

FG Berlin-Brandenburg, Urteil vom 22.06.2021 - 8 K 8232/18

Fundstelle

openJur 2021, 23876

Rkr: AmtlSlg:

Tenor

- ¹ Der Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von Januar 2012 bis Dezember 2014 vom 01. März 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2018 wird dahingehend geändert, dass die pauschale Lohnsteuer um 40.943 € gemindert wird.
- ² Im Übrigen wird die Klage abgewiesen.
- ³ Die Revision wird zugelassen.
- ⁴ Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens zu 71 % und die Klägerin zu 29 %.

Tatbestand

- ⁵ Die Beteiligten streiten um die zutreffende Bewertung bei der Pauschalierung der Einkommensteuer bei Sachzuwendungen (§ 37b Einkommensteuergesetz -EStG-).
- ⁶ Bei der Klägerin handelt es sich um einen C... Markenhersteller für alle Produkte im Bereich Farben, Bodenbeläge und Wärmedämmverbundsysteme. Sie mietete in den Streitjahren (2012 bis 2014) in der damaligen B... Arena eine VIP-Loge mit zwölf Sitzplätzen an. Hierbei handelt es sich um eine Mehrzweckhalle, in der Sportveranstaltungen (insb. Eishockey und Basketball) sowie Konzerte und sonstige Veranstaltungen stattfinden. Der Vertrag über die VIP-Loge umfasste ausdrücklich keine Bewirtungsleistungen. Werbe- und Sponsoringmaßnahmen waren der Klägerin nur innerhalb der VIP-Loge gestattet. Das angebotene Werbepaket beinhaltete Logo- und Schriftzugdarstellung im Logenumlauf, auf einem Board sowie durch Einträge im Branchenbuch der B... Arena. Die VIP-Loge wurde - das ist zwischen den Beteiligten unstreitig - bei Veranstaltungen dergestalt genutzt, dass Geschäftspartner zum entsprechenden Event eingeladen worden sind. Ferner haben Mitarbeiter oder Mitglieder der Geschäftsleitung der Klägerin an den jeweiligen Veranstaltungen teilgenommen. Diesbezüglich hatte die Klägerin interne Anweisungen über das Verhalten als sog. Gastgeber erteilt. Der verantwortliche Mitarbeiter hatte danach u.a. darauf zu achten, dass Flyer im Schrank auslagen, ausreichend T-Shirts der Klägerin vorhanden waren und das Video "... " lief. Ferner sollte der Mitarbeiter den Gästeempfang sowie die Essensbestellungen durchführen.
- ⁷ Die Klägerin hatte für die VIP-Loge Nettoaufwendungen (ohne Bewirtungsaufwendungen) in Höhe von 130.000 € (jeweils für die Jahre 2012 und 2013) sowie in Höhe von 126.666,67 € (Jahr 2014). Entsprechend des VIP-Logenerlasses des Bundesministeriums der Finanzen -BMF-, der eine Aufteilung von 40 % Werbung, 30 % Bewirtung und 30 % Geschenke vorsieht, teilte die Klägerin den nicht vorhandenen Anteil für Bewirtung im Verhältnis 4:3 (Werbung : Geschenke) auf und ermittelte einen Anteil von 57 % (40 + 17) für Werbung sowie von 43 % (30 + 13) für Geschenke. Zunächst kürzte die Klägerin die gesamten Aufwendungen um 8,33 % (einer von zwölf Plätzen), da sie der Auffassung war, dass der jeweils teilnehmende Arbeitnehmer aus rein betrieblichen Gründen vor Ort war. Im Übrigen unterstellte sie vom bleibenden Betrag 43 % als Zuwendung/Geschenke und meldete pauschale Lohnsteuer nach § 37b EStG wie folgt an:
 - ⁸ 2012
 - ⁹ 2013
 - ¹⁰ 2014
- ¹¹ Pauschale LSt gesamt 17.184,71 € 20.214,07 € 19.695,77 €
- ¹² Nachdem der Beklagte eine Lohnsteueraußenprüfung bei der Klägerin durchgeführt hatte, vertrat er die Auffassung, dass dieser Aufteilung nicht zuzustimmen sei. Unter Hinweis auf die BMF-Schreiben vom 22. August 2005 (Bundessteuerblatt -BStBl.- I 2005, 845) sowie vom 11. Juli 2006 (BStBl. I 2006, 447) und dem daraus resultierenden Runderlass vom 20. Mai 2010 der Senatsverwaltung für Finanzen C... unterstellte der Beklagte eine sachgerechte Aufteilung von 25 % Werbung und 75 % Geschenke. Einen vorherigen Abschlag für dienstverpflichtete Arbeitnehmer nahm er nicht vor. Dies führte durch Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von Januar 2012 bis Dezember 2014 vom 01. März 2018 zu einer lohnsteuerlichen Nachforderung von 58.064,11 € wie folgt:
 - ¹³ 2012
 - ¹⁴ 2013
 - ¹⁵ 2014
- ¹⁶ P.LSt lt. BP-Bericht § 37b (1) 10.022,53 € 13.071,49 € 12.058,32 €
- ¹⁷ P.LSt lt. BP-Bericht § 37b (2) 11.255,02 € 5.176,72 € 5.721,98 €
- ¹⁸ Summe 21.277,55 € 18.248,21 € 17.780,30 €
- ¹⁹ Zusätzlich ermittelte der Beklagte einen festzusetzenden Solidaritätszuschlag (5,5 %) sowie pauschale Kirchensteuer (5 %), die er zu 69,97 % als Kirchensteuer (ev.), zu 29,97 % als Kirchensteuer (rk.) sowie zu 0,06 % als Kirchensteuer (altk.) festsetzte.
- ²⁰ Insgesamt ergab sich damit eine pauschale Lohnsteuer nach den Berechnungen der Außenprüfung wie folgt:

