1 EStG und § 2 I 1 LStDV sind alle Einnahmen i. S. des § 8 EStG, die dem Arbeitnehmer aus dem Dienstverhältnis zufließen. Dazu gehören insbesondere die Vorteile, die für die Beschäftigung gewährt werden. Ein Vorteil wird »für« die Beschäftigung gewährt, wenn er durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst ist, der einem Arbeitnehmer vom Arbeitgeber zugewendete Vorteil also Entlohnungscharakter hat. Dies ist der Fall, wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zur-Verfügung-Stellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist².

Für seine Tätigkeit als Geschäftsführer erhielt G ein monatliches Gehalt von 5.000 Euro brutto. Dabei handelt es sich um laufenden Arbeitslohn, so dass – unabhängig davon, wann die Zahlungen i. S. des § 11 I 1 EStG tatsächlich erfolgten – nach § 11 I 4 i. V. mit § 38 a I 2 EStG fingiert wird, dass die Zahlungen in dem Kalenderjahr bezogen wurden, in dem der Lohnzahlungszeitraum endet. Insofern ist unschädlich, dass die Vergütung für den Monat Dezember erst am 3. Januar 2009 gezahlt wurde. Für den VZ 2008 hat G somit Einnahmen i. H. von 60.000 Euro (= 12 x 5.000 Euro) erzielt. Die vom Einkommen zu entrichtenden Steuern mindern die Einkünfte nach § 12 Nr. 3 EStG nicht.

Bei Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit wird die Einkommensteuer gemäß § 38 I 1 EStG in dem sog. Lohnsteuerverfahren durch einen Quellenabzug vom Arbeitslohn erhoben. Die sog. Lohnsteuer ist demnach keine eigene Steuerart, sondern lediglich ein spezifisches Erhebungsverfahren³ und wird folglich als Vorauszahlung auf die weiterhin geschuldete Einkommensteuer angerechnet (§ 36 II Nr. 2 EStG).

II. Variable Vergütung durch Gewinnbeteiligung

Die Gewinnbeteiligung i. H. von 20% ist ebenfalls durch das Dienstverhältnis veranlasst und daher eine Einnahme aus nichtselbständiger Arbeit i. S. des § 19 I 1 Nr. 1 EStG. Problematisch ist jedoch, dass die Gewinnbeteiligung erst am 13. 2. 2009 dem Konto des G gutgeschrieben wurde. Nach § 2 VII 2 EStG ist für die Ermittlung der Einkommensteuer jeweils nur ein Kalenderjahr maßgeblich. Der Einkommensteuer für den VZ 2008 unterliegen daher nur die Einnahmen, die G im Kalenderjahr 2008 zugeflossen sind. Ein Zufluss i. S. des § 11 I 1 EStG liegt vor, sobald die Einnahmen so in den Machtbereich des Steuerpflichtigen gelangt sind, dass er darüber wirtschaftlich verfügen kann⁴. Bei einer Banküberweisung liegt der Zufluss daher erst mit der Gutschrift auf dem Empfängerkonto vor⁵. Demnach sind die Einnahmen G erst im Kalenderjahr 2009 zugeflossen und daher grundsätzlich erst im VZ 2009 zu berücksichtigen. Bei der Gratifikation handelt es sich um sonstige Bezüge i. S. des § 38 a I 3

¹ Zu dem von § 5 I 3 ArbGG abweichenden Begriff des Arbeitnehmers im steuerrechtlichen Sinne vgl. Schmidt/DRENSACK EStG, 28. Aufl., 2009, § 19 Rdn. 4 ff.

² Vgl. BFHE 208, 104, 106 = DStR 2005, 417 m. w. N.

³ Vgl. DILLBERGER/FEST, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 2009, S. 148.

⁴ Vgl. JAKOB Einkommensteuer, 4. Aufl. 2008, Rdn. 257.

⁵ Vgl. BFH, BStBl. II 1992, 232, 233; DILLBERGER/FEST, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 2009, S. 23 f.

ESTG⁶ und nicht um laufenden Arbeitslohn, so dass deren Zufluss während des VZ 2008 nicht nach § 11 I 4 i. V. mit § 38 a I 2 EStG fingiert wird.

Ein Zufluss während des VZ 2008 könnte sich jedoch aus § 11 I 2 EStG ergeben, wenn es sich bei der Gewinnbeteiligung um regelmäßig wiederkehrende Einnahmen handeln würde, die G kurze Zeit nach dem Ablauf des Kalenderjahres 2008 zugeflossen sind. Regelmäßig wiederkehrend sind – zeitbezogene – Zahlungen, die nach dem zugrunde liegenden Rechtsverhältnis grundsätzlich am Beginn oder am Ende des Kalenderjahres zahlbar sind, zu dem sie wirtschaftlich gehören⁷. Erforderlich ist lediglich eine Gleichartigkeit der Einnahmen, nicht jedoch eine Gleichmäßigkeit der Zahlungen in der Höhe⁸. Eine gegenüber den Vorjahren abweichende Höhe der Gewinnbeteiligung steht der Regelmäßigkeit somit nicht entgegen. Ob die Gewinnbeteiligung eine solche regelmäßig wiederkehrende Leistung ist, kann letztlich jedoch dahinstehen, da der Zufluss jedenfalls nicht binnen einer kurzen Zeit nach der Beendigung des Kalenderjahres 2008 erfolgte. Als kurze Zeit wird nur ein Zeitraum von bis zu zehn Tagen nach dem Jahreswechsel angesehen⁹.

III. Nutzung des Dienstfahrzeugs

Neben Geldleistungen zählen nach § 8 I EStG auch Güter in Geldeswert zu den steuerbaren Einnahmen. Da G durch die im Geschäftsführervertrag angelegte¹⁰ unentgeltliche Überlassung des Fahrzeugs bereichert ist, handelt es sich um einen steuerbaren Sachbezug. Dieser ist nach § 8 II bzw. III EStG zu bewerten.

1. Bewertung nach § 8 III EStG

Im Verhältnis zu § 8 II EStG enthält § 8 III EStG eine Arbeitnehmer begünstigende und daher vorrangige Bewertungsvorschrift. Danach sind solche Waren zu bewerten, die vom Arbeitgeber nicht überwiegend für den Bedarf seiner Arbeitnehmer hergestellt oder vertrieben werden und deren Bezug nicht nach § 40 EStG pauschal versteuert wird. Als Inhaber des Autohauses vertreibt die Z-GmbH Fahrzeuge der Marke Y. Zu beachten ist jedoch, dass G das Fahrzeug nicht erworben hat, sondern es ihm lediglich unentgeltlich zur Nutzung überlassen wurde. Das Leistungsangebot der Z-GmbH umfasst eine Nutzungsüberlassung jedoch nicht. Demnach kann die Bewertung des sich aus der Nutzungsüberlassung ergebenden Vorteils nicht nach § 8 III I EStG erfolgen.

2. Bewertung nach § 8 II EStG

Bei einer Bewertung nach § 8 II 1 EStG ist grundsätzlich der um übliche Preisnachlässe geminderte übliche Endpreis am Abgabort anzusetzen. Insofern müsste für die Überlassung eines Dienstfahrzeugs der übliche Mietzins ermittelt werden.

a) Private Nutzungsmöglichkeit

Abweichend davon enthält § 8 II EStG in den Sätzen 2–5 Sonder Vorschriften für die Bewertung eines derartigen vermögenswerten Vorteils. Da ein Fahrtenbuch nicht geführt wurde, scheidet eine Bewertung nach § 8 II 4 EStG auf der Grundlage der konkret auf die private Nutzung entfallenden Aufwendungen aus¹¹. Der aus der Nutzung für private Fahrten resultierende Vermögensvorteil ist daher zunächst pauschal nach § 8 II 2 i. V. mit § 6 I Nr. 4 S. 2 EStG zu bewerten. Dies setzt voraus, dass es sich um ein betriebliches Fahrzeug handelt, es also zu mehr als 50% betrieblich genutzt wird. Neben den erlaubten privaten Fahrten nutzte G das Fahrzeug überwiegend für Kundenbesuche und als Vorführwagen. Folglich handelt es sich um ein betriebliches Fahrzeug. Der Nutzungsvorteil ist daher für jeden Kalendermonat mit 1% des inländischen Listenpreises im Zeitpunkt der Erstzulassung zuzüglich der Sonderausstattung und der Umsatzsteuer

zu bewerten. Daraus ergibt sich bei einem Brutto-Listenpreis von 50.000 Euro für eine Nutzungsdauer von 12 Monaten eine Einnahme i. H. von 6.000 Euro. Durch die Bezugnahme auf den objektiven Brutto-Listenpreis ist es ohne Belang, dass die Z-GmbH für die Anschaffung des Fahrzeugs tatsächlich nur 40.000 Euro aufwandte.