²¹ 2012

²² 2013

²³ 2014

²⁴ Nachforderung Prüfung 21.277,55 € 18.248,21 € 17.780,30 €

²⁵ bisher erklärt d. Klägerin 17.184,71 € 20.214,07 € 19.695,77 €

²⁶ Summe 38.462,26 € 38.462,28 € 37.476,07 €

²⁷ Die Klägerin legte gegen den Nachforderungsbescheid fristgerecht Einspruch ein. Dem vom Beklagten verwendeten Aufteilungsmaßstab könne sie nicht zustimmen. Dieser sei nicht sachgerecht und führe zum Ansatz eines zu geringen Anteils für Werbezwecke. Sie begründete ihren Aufteilungsmaßstab damit, dass die VIP-Loge einen zentralen Bestandteil ihrer Werbeleistungen darstelle. Damit sollten Bestandskunden enger an das Unternehmen gebunden werden. Aus diesem Grund sei auf den Auslieferungsfahrzeugen teilweise gut sichtbar auf die B... Arena hingewiesen worden. In der B... Arena selbst sei noch direkte Werbeleistung (Bandenwerbung) zugebucht worden. Damit sei eine Umsatzsteigerung von 25 % erzielt worden.

²⁸ Mit Einspruchsentscheidung vom 21. November 2018 wies der Beklagte den Einspruch als unbegründet zurück. Indem die Klägerin ihren Arbeitnehmern und Geschäftsfreunden die Nutzung der VIP-Loge ermöglicht habe, habe sie diesen betrieblich veranlasste Zuwendungen gewährt, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht worden seien. Nach dem BMF-Schreiben vom 11. Juli 2006 sei für Fälle, in denen im Gesamtbetrag der Aufwendungen nur die Leistungen Werbung und Eintrittskarten enthalten seien und für die Bewirtung eine Einzelabrechnung vorliege die Vereinfachungsregelung im Hinblick auf die Pauschalaufteilung 40:30:30 nicht anwendbar. Es sei für den Werbe- und den Ticketanteil ein anderer angemessener Aufteilungsmaßstab i.S. einer sachgerechten Schätzung zu finden. Was dabei sachgerecht sei werde zwar nicht im BMF-Schreiben ausgeführt, gleichwohl habe die Senatsverwaltung für Finanzen für den Fall, dass nach dem Logennutzungsvertrag Werbe- und Sponsoringmaßnahmen außerhalb der VIP-Loge nahezu ausgeschlossen sind, den als Betriebsausgaben abzugsfähigen Werbeanteil mit maximal 25 % der Gesamtaufwendungen beziffert. Dieser Fall sei hier gegeben. Nach dem Vertrag habe die Klägerin Werbemaßnahmen nur innerhalb der VIP-Loge durchführen dürfen; weitergehende Werbeleistungen insbesondere im Zusammenhang mit der Nutzung der B... Arena waren nicht gestattet. Die Klägerin habe außerhalb der VIP-Loge lediglich die Fahrzeugflotte mit dem VIP-Loge der B... Arena versehen. Es sei nach den vorgelegten Fotos aber für einen Dritten nicht offensichtlich erkennbar, dass damit eine VIP-Loge verbunden sei. Die Außenwerbung sei zudem vertraglich verboten gewesen.

²⁹ Eine Umsatzsteigerung nur aufgrund dieser Werbemaßnahmen sei eher unwahrscheinlich und würde nicht für die Qualität der Produkte sprechen, wenn diese lediglich mehr verkauft würden, weil die entsprechende Firma Werbung für eine VIP-Loge mache. Zudem sei im Streitzeitraum lediglich eine Umsatzsteigerung von 10 % ersichtlich. Auch im Internetauftritt der Klägerin sei kein Hinweis auf die Loge zu finden. Der Ansatz eines Werbeanteils von 57 % sei daher überhöht und nicht sachgerecht. Hinsichtlich des Abzugs für Arbeitnehmer, sei ein Nachweis für die Verpflichtung nicht erbracht worden. Auch liege kein Nachweis dazu vor, dass betriebliche Aufgaben erfüllt worden seien.

³⁰ Die Klägerin hat hiergegen fristgerecht Klage erhoben. Mit der Klage begehrt die Klägerin, dass für die VIP-Loge nicht nur ein Werbeanteil von 25 % berücksichtigt werde, sondern der von der Klägerin berücksichtigte Anteil von 57 % der Aufwendungen. Im Rahmen einer Außenprüfung für die Veranlagungszeiträume 2006 bis 2009 sei die Behandlung der Aufwendungen für die VIP-Loge durch den Beklagten geprüft worden. Die Berücksichtigung der Aufwendungen für eine Karte für einen Arbeitnehmer als abzugsfähige Betriebsausgabe und vor allem das Aufteilungsverhältnis von 57:43 seien anerkannt worden. Diese Aufteilung sei dann im Rahmen der Lohnsteueraußenprüfung nicht mehr akzeptiert worden. Mit der Anwendung eines Runderlasses der Senatsverwaltung wende der Beklagte Landesrecht an und stelle sich damit bewusst gegen vorliegendes Bundesrecht in Form des VIP-Logen-Erlasses und seiner Ergänzungen. Dies könne sicher mit den bewussten Vereinfachungsregeln des VIP-Logen-Erlasses nicht gewollt gewesen sein und entspreche auch nicht dem Grundsatz "Landesrecht kann nicht Bundesrecht brechen." Der Landeserlass könne den Prozentsatz aus einem BMF-Schreiben nicht auf 25 % reduzieren. Der Beklagte behaupte, dass die damals festgesetzten Pauschalsätze wirklichkeitsfremd seien. In der Aufteilung des BMF-Schreibens vom 11. Juli 2006 werde der Werbung der größte Anteil zugemessen, wie der Beklagte dann beim Wegfall einer Komponente (Bewirtung) vom Verhältnis 4:3 zum Verhältnis 1:3 kommt, sei nicht nachvollziehbar. Im Rahmen der bereits erwähnten Vorprüfung sei der Runderlass der Senatsverwaltung auch nicht erwähnt und angewendet worden, obwohl er zu diesem Zeitpunkt (im Jahr 2013) schon lange vorgelegen habe. Der Runderlass konnte der Klägerin auch nicht bekannt sein, da er nicht veröffentlicht worden sei. Soweit der Beklagte zudem das BMF-Schreiben vom 18. Februar 1998 zum Sponsoring heranziehe, sei dies nicht nachvollziehbar. Hierbei soll der Eindruck einer bundesweiten Regelung erweckt werden; tatsächlich liege aber kein Fall von Sponsoring vor.