b) Vorteil aus den Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

G durfte das Fahrzeug auch für die Fahrten zwischen der Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte nutzen. Daher erhöht sich der Betrag i. S. des § 8 II 2 EStG gemäß § 8 II 3 EStG für jeden Kilometer der Entfernung zwischen Wohnung und Arbeitsstätte um 0,03% des Listenpreises i. S. des § 6 I Nr. 4 S. 2 EStG. Die Vorschrift bewirkt eine durch Art. 3 I GG gebotene Gleichstellung mit der Gewinnzurechnung bei Selbständigen nach § 4 V Nr. 6 EStG¹². Aus der Parallelvorschrift des § 9 I 3 Nr. 4 EStG folgt, dass der Arbeitnehmer eine regelmäßige Arbeitsstätte aufsuchen muss und der Berechnung grundsätzlich die kürzeste Entfernung zugrunde zu legen ist (§ 9 I 3 Nr. 4 S. 4 Halbs. 1 EStG)¹³.

Trotz einiger Außentermine sind die Verkaufsräume des Autohauses eine ortsfeste dauerhafte betriebliche Einrichtung der Y-GmbH, der G in seiner Funktion als Geschäftsführer zugeordnet ist und die er fortlaufend und nachhaltig aufsucht¹⁴. Folglich handelt es sich um die regelmäßige Arbeitsstätte des G.

Die kürzeste Straßenverbindung zwischen der Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte beträgt 25 km. Allein der Umstand, dass G tatsächlich eine Strecke von 33 km fährt, vermag eine Abweichung nicht zu rechtfertigen. Sie könnte der Berechnung nach § 9 I 3 Nr. 4 S. 4 Halbs. 2 EStG nur dann zugrunde gelegt werden, wenn sie »offensichtlich verkehrsgünstiger« wäre. Der Begriff der »Verkehrsgünstigkeit« erfasst nicht nur zeitliche Aspekte, sondern auch solche der angenehmen und umweltschonenderen Fahrweise¹⁵. Angesichts eines Zeitersparnisses von 10 Minuten je Fahrt ist die längere Wegstrecke verkehrsgünstiger und der Berechnung zugrunde zu legen. Ausgehend von einem Brutto-Listenpreis von 50.000 Euro ist der Betrag nach § 8 II 2 EStG daher um 6.000 Euro (= knapp über 33 km x 0,03% x 12 Monate) zu erhöhen.

3. Werbungskosten für die Fahrten Wohnung Arbeitsstätte

Die Aufwendungen des G für die Wege zwischen der Wohnung und seiner regelmäßigen Arbeitsstätte sind Werbungskosten nach § 9 I 3 Nr. 4 EStG. Die gegenteilige Regelung, wonach diese Aufwendungen keine Werbungskosten waren und lediglich ab dem 21. Entfernungskilometer »wie« Werbungskosten behandelt wurden (vgl. § 9 II 1, 2 EStG a. F.), hat das BVerfG mit Urteil vom 9. 12. 2008 für unvereinbar mit Art. 3 I GG erklärt¹⁶. Auf diese Entscheidung hat die Legislative mit dem Gesetz zur Fortführung der Gesetzeslage 2006 bei der Entfernungspauschale vom 20. 4. 2009¹⁷ reagiert und die bis zum 31. 12. 2006 geltende