³¹ Ein Ansatz von 25 % für Werbeleistungen würde den tatsächlichen Anteil der Klägerin deutlich verfehlen und würde auch weit unterhalb von 40 % liegen. Der VIP-Logen-Erlass setze keine Nachweise für Werbemaßnahmen voraus und wende bewusst Vereinfachungsregeln an. Die VIP-Loge sei ein zentrales Element der Werbemaßnahmen der Klägerin. Es würden mehr Werbemaßnahmen durchgeführt, als vertraglich mit dem Betreiber der B... Arena vereinbart. Neben der Bandenwerbung innerhalb der Arena sei die angemietete Loge individuell gestaltet worden. In einem Aufsteller seien Flyer vorhanden gewesen, es liefen Image-Filme der Klägerin und es sei auch Verkaufsmaterial vorhanden gewesen. Es seien hier sogar Verkäufe erfolgt. Das Logo der B... Arena sei auch auf einem Teil der Lkw der Klägerin abgebildet worden. Solche Logo-Darstellungen auf den Fahrzeugen sei von anderen Nutzern der VIP-Logen in der B... Arena nicht bekannt.

- ³² Die Klägerin begehrt zudem den Abzug für einen dienstverpflichteten Arbeitnehmer zur Betreuung der Geschäftspartner als Aufwand vor Aufteilung. Es werde jeweils ein Kundenbetreuer dienstverpflichtet und zu der Veranstaltung geschickt, von dem die meisten Kunden zu der Veranstaltung angemeldet seien. Die Teilnahme an den Veranstaltungen stelle immer Arbeitszeit dar. Zum Nachweis hat die Klägerin Auszüge aus der Lohnbuchhaltung für eine Mitarbeiterin vorgelegt, in der bspw. für Freitag 14. März 2014 eine Arbeitszeit bis 22:30 Uhr bzw. für das Wochenende 10./11. Mai 2014 Arbeitszeiten von 4,5 bzw. 3,5 Arbeitsstunden mit dementsprechenden Überstunden vermerkt wurden. Das Gericht nimmt Bezug auf die Auszüge (Blatt 84 f. der Gerichtsakte). Die dienstlichen Verpflichtungen seien stärker zu werten als die durch den Besuch der Veranstaltung erlangten Vorteile. Die Aufgaben der dienstverpflichteten Arbeitnehmer der Klägerin würden sich nicht von denen der Mitarbeiter des Sicherheitspersonals der Halle oder des Service-Personals des Caterers unterscheiden. Auch diese kämen während ihrer Arbeitszeit zwangsläufig in den Genuss der Darbietungen, ohne dass diesen pauschal unterstellt werde, ihr persönliches Interesse stehe im Vordergrund. Da die überwiegend besuchten Veranstaltungen der Arbeitnehmer der Klägerin in Spielen der Eishockey- und Basketballbundesliga bestanden hätten, sei wegen des Wiederholungscharakters fraglich, ob ein hoher Freizeiteffekt entstanden sei. Die Auffassung der Klägerin werde durch ein Urteil des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg vom 21. November 2012 ([12 K 12013/11](#)) sowie des BFH vom 16. Oktober 2013 ([VI R 78/12](#)) gedeckt. In diesen sei ein Entlohnungscharakter verneint worden, wenn bei der Teilnahme von Mitarbeitern der Vorteil der Teilnahme lediglich eine notwendige Begleiterscheinung einer betriebsfunktionalen Zielsetzung sei, da dann das eigenbetriebliche Interesse überwiege.
- ³³ Auf die Aufforderung des Berichterstatters hat die Klägerin eine Übersicht sämtlicher 374 Veranstaltungen in der B... Arena der Streitjahre, der Belegung durch die Klägerin (unterteilt in Mitarbeiter und Kunden unter namentlicher Bezeichnung sämtlicher Kunden) sowie die dazugehörigen Preislisten für Einzelplatzkarten (bis auf zwei Veranstaltungen) vorgelegt. Das Gericht nimmt Bezug auf die Unterlagen (Blatt 34 ff. der Gerichtsakte sowie die als Daten-CD übersandten Dateien).
- ³⁴ Die Klägerin beantragt, den Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer und sonstige Lohnabzugsbeträge für die Zeit von Januar 2012 bis Dezember 2014 vom 01. März 2018 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 21. November 2018 dahingehend zu ändern, dass als Bemessungsgrundlage für pauschale Lohnsteuer nach § [37b](#) EStG von den gesamten Bruttoaufwendungen (2012 und 2013: 154.700 € und 2014: 150.733 €) nur ein Anteil von 39,42 % (100 % abzgl. 8,33 % = 91,67 % x 43 %) in Ansatz kommt.
- ³⁵ Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen, hilfsweise die Revision zuzulassen.
- ³⁶ Der Beklagte habe den von der Senatsverwaltung für Finanzen C... vorgegebenen und als Betriebsausgaben abzugsfähigen Werbeanteil mit maximal 25 % der Gesamtaufwendungen angewendet. Er sei an diese Anweisung gebunden. Ein Gutglaubensschutz daraus, dass der Beklagte die Vorgehensweise der Klägerin in der Vorprüfung nicht beanstandet habe, könne nicht geltend gemacht werden. Es werde weiterhin vertreten, dass der Ansatz eines Werbeanteils von 57 % überhöht und nicht sachgerecht sei.
- ³⁷ Der Klägerin könne nicht darin gefolgt werden, dass sich die Aufgaben ihrer Arbeitnehmer nicht von denen der Mitarbeiter des Sicherheitspersonals der Halle oder des Servicepersonals des Caterers unterschieden hätten. Der Aufgabenbereich des Sicherheitspersonals sowie des Servicepersonals könne nicht mit dem der Arbeitnehmer der Klägerin verglichen werden; der Vergleich sei absurd und bedürfe deshalb keiner weiteren Würdigung. Es handele sich zudem um Freizeitbeschäftigungen mit einem hohen Erlebniswert und nicht nur um normale sportliche Veranstaltungen. Allein in 2012 kämen Konzerte u.a. von ..., ..., ..., ..., ..., ... sowie Auftritte von ..., ... und ... hinzu.
- ³⁸ Das Gericht hat am 01. September 2020 einen Erörterungstermin durchgeführt. Für die Einzelheiten wird auf das Hinweisschreiben des Berichterstatters vom 08. September 2020 Bezug genommen. Mit Gerichtsbescheid vom 23. Februar 2021 (dem Beklagten am 03. März 2021 zugestellt) hat das Gericht zunächst wie erkannt entschieden. Der Beklagte hat fristgerecht (am 23. März 2021) den Antrag auf mündliche Verhandlung gestellt.

Gründe

- ³⁹ I. Der Gerichtsbescheid vom 23. Februar 2021 gilt gemäß § [90a](#) Abs. 3, 2. Teilsatz Finanzgerichtsordnung -FGO- als nicht ergangen.
- ⁴⁰ II. Die zulässige Klage ist nur zum aus dem Tenor ersichtlichen Umfang begründet. Die Klägerin wird durch den angefochtenen Bescheid i.S. des § [100](#) Abs. 1 FGO in ihren Rechten verletzt, soweit der Beklagte die Lohnsteuernachforderung zu hoch festgesetzt hat.
- ⁴¹ 1. Gemäß § [37b](#) Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 u. Abs. 2 EStG i.V.m. § [31](#) Abs. 1 Satz 3 Körperschaftsteuergesetz -KStG- können Steuerpflichtige die Einkommen- oder Körperschaftsteuer einheitlich für alle innerhalb eines Wirtschaftsjahres gewährten betrieblich veranlassten Zuwendungen, die zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Leistung oder Gegenleistung erbracht werden, die nicht in Geld bestehen, mit einem Pauschsteuersatz von 30 % erheben. Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer (§ [37b](#) Abs. 1 Satz 2 EStG). Nach § [37b](#) Abs. 2 Satz 1 EStG gilt § [37b](#) Abs. 1 EStG auch für betrieblich veranlasste Zuwendungen an Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen, soweit die Zuwendungen nicht in Geld bestehen und zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn erbracht werden. Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs -BFH- (Urteil vom 12. Dezember 2013, [VI R 47/12](#), [BStBl. II 2015, 490](#)) kommt dem in § [37b](#) EStG enthaltenen Tatbestandsmerkmal "betrieblich veranlasst" eine eigenständige Bedeutung zu. Betrieblich veranlasste Zuwendungen sind nur solche Zuwendungen, die durch einen Betrieb des Steuerpflichtigen veranlasst sind.
- ⁴² 2. Die Festsetzung (Nachforderungsbescheid) ist zunächst formell rechtmäßig, insbesondere hatte die Klägerin zuvor das Wahlrecht ausgeübt, indem sie selbst entsprechende Steuer angemeldet hatte. Eine betriebliche Veranlassung ist gegeben, insbesondere liegen keine Anhaltspunkte für eine gesellschaftsrechtliche Veranlassung vor.
- ⁴³ Das Gericht ist aber nicht davon überzeugt, dass in der vom Beklagten angesetzten Höhe Aufwendungen für Zuwendungen vorlagen.