6 Vgl. Schmidt/DRENECK EStG, 28. Aufl. 2009, § 38 a Rdn. 2.

7 BFH BStBl. II 1996, 266, 267; Schmidt/HEINICKE EStG, 28. Aufl. 2009, § 11 Rdn. 22.

8 Schmidt/HEINICKE EStG, 28. Aufl. 2009, § 11 Rdn. 22.

9 St. Rspr., vgl. BFH BStBl. II 1987, 16, 17; 1974, 547, 549.

10 Zur Abgrenzung zwischen Arbeitslohn und einer verdeckten Gewinnausschüttung vgl. BFH DStRE 2009, 779; 2008, 655.

11 Zur Fahrtenbuchmethode vgl. FEST/DILLBERGER, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 2009, S. 47 f.

12 Vgl. Schmidt/DRENECK EStG, 28. Aufl. 2009, § 8 Rdn. 46.

13 Vgl. FG Köln EFG 2003, 1229, 1230.

14 Vgl. Schmidt/DRENECK EStG, 27. Aufl. 2008, § 9 Rdn. 116.

15 Vgl. Schmidt/DRENECK EStG, 28. Aufl. 2009, § 9 Rdn. 111.

16 BVerfG NJW 2009, 48 m. Anm. MÜLLER-FRANKEN = JuS 2009, 363 (SELMER).

17 BGBl. I S. 774.

Rechtslage rückwirkend¹⁸ ab dem VZ 2007¹⁹ wieder hergestellt. Auf Grundlage dieser Neuregelung ergibt sich ein Abzug für die Fahrten Wohnung Arbeitsstätte i. H. von 1.980 Euro (= 200 Tage x 33 km x 0,30 Euro).

IV. Seminar zur Persönlichkeitsentfaltung

Fraglich ist, ob G die Teilnahmegebühr i. H. von 10.000 Euro für das Seminar zur Persönlichkeitsentwicklung als Werbungskosten absetzen kann. Werbungskosten sind nach dem Wortlaut des § 9 I 1 EStG Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Trotz des finalen Wortlauts («... zur ...») genügt aus Gründen der Gleichbehandlung mit den Betriebsausgaben im Rahmen der Gewinneinkünfte (Art. 3 I GG) ein kausaler Zusammenhang. Demnach sind Bildungsaufwendungen Werbungskosten, wenn sie beruflich veranlasst sind²⁰. Eine solche berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung erbracht werden²¹.

1. Teilnahmegebühr

Aufwendungen für einen Lehrgang sind demnach als Werbungskosten nur abziehbar, wenn ein konkreter Zusammenhang mit der Berufstätigkeit besteht²². Davon abzugrenzen sind Ausgaben für die Allgemeinbildung. Diese sind nach § 12 Nr. 1 S. 2 EStG der Privatsphäre zuzuordnen und unterliegen abgesehen von den nach § 10 I Nr. 7 EStG ausnahmsweise als Sonderausgaben beschränkt abzugsfähigen Berufsausbildungskosten einem generellen Abzugsverbot. Ob der Steuerpflichtige Bildungsaufwendungen aus beruflichem Anlass tätigt oder ob es sich um Aufwendungen für die Lebensführung i. S. des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG handelt, ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden²³. Dabei kommt es insbesondere darauf an, ob der Lehrgang primär auf die spezifischen Bedürfnisse des vom Steuerpflichtigen ausgeübten Berufs ausgerichtet ist²⁴. Indizien dafür sind insbesondere die Lehrinhalte und ihre konkrete Anwendung in der beruflichen Tätigkeit, der Ablauf des Lehrgangs sowie die teilnehmenden Personen²⁵.

a) Berufsbezogener Inhalt

Das von G besuchte Seminar diente dazu, in Kleingruppen Lösungsmöglichkeiten für die konkreten Arbeitsplatzsituationen der Teilnehmer zu erarbeiten und in gemeinsamer Reflexion ihre Fehler und Schwachstellen aufzuarbeiten. Im Gegensatz zu allgemeinen psychologischen Seminaren, die nur der Vermittlung von Allgemeinwissen dienen, weist das Seminar somit einen unmittelbaren Bezug zur beruflichen Tätigkeit des G als Geschäftsführer auf.

Fraglich ist, ob es der beruflichen Veranlassung entgegensteht, dass in den Seminaren zu einem nicht unwesentlichen Teil Allgemeinwissen vermittelt wurde. Ein Lehrgang, der sowohl Grundlagenwissen als auch berufsbezogenes Spezialwissen vermittelt, kann beruflich veranlasst sein, wenn der Erwerb des Grundlagenwissens die Vorstufe zum Erwerb des berufsbezogenen Spezialwissens bildet²⁶. Ohne das vermittelte Grundlagenwissen wäre es nicht möglich gewesen, über jeden Teilnehmer Berichte anzufertigen, anhand derer anschließend Lösungsmöglichkeiten für die konkreten Arbeitsplatzsituationen erarbeitet wurden. Die Vermittlung des Grundlagenwissens zur Verhaltenstherapie, Moderation und Kommunikation war daher erforderlich, um im Anschluss daran Supervisionen durchzuführen.

b) Homogener Teilnehmerkreis

Neben dem berufsbezogenen Inhalt ist der homogene Teilnehmerkreis ein gewichtiges Indiz für die berufliche Veranlassung. Fraglich ist, ob die Zugehörigkeit der Teilnehmer zu verschiedenen Berufsgruppen der Homogenität entgegensteht. Für die ho-

mogene Zusammensetzung des Teilnehmerkreises ist es nicht erforderlich, dass alle Teilnehmer derselben Berufsgruppe angehören²⁷. Erforderlich ist lediglich, dass die Kursteilnehmer aufgrund der Art ihrer beruflichen Tätigkeit gleichgerichtete fachliche Interessen haben²⁸. Gehören die Teilnehmer unterschiedlichen Berufsgruppen an, ist der Teilnehmerkreis dennoch als homogen anzusehen, wenn sämtliche Teilnehmer in ihren jeweiligen Berufsgruppen Führungspositionen innehaben und aufgrund dieser Leitungsfunktionen an den in dem Blockseminar durchgeführten Supervisionen gleichermaßen interessiert sind²⁹. Unter Anwendung dieser Grundsätze ist von einer beruflichen Veranlassung auszugehen, so dass G die Teilnahmegebühr i. H. von 10.000 Euro als Werbungskosten in Abzug bringen kann.

2. Fahrtkosten

Im Zusammenhang mit Bildungsaufwendungen sind nicht nur die Teilnahmegebühren, sondern nach § 9 I 1 EStG sämtliche Aufwendungen abzugsfähig³⁰. Als Werbungskosten sind demnach auch die 50 Fahrten mit dem Dienstfahrzeug zu dem 20 km entfernten Kursort abzugsfähig. Da der Besuch der Bildungseinrichtung durch das bestehende Dienstverhältnis veranlasst ist, handelt es sich um eine Auswärtstätigkeit, deren Aufwendungen nach den Reisekostengrundsätzen zu bewerten sind³¹. Da G die Höhe seiner tatsächlichen Kosten nicht nachgewiesen hat, erfolgt der Werbungskostenabzug pauschaliert ohne Nachweis der konkreten Kosten auf der Grundlage der Kilometersätze des § 5 I 2 BRKG³². Für die Wegstrecken sind daher Werbungskosten i. H. von 200 Euro (= 50 Tage x 20 km x 0,20 Euro) entstanden.

V. Aufwendungen für das Sommerfest

Die Kosten i. H. von 5.000 Euro für die auf dem Sommerfest angebotenen Speisen und Getränke sowie die Kosten i. H. von 1.000 Euro für das Rahmenprogramm wären als Werbungskosten nach § 9 I 1 EStG anzusehen, wenn für die Aufwendungen eine berufliche Veranlassung besteht.

1. Qualifikation als Werbungskosten

Ob der Steuerpflichtige die Aufwendungen aus beruflichem Anlass erbringt oder es sich um nicht abzugsfähige Aufwendungen für die private Lebensführung i. S. des § 12 Nr. 1 S. 2 EStG handelt, ist anhand einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls zu entscheiden³³. Dabei ist in erster Linie auf den Anlass der Feier abzustellen³⁴. Das von G veranstaltete Sommerfest bezweckte,