- ⁴⁴ a) Die Pauschalierung der Einkommensteuer nach § 37b EStG erfasst nur solche betrieblich veranlassten Zuwendungen, die beim Empfänger dem Grunde nach zu einkommensteuerbaren und einkommensteuerpflichtigen Einkünften i.S. des § 2 Abs. 1 Satz 1 i.V.m. §§ 13 bis 24 EStG führen. Denn § 37b EStG begründet keine weitere eigenständige Einkunftsart und keinen sonstigen originären (Einkommen-)Steuertatbestand, sondern stellt lediglich eine besondere pauschalierende Erhebungsform der Einkommensteuer zur Wahl, indem der dort zum Steuerpflichtigen erklärte Zuwendende die grundsätzlich beim Zuwendungsempfänger entstehende Einkommensteuer übernimmt (vgl. BFH, Urteil vom 16. Oktober 2013, [VI R 57/11](#), [BStBl. II 2015, 457](#), m.w.N.). Die Finanzverwaltung hat sich dieser Auffassung angeschlossen und hält an ihrer vorherigen Auffassung nicht mehr fest (BMF, Schreiben vom 19. Mai 2015, [BStBl. I 2015, 468 Tz. 13](#); a.A. vorher BMF, Schreiben vom 29. April 2008, [BStBl. I 2008, 566 Tz. 13](#)).
- ⁴⁵ Soweit der Beklagte für sämtliche Besucher der Loge von zu erfassenden Zuwendungen ausgegangen ist, ist dem nicht zu folgen. Nicht bei allen Teilnehmern führten die Logenbesuche zu Zuwendungen im einkommensteuerbaren und steuerpflichtigen Bereich. Zuwendungen lagen vor, soweit Mitarbeiter bzw. Geschäftsleiter von Kunden die Loge nutzen konnten, denn insoweit lag Arbeitslohn von Dritter Seite vor. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH werden Bezüge oder Vorteile für eine Beschäftigung gewährt, wenn sie durch das individuelle Dienstverhältnis veranlasst worden sind. Erforderlich ist nicht, dass sie eine Gegenleistung für eine konkrete Dienstleistung des Arbeitnehmers sind. Eine Veranlassung durch das individuelle Dienstverhältnis ist vielmehr zu bejahen, wenn die Einnahmen dem Empfänger mit Rücksicht auf das Dienstverhältnis zufließen und sich als Ertrag der nichtselbständigen Arbeit darstellen, d.h. wenn sich die Leistung des Arbeitgebers im weitesten Sinne als Gegenleistung für das Zurverfügungstellen der individuellen Arbeitskraft des Arbeitnehmers erweist. Arbeitslohn kann auch bei der Zuwendung eines Dritten anzunehmen sein, wenn diese ein Entgelt "für" eine Leistung bildet, die der Arbeitnehmer im Rahmen des Dienstverhältnisses für seinen Arbeitgeber erbringt, erbracht hat oder erbringen soll. Voraussetzung ist, dass sie sich für den Arbeitnehmer als Frucht seiner Arbeit für den Arbeitgeber darstellt und im Zusammenhang mit dem Dienstverhältnis steht.
- ⁴⁶ Das Gericht folgt der Klägerin darin, dass ihre Arbeitnehmer zumindest teilweise im überwiegenden Eigeninteresse der Klägerin teilgenommen hatten, bspw. um die Besucher zu koordinieren und im Sinne des Klägers zu betreuen. Die Klägerin hat insoweit hinreichend dargelegt, welche Aufgaben die einzelnen Mitarbeiter übernommen hatten. Sie hat auch exemplarisch dargelegt, dass entsprechende Zeiten als Arbeitszeit bei ihr behandelt wurden. Gegen die Erfassung als Arbeitszeit hat sich der Beklagte auch nicht gewendet. Soweit die Klägerin zudem auf die variable Vergütung von Mitarbeitern abgestellt hat, was indizieren sollte, dass die Mitarbeiter in erheblichem Maße auf Verkaufsgespräche auch in der VIP-Loge angewiesen waren, genügt dies nicht für die Annahme eines überwiegenden betrieblichen Interesses der Klägerin, denn damit wird zwar ein eigenbetriebliches grundsätzlich dargelegt, nicht aber der Umfang der betrieblichen Tätigkeiten in der VIP-Loge selbst.
- ⁴⁷ b) Der Klägerin ist darin zuzustimmen, dass die Aufwendungen der Klägerin für die Zuwendungen (§ 37b Abs. 1 Satz 2 EStG) nicht in Höhe von 75 % der Gesamtaufwendungen der VIP-Loge anzusetzen sind. Die Klägerin hat nicht 75 % der Miete für die VIP-Loge dafür aufgewendet, um Zuwendungen zu erbringen.
- ⁴⁸ Gemäß § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG sind die Aufwendungen des Steuerpflichtigen einschließlich Umsatzsteuer die Bemessungsgrundlage der pauschalen Einkommensteuer. Abweichend zu der allgemeinen Regelung für Sachbezüge (§ 8 Abs. 2 EStG) werden insoweit nicht die üblichen Endpreise am Abgabeort angesetzt. Die Anknüpfung an die Aufwendungen des Steuerpflichtigen soll eine Arbeitserleichterung bewirken (vgl. Graw in [Kirchhof/Söhn/Mellinghoff](#), § 37b EStG Rn. B43).
- ⁴⁹ Das Gericht ist an die vom Beklagten herangezogenen Verwaltungsanweisungen nicht gebunden, denn normeninterpretierenden Verwaltungsanweisungen können die Rechtsprechung wegen deren Bindung an Recht und Gesetz nicht binden (vgl. zuletzt BFH, Urteil vom 20. Juli 2016, [I R 50/15](#), [BStBl. II 2017, 230](#) Rn. 22; hinsichtlich der VIP-Logen-Erlasse und § 37b EStG ausdrücklich auch Graw in [Kirchhof/Söhn/Mellinghoff](#), § 37b EStG Rn. B45). Es liegt auch kein Fall einer ausnahmsweise bindenden Pauschalierung vor. Nach der Rechtsprechung des BFH sind Verwaltungsvorschriften durch die Gerichte zu beachten, wenn hiermit bspw. Betriebsausgaben- oder Werbungskostenpauschalen geschaffen werden, soweit diese auf Einzelfallbeobachtungen beruhenden Durchschnittswerte der Pauschsätze nicht zu einer unzutreffenden Besteuerung führen (BFH, Urteil vom 26. April 1995, [XI R 81/93](#), [BStBl. II 1995, 754](#); Beschluss vom 26. Oktober 2010, [VI B 52/10](#), Sammlung der amtlich nicht veröffentlichten Entscheidungen des BFH -BFH/NV- 2011, 253). Denn hierbei soll es sich um Schätzungen handeln, die auf den Erfahrungen der Finanzbehörden beruhen. Diese dienen dann der Vereinfachung des Besteuerungsverfahrens und sind aus Gründen der Gleichbehandlung auch von den Gerichten zu beachten. Im Streitfall fehlt es hinsichtlich der VIP-Logen-Erlasse (BMF, Schreiben vom 22. August 2005, IV B 2 - S 2144 - 41/05, [BStBl. I 2005, 845](#); vom 11. Juli 2006, IV B 2-S 2144-53/06, [BStBl. I 2007, 447](#)) und dem daraus resultierenden Runderlass vom 20. Mai 2010 der Senatsverwaltung für Finanzen C... bereits an einer solchen Pauschalierung aus Einzelfallbeobachtungen, jedenfalls ist die Aufteilung (40:30:40 = Werbung, Bewirtung, Zuwendung bzw. 25:75 = Werbung, Zuwendung) jeweils eine reine griffweise Schätzung. Das Gericht kann deshalb dahinstehen lassen, ob der Beklagte an die BMF-Schreiben gebunden war und ob der Landeserlass diese Erlasse verdrängen konnte (insb. hinsichtlich der Findung eines angemessenen Aufteilungsmaßstabs i. S. einer sachgerechten Schätzung, soweit keine Bewirtungsaufwendungen angefallen waren).
- ⁵⁰ c) Das Gericht schätzt die auf die Zuwendungen entfallenden Aufwendungen gem. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO i.V.m. § 162 Abs. 1 Abgabenordnung -AO- im Wege größtmöglicher Annäherung an den konkreten Streitfall, indem die Gesamtaufwendungen der Loge ins Verhältnis der tatsächlichen Nutzung gesetzt werden und entsprechende Aufwandsteile abgezogen werden, die nicht auf die Erbringung von Zuwendungen entfielen. Eine Schätzung hat durch das Gericht zu erfolgen, da das Gericht davon überzeugt ist, dass in den Aufwendungen ein Anteil enthalten ist, der nicht auf Zuwendungen entfiel. Die bleibende Restgröße der Aufwendungen stellt die Bemessungsgrundlage i.S. des § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG.
- ⁵¹ Auszugehen ist für die Streitjahre von den Gesamtaufwendungen der Loge, mithin 130.000 € in 2012 und 2013 sowie 126.666,67 € in 2014.