18 Zu den Voraussetzungen einer ausnahmsweise zulässigen (echten) Rückwirkung vgl. BVerfGE 13, 261 = NJW 1962, 291.

19 Vgl. § 52 XXIII d 1 EStG.

20 BFH DStRE 2007, 818; BFHE 201, 211, 217.

21 BFH DStR 2008, 2157, 2158; BFHE 216, 522, 523.

22 BFH DStRE 2007, 818 m. w. N.

23 BFH DStRE 2007, 1082 m. w. N.

24 BFH DStRE 2002, 77; BFHE 177, 119, 121.

25 BFH DStR 2008, 2157.

26 BFH DStR 2008, 2157, 2158.

27 BFH DStR 2008, 2157, 2159; DStRE 2002, 77, 79.

28 Vgl. BFH DStR 2008, 2157, 2159; BFHE 113, 274, 278.

29 Vgl. BFH DStR 2008, 2157, 2159.

30 Vgl. DILLBERGER/FEST, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 2009, S. 56.

31 Vgl. Schmidt/DRENECK EStG, 28. Aufl. 2009, § 19 Rdn. 60 Stichwort »Ausbildungskosten«.

32 Bundesreisekostengesetz vom 26. 5. 2005 (BGBl. I S. 1418), geändert durch § 62 VII des Gesetzes vom 17. 6. 2008 (BGBl. I S. 1010). Vgl. LStR 9.5 I 5.

33 Vgl. DILLBERGER/FEST, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 2009, S. 54.

34 Vgl. BFH DStR 2008, 1959, 1960; BFHE 216, 522, 523.

ein positives Arbeitsklima zu schaffen und mittelbar eine Steigerung der Verkaufszahlen herbeizuführen. Die Aufwendungen wurden also insbesondere subjektiv zur Förderung des Berufs getätigt. Allerdings ist der Anlass der Feier nur ein erhebliches Indiz, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die rechtliche Einordnung³⁵. Neben den Umständen, wer als Gastgeber auftritt und die Gästeliste bestimmt, ist es für die Zuordnung der Aufwendungen zum beruflichen oder privaten Bereich auch von erheblicher Bedeutung, ob der Steuerpflichtige eine variable, vom Erfolg seiner Arbeit abhängige Entlohnung erhält. Denn in einem solchen Fall hat es der Arbeitnehmer in größerem Umfang selbst in der Hand, die Höhe seiner Bezüge zu beeinflussen³⁶. Für das Geschäftsjahr 2008 erhält G eine im Verhältnis zu seiner laufenden Vergütung als Geschäftsführer als erheblich anzusehende Gewinnbeteiligung. Folglich ist davon auszugehen, dass er den Erfolg des von ihm geführten Autohauses und damit die Höhe seiner Vergütung in erheblichem Umfang selbst beeinflussen kann, so dass die Aufwendungen i. H. von 6.000 Euro als Werbungskosten zu qualifizieren sind. Dagegen spricht auch nicht die Tatsache, dass neben den Mitarbeitern auch die Ehegatten an der Feier teilgenommen haben. Deren Anwesenheit war allein der beruflichen Feier geschuldet und nicht durch eine private Verbundenheit mit G bedingt.

2. Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen

In Bezug auf die Aufwendungen für die ausgereichten Speisen und Getränke i. H. von 5.000 Euro könnte jedoch deren Abzugsfähigkeit nach § 9 V 1 i. V. mit § 4 V 1 Nr. 2 EStG eingeschränkt sein. In sinngemäßer Anwendung der für Betriebsausgaben maßgeblichen Vorschrift dürfen Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus beruflichem Anlass die Einnahmen nicht mindern, soweit sie 80% der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und berufliche Veranlassung nachgewiesen sind.

a) Bewirtung

Da neben der Ausreichung von Speisen und Getränken auch eine künstlerische Darbietung erfolgte, ist fraglich, ob überhaupt eine »Bewirtung« i. S. der Vorschrift gegeben ist. Allerdings schadet eine solche selbst nach der in der Literatur vertretenen strengen Auffassung nur dann, wenn diese im Vordergrund der Veranstaltung steht³⁷. Aufgrund des erheblichen Unterschieds zwischen den Kosten für die Versorgung mit Speis und Trank (5.000 Euro) und den Kosten der künstlerischen Darbietung (1.000 Euro) ist davon auszugehen, dass erstere im Vordergrund standen. Damit lag eine Bewirtung i. S. der Norm vor.

b) Geschäftlicher Anlass

Begrenzt ist der Werbungskostenabzug nur für Bewirtungsaufwendungen aus einem »geschäftlichen Anlass«. Der Begriff ist nicht identisch mit demjenigen der Veranlassung »durch den Betrieb« i. S. des § 4 IV EStG. Es handelt sich vielmehr um einen spezifischen Unterfall³⁸. Aus der abweichenden Terminologie soll nach der gesetzgeberischen Intention folgen, dass Aufwendungen anlässlich einer Bewirtung, an der ausschließlich Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen teilnehmen, von der Abzugsbeschränkung nicht betroffen sind³⁹. Daraus ergibt sich für die sinngemäße Anwendung des § 4 V 1 Nr. 2 EStG im Bereich der Überschusseinkünfte, dass solche Aufwendungen der Abzugsbeschränkung nicht unterliegen, die ein Arbeitnehmer aus beruflichem Anlass für die Bewirtung von Arbeitskollegen trägt. Dies gilt insbesondere für die Bewirtung solcher Mitarbeiter, die ihm unterstellt sind und die durch ihre Zu- und Mitarbeit Einfluss auf die Höhe der variablen Bezüge des Bewirtenden nehmen⁴⁰. Denn insoweit verhält der Arbeitnehmer sich lediglich wie ein bewirtender Arbeitgeber, der seine Arbeitnehmer zu

nachhaltiger und engagierter Mitarbeit motivieren und seinen Gewinn steigern will⁴¹. In Anwendung dieser Grundsätze unterfallen die Ausgaben nicht der Abzugsbeschränkung des § 9 V 1 i. V. mit § 4 V Nr. 2 S. 1 EStG, so dass sämtliche Aufwendungen i. H. von 6.000 Euro abzugsfähig sind. Ein Nachweis i. S. des § 4 V Nr. 2 S. 2 EStG ist nicht erforderlich.

VI. Erstattung der Aufwendungen durch die Y-AG

Die von der Y-AG ausgezahlte »unverbindliche Unterstützung« könnte bei G als eine Einnahme aus nichtselbständiger Tätigkeit i. S. des § 19 I 1 Nr. 1 EStG steuerbar sein. Zwar ist die Y-AG nicht die Arbeitgeberin des G, allerdings ist Arbeitslohn auch bei Zuwendungen eines Dritten anzunehmen, wenn diese ein Entgelt für eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen seines Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll⁴². Voraussetzung für die rechtliche Einordnung als Arbeitslohn ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis steht⁴³. Die Y-AG hat die Unterstützung an G als Geschäftsführer des Autohauses ausgezahlt, so dass der erforderliche Zusammenhang mit seinem Dienstverhältnis gegeben ist. Obgleich kein Rechtsanspruch auf die Unterstützung bestand, die Zahlung also freiwillig erfolgte, ist der Zufluss i. H. von 3.000 Euro als Arbeitslohn nach § 19 I 1 Nr. 1 EStG steuerbar, vgl. § 19 I 2 EStG.

1. Steuerfreier Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG

Fraglich ist jedoch, ob es sich um einen steuerfreien Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG handelt. Dies würde Beträge voraussetzen, die Auslagen des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber ersetzen. Dem könnte bereits entgegenstehen, dass die Unterstützung nicht von der Arbeitgeberin des G, der Z-GmbH, sondern von der Y-AG gezahlt wurde. Ob die konzernrechtlichen Strukturen eine entsprechende Anwendung des § 3 Nr. 50 EStG rechtfertigen, kann jedoch dahinstehen, wenn es sich bei den Beträgen um die steuerpflichtige Erstattung von Werbungskosten handelt. In Abgrenzung zur steuerpflichtigen Erstattung von Werbungskosten ist ein steuerfreier Auslagenersatz nach § 3 Nr. 50 EStG nur anzunehmen, wenn der Arbeitnehmer im ganz überwiegenden Interesse des Arbeitgebers Aufwendungen tätigt, die der Arbeitsausführung dienen und die nicht zu einer Bereicherung des Arbeitnehmers führen⁴⁴. Neben seiner leistungsunabhängigen Vergütung als Geschäftsführer erhält G einen Anteil i. H. von 20% des Gewinns der Z-GmbH. Neben das Interesse der GmbH, einen möglichst großen Gewinn zu erzielen, tritt daher ein erhebliches Eigeninteresse des G. Angesichts dessen hat G die Aufwendungen nicht im ganz überwiegenden Interesse der Z-GmbH getätigt, so dass es sich bei dem Unterstützungsbetrag nicht um eine steuerfreie Auslagererstattung nach § 3 Nr. 50 EStG handelt.