⁵² Das Gericht ist davon überzeugt, dass die Darbietungen in der B... Arena (Sport, Musik etc.) im Vordergrund standen und deshalb der Individualwert für Logengäste mit den frei zugänglichen Kartenpreisen korrelierte. Das Gericht geht zudem davon aus, dass der jeweils von der B... Arena angesetzt Einzelkartenpreis aus der Preiskategorie 1 (PK1) heranzuziehen ist. Nur die Berücksichtigung der so ermittelten "Platzwerte" je Veranstaltung berücksichtigt auch hinreichend, dass weniger attraktive Veranstaltungen (bspw. Sportereignisse mit weniger bedeutenden Gegnern) i.d.R. weniger besucht/nachgefragt sind und damit einen geringeren Unterhaltungs- und somit Zuwendungswert haben. Dem Gericht wurden von der Klägerin die einzelnen Kartenpreise (PK1) zur Verfügung gestellt. Lediglich für zwei Veranstaltungen konnte den vorgelegten Eventkalendern kein Kartenpreis entnommen werden (Nr. 517: ...; Nr. 587: ...). Das Gericht hat für die weiteren Kalkulationen hierfür 15 € (üblicher Kinokartenpreis) sowie 50 € (gehobene Sportveranstaltung) angenommen. Ausweislich der vorgelegten Unterlagen ergeben sich damit folgende Einzelveranstaltungen mit folgenden Teilnehmern und Werten:

⁵³ 2012

⁵⁴ Nr.

⁵⁵ Titel

⁵⁶ Mitarb.

⁵⁷ Kund.

⁵⁸ Leer

⁵⁹ PK 1

⁶⁰ 2013

⁶¹ Nr.

⁶² Titel

⁶³ Mitarb.

⁶⁴ Kund.

⁶⁵ Leer

⁶⁶ PK 1

⁶⁷ 2014

⁶⁸ Nr.

⁶⁹ Titel

⁷⁰ Mitarb.

⁷¹ Kund.

⁷² Leer

⁷³ PK 1

⁷⁴ Das Gericht ist zudem davon überzeugt, dass allein die Möglichkeit in einer abgeschirmten Loge mit individueller Betreuung (Einlass, Garderobe) sowie der Möglichkeit der Bewirtung "am Platz" einen weiteren Annehmlichkeits-Aufschlag auf den Kartenpreis PK1 von schätzungsweise 5 € je Platz zulässt. Damit ergeben sich aus der Multiplikation der tatsächlich genutzten Plätze in der VIP-Loge mit dem um 5 € erhöhten Kartenpreis PK1 abstrakte Platzwerte für die Veranstaltungen von insgesamt 122.343,88 € (2012), 114.467,94 € (2013) sowie 120.328,50 € (2014).

⁷⁵ Von diesen Beträgen sind zunächst die Platzwerte für nicht genutzte Plätze abzuziehen, mithin die Platzwerte für Veranstaltungen, in denen es zu gar keinen Teilnehmern kam sowie für die Plätze, die - ausgehend von einer Kapazität von 12 Plätzen - unbesetzt blieben. Dem Beklagten ist nicht darin zu folgen, dass die Werte der Leerplätze den Wert der genutzten Plätze abermals erhöht haben, weil der Logenbesuch mit weniger Teilnehmern einen höheren Unterhaltungs- und damit Zuwendungswert hat. Tatsächlich bestimmt im überwiegenden Maße die Art der Veranstaltung in der Halle selbst den Zuwendungswert. Zu berücksichtigen sind damit (Multiplikation der Leerplätze mit dem Kartenpreis PK1) folgende Beträge für Leerplätze: 22.141,16 € (2012), 30.915,95 € (2013) und 18.316,70 € (2014).