35 Vgl. BFH DStR 2008, 1959, 1960.

36 Vgl. BFH DStR 2008, 1959, 1960; BFHE 218, 177, 179.

37 Vgl. Schmidt/HEINICKE EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rdn. 544 m. w. N.

38 BFH DStR 2008, 1959, 1960; 2008, 34; DILLBERGER/FEST, Einkommensteuer und Abgabenordnung, 2009, S. 55.

39 Vgl. BT-Drs. 11/2536, S. 76. Ebenso Schmidt/HEINICKE EStG, 28. Aufl. 2009, § 4 Rdn. 542.

40 BFH DStR 2008, 1959, 1960.

41 Vgl. BFH DStR 2008, 1959, 1961.

42 Die Vorschrift des § 38 I 3 EStG besagt nichts darüber, unter welchen Voraussetzungen es sich um eine Einnahme i. S. des § 19 I 1 Nr. 1 EStG handelt. Sie bestimmt nur, unter welchen Voraussetzungen die Einkommensteuer auf Leistungen Dritter im Lohnsteuerverfahren erhoben wird.

43 Vgl. BFHE 218, 122, 123; BFHE 207, 230, 234.

44 BFH DStR 2006, 1034, 1035.

2. Trinkgeld i. S. des § 3 Nr. 51 EStG

Die »unverbindliche Unterstützung« könnte jedoch nach § 3 Nr. 51 EStG als Trinkgeld steuerfrei sein. Nach der Legaldefinition des § 107 III 2 GewO ist Trinkgeld ein Geldbetrag, den ein Dritter ohne rechtliche Verpflichtung dem Arbeitnehmer zusätzlich zu einer dem Arbeitgeber geschuldeten Leistung zahlt. Der Trinkgeldempfänger steht damit faktisch in einer doppelten Leistungsbeziehung und erhält korrespondierend dazu ein doppeltes Entgelt, nämlich das Arbeitsentgelt von seinem Arbeitgeber und das Trinkgeld des tatsächlichen Leistungsempfängers. Seitens des Kunden handelt es sich um eine freiwillige und typischerweise persönliche Zuwendung an den Bedachten als eine Art honorierende Anerkennung seiner dem Leistenden gegenüber erwiesenen Mühewaltung in der Form eines kleineren Geldgeschenks⁴⁵. Das Verhältnis zwischen G und der Y-AG ist jedoch kein durch Gast- oder Kundenfreundlichkeit geprägtes Dienstleistungs- oder Arbeitsverhältnis. Auch wenn die Y-AG durch die Tätigkeit des G in Form erhöhter Absatzzahlen mittelbar begünstigt wird, bezweckte ihre Unterstützungszahlung keine Anerkennung für die Mühewaltung des G, sondern lediglich

einen Ausgleich der ihm durch das Sommerfest entstandenen Aufwendungen. Folglich ist die Unterstützungsleistung kein steuerfreies Trinkgeld i. S. des § 3 Nr. 51 EStG, sondern steuerbarer Arbeitslohn nach § 19 I 1 Nr. 1 EStG i. H. von 3.000 Euro.

C. Ergebnis

In dem VZ 2008 hat G Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit i. H. von 69.000 Euro (= 60.000 + 6.000 + 3.000) erzielt. Seine abzugsfähigen Werbungskosten i. S. des § 9 I 1 EStG belaufen sich auf 18.180 Euro (= 1.980 + 10.000 + 200 + 6.000). Somit sind Werbungskosten nachgewiesen, die den Werbungskostenpauschbetrag des § 9 a S. 1 Nr. 1 lit. a EStG übersteigen; diese sind folglich anzusetzen. G erzielte im VZ 2008 daher Einkünfte i. H. von 50.820 Euro (= 69.000 ./. 18.180).

⁴⁵ BFH DStR 2007, 1119, 1120; BFHE 77, 433, 435.