⁷⁶ Nicht Teil der Aufwendungen für die Zuwendungen sind zudem die Platzwerte, die auf Mitarbeiter entfielen, die aus überwiegendem betrieblichen Interesse teilnahmen. Das Gericht schätzt diesen Anteil auf jeweils 0,5 Mitarbeiter je Veranstaltung (halber Platzwert), soweit in einer Veranstaltung tatsächlich Kunden zugegen waren. Der Wert von 0,5 ergibt sich schätzungsweise daraus, dass die Mitarbeiter - auch nach der Darstellung der Klägerin - hauptsächlich vor und nach der Veranstaltung betrieblich eingesetzt wurden, während einer Veranstaltung aber die Aufmerksamkeit der Kunden hauptsächlich auf die Veranstaltung in der B... Arena gerichtet gewesen war. Dem Vergleich mit dem Service- bzw. Sicherheitspersonal ist ebenfalls nur eingeschränkt zu folgen, denn selbst wenn die Mitarbeiter Bestellungen koordiniert haben, traten sie nur als "Bindeglied" zwischen die eigenen Kunden und das Personal der B... Arena, bspw. durch heranzurufen eines Kellners. Soweit bei 14 Veranstaltungen keine Kunden als Teilnehmer vermerkt waren, aber Mitarbeiter, fehlt es offenkundig an einem überwiegenden betrieblichen Interesse. Gegen die Berücksichtigung eines höheren Anteils, der auf überwiegendes eigenbetriebliches Interesse der Klägerin entfallen sein kann, spricht bereits, dass es insgesamt 37 Veranstaltungen gab, an denen mehr Mitarbeiter als Kunden teilnahmen und insgesamt an 259 von 374 (ca. 69 %) mehr als ein Mitarbeiter teilgenommen hatte. Der Fall der Abordnung durch den Arbeitgeber gegen den Willen des Mitarbeiters würde aber nur naheliegen, wenn jeweils nur ein Mitarbeiter vor Ort gewesen war; dies betraf aber nur 45 Veranstaltungen. Zudem entspricht es der Lebenswirklichkeit, dass bspw. Werbemaßnahmen, Verkaufsgespräche oder sonstige Kontaktpflege zwischen Mitarbeitern und Kunden vor und nach der Veranstaltung in der Loge stattfinden, da auch die Kunden ein Interesse an der Veranstaltung haben und dem Sportereignis bzw. dem Künstler folgen wollen. Damit ergibt sich im Umkehrschluss auch für "abgeordnete" Mitarbeiter ein zumindest teilweiser Zuwendungswert für die Veranstaltung. Zu berücksichtigen sind damit (Hälfte der Multiplikation der um 5 € erhöhten Kartenpreise PK1) folgende Beträge für betrieblich veranlasste Mitarbeiter vor Ort: 3.554,25 € (2012), 3.314,21 € (2013) und 3.320,18 € (2014).

⁷⁷ Auf Zuwendungen an Mitarbeiter (§ 37b Abs. 2 EStG) entfielen damit Platzwerte von 18.815,24 € (2012), 19.654,84 € (2013) und 24.250,28 € (2014) und auf Kunden (§ 37b Abs. 1 EStG) Platzwerte von 77.833,24 € (2012), 60.582,94 € (2013) und 74.441,35 € (2014). Damit ergibt sich folgende Verteilung der Platzwerte für die Streitjahre:

⁷⁸ 2012

⁷⁹ 2013

⁸⁰ 2014

⁸¹ Wert der Leerplätze 22.141,16 € 30.915,95 € 18.316,70 €

⁸² Mitarbeiter (überwiegend

⁸³ betriebliche Veranlassung) 3.554,25 € 3.314,21 € 3.320,18 €

⁸⁴ Kunden (§ 37b Abs. 1) 77.833,24 € 60.582,94 € 74.441,35 €

⁸⁵ Mitarbeiter (§ 37b Abs. 2) 18.815,24 € 19.654,84 € 24.250,28 €

⁸⁶ Summe Platzwerte 122.343,88 € 114.467,94 € 120.328,50 €

⁸⁷ Hieraus ist der prozentuale Anteil der zu berücksichtigenden tatsächlichen Aufwendungen wie folgt abzuleiten:

⁸⁸ 2012

⁸⁹ 2013

⁹⁰ 2014

⁹¹ Leerplätze 18,10 % 27,01 % 15,22 %

⁹² Mitarbeiter (überwiegend

⁹³ betriebliche Veranlassung) 2,91 % 2,90 % 2,76 %

⁹⁴ Kunden (§ 37b Abs. 1) 63,62 % 52,93 % 61,87 %

⁹⁵ Mitarbeiter (§ 37b Abs. 2) 15,38 % 17,17 % 20,15 %

⁹⁶ Summe 100,00 % 100,00 % 100,00 %

⁹⁷ Auf Zuwendungen an Mitarbeiter entfielen von den gesamten Aufwendungen der Klägerin für die VIP-Loge damit:

⁹⁸ 2012

⁹⁹ 2013

¹⁰⁰ 2014

¹⁰¹ Aufwand (netto) 130.000,00 € 130.000,00 € 126.666,67 €

¹⁰² Anteil Mitarbeiter 15,38 % 17,17 % 20,15 %

¹⁰³ Anteil in € (netto) 19.992,67 € 22.321,79 € 25.527,63 €

¹⁰⁴ Bruttobetrag 23.791,27 € 26.562,93 € 30.377,88 €

¹⁰⁵ Auf die Kunden entfielen von den gesamten Aufwendungen der Klägerin für die VIP-Loge damit:

¹⁰⁶ 2012

¹⁰⁷ 2013

¹⁰⁸ 2014

¹⁰⁹ Aufwand (netto) 130.000,00 € 130.000,00 € 126.666,67 €

¹¹⁰ Anteil Kunden 63,62 % 52,93 % 61,87 %

¹¹¹ Anteil in € (netto) 82.703,94 € 68.803,39 € 78.362,47 €

¹¹² Das Verständnis von § 37b Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 EStG der "betrieblich veranlassten Zuwendung" in Zusammenschau mit der Bemessungsgrundlage "Aufwendungen des Steuerpflichtigen" erfordert nach Auffassung des Senats eine weitere Aufteilung dieser Aufwendungen, denn die Klägerin hatte die VIP-Loge angemietet, um mehrere betriebliche Zwecke zu verfolgen, nämlich werbend auf ihre Kunden zuzugehen und zugleich entsprechende Zuwendungen an die Kunden zu erbringen. Das Gericht berücksichtigt allerdings bei der Schätzung, dass eine klare Unterscheidung zwischen Werbe- und Zuwendungsaufwand gerade nicht möglich ist, denn die Tatsache der Zuwendung selbst hat einen Werbewert, so wie auch die Bewirtung und sonstige Geschenke immer zugleich einen Werbewert haben, weil sich die bewirteten, beschenkten oder - im Streitfall - in der VIP-Loge empfangenen Personen positiv an diese Maßnahme erinnern und entsprechend die Klägerin zukünftig wohlwollender betrachten, insbesondere bei Bezug von Waren und Dienstleistungen. Entgegen der Auffassung des Berichterstatters den Wert der Werbung nur mit 25 % abzuziehen, hält der Senat einen Anteil von 40 % für angemessen, denn auch aus Sicht der Kunden ist beim Besuch einer Loge klar, dass der Anbieter damit eine Werbeleistung erbringt. Das Gericht orientiert sich hierbei ausdrücklich an der Aufteilung des BMF-Logenerlasses, der selbst einen Werbewert von 40 % unterstellt. Der Bewirtungsanteil (30 %) ist hierbei nicht weiter aufzuteilen - so wie es die Klägerin begehrt - denn wenn keine Bewirtungsleistungen im Gesamtaufwand enthalten waren, wäre auch dieser Anteil nur abzuziehen. Der Beklagte hat auch selbst keine sachlichen Erwägungen für die Verteilung 25 % : 75 % vorgetragen, außer dass er an den Erlass der Senatsverwaltung gebunden sei.

¹¹³ d) Damit ergibt sich folgende Bemessungsgrundlage für § 37b Abs. 1 EStG:

¹¹⁴ 2012

¹¹⁵ 2013

¹¹⁶ 2014

¹¹⁷ Aufwandsanteil in € (s.o.) 82.703,94 € 68.803,39 € 78.362,47 €

¹¹⁸ davon 40 % Werbeaufwand ./ 33.081,58 € ./ 27.521,36 € ./ 31.344,99 €

¹¹⁹ bleibt Zuwendungswert (netto) 49.622,37 € 41.282,03 € 47.017,48 €

¹²⁰ Bruttobetrag 59.050,61 € 49.125,62 € 55.950,80 €

¹²¹ Damit ergibt sich eine rechtmäßige pauschale Lohnsteuer nach § 37b EStG insgesamt wie folgt:

¹²² 2012

¹²³ 2013

¹²⁴ 2014

¹²⁵ Bemessung § 37b Abs. 1 23.791,27 € 26.562,93 € 30.377,88 €

¹²⁶ Bemessung § 37b Abs. 2 59.050,61 € 49.125,62 € 55.950,80 €

¹²⁷ Summe 82.841,89 € 75.688,55 € 86.328,68 €

¹²⁸ x 30 % Lohnsteuer 24.852,57 € 22.706,56 € 25.898,60 €

¹²⁹ bisher festgesetzt 38.462,26 € 38.462,28 € 37.476,07 €

¹³⁰ Minderung ./ 13.609,69 € ./ 15.755,72 € ./ 11.577,47 €

¹³¹ Die durch das Gericht ermittelte Lohnsteuer liegt in allen Streitjahren auch über dem Betrag der ursprünglichen Anmeldung. Damit ist der Nachforderungsbescheid insgesamt zu ändern und nicht teilweise aufzuheben. Die tenorierte Änderung der nachzufordernden Lohnsteuer führt auch zu einer Folgeminderung der pauschalen Kirchensteuer und des Solidaritätszuschlags (Folgebescheid).

¹³² III. Das Gericht hat die Revision wegen grundsätzlicher Bedeutung zugelassen. Der BFH hat die Regelung dem Grunde nach für verfassungsgemäß gehalten (BFH, Urteil vom 04. Juli 2020, [VI R 4/19](#), BFH/NV 2021, 302). Hinsichtlich der zu berücksichtigenden Aufwendungen hat der BFH zugleich entschieden, dass es für die Einbeziehung von Aufwendungen in die Bemessungsgrundlage nach § 37b Abs. 1 Satz 2 EStG nicht darauf ankomme, ob die betreffenden Aufwendungen, sofern sie der zu bewertenden Zuwendung direkt zurechenbar sind, ihrerseits (isoliert betrachtet) zu Vorteilen des Zuwendungsempfängers führen würden, weil die Bemessungsgrundlage bei § 37b EStG gerade von der Bemessung nach § 8 Abs. 2 EStG abweicht (BFH, a.a.O.). Dies bezogen auf den Streitfall könnte auch bedeuten, dass eine Aufteilung - wie ihn auch der BMF-Erlass zu VIP-Logen vorsieht - überhaupt nicht in Betracht kommt. Auch in der Literatur wird die Aufteilung durch den VIP-Logen-Erlass für zweifelhaft gehalten (so ausdrücklich Loschelder in Schmidt, 40. Aufl. 2021, § 37b EStG Rn. 7).

¹³³ IV. Die Kostenentscheidung folgt aus § 136 Abs. 1 FGO. Die Klägerin hat i.E. eine Minderung der pauschalen Lohnsteuer auf den angemeldeten Betrag begehrt (57.094,55 €), mithin um 57.306,06 € (114.400,61 € abzgl. 57.094,55 €). Obsiegt hat die Klägerin in Höhe einer Minderung von 40.942,87 €; dies entspricht 71 % (71,44 %). Die Klägerin hat damit die Kosten des Verfahrens zu 29 % und der Beklagte zu 71 % zu tragen.