

Urteil vom 28. April 2020, VI R 41/17

Unrichtige Rechtsbehelfsbelehrung bei fehlendem Hinweis auf Möglichkeit der Einspruchseinlegung per E-Mail - Berechnung der 110 €-Freigrenze bei Betriebsveranstaltungen

ECLI:DE:BFH:2020:U.280420.VIR41.17.0

BFH VI. Senat

ESTG § 8 Abs 2 S 1 , ESTG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1a , AO § 355 , AO § 356 Abs 1 , AO § 357 Abs 1 S 1 , AO § 357 Abs 2 S 4 , ESTG § 8 Abs 2 S 1 , ESTG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1a , AO § 356 Abs 2 S 1 , ESTG VZ 2008 , ESTG VZ 2011

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 04. Mai 2017, Az: 3 K 3046/14

Leitsätze

1. Weist die Rechtsbehelfsbelehrung entgegen dem Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO i.d.F. des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25.07.2013 nicht auf die Möglichkeit der elektronischen Einreichung des Einspruchs hin, ist die Rechtsbehelfsbelehrung unrichtig i.S. des § 356 Abs. 2 AO. Die Einspruchsfrist beträgt dann ein Jahr.
2. Bei der Ermittlung, ob die 110 €-Freigrenze überschritten ist und deshalb Leistungen eines Arbeitgebers aus Anlass einer Betriebsveranstaltung als Arbeitslohn zu werten sind, kommt die Aufteilung der Gesamtkosten auf Personen, die mit der Durchführung der Veranstaltung betraut sind und nicht der Belegschaft angehören, nicht in Betracht.
3. Aufwendungen des Arbeitgebers für diesen Personenkreis können jedoch die Gesamtkosten der Betriebsveranstaltung vermindern.

Tenor

Auf die Revision des Beklagten wird das Urteil des Finanzgerichts Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, vom 04.05.2017 - 3 K 3046/14 aufgehoben.

Die Sache wird an das Finanzgericht Baden-Württemberg, Außensenate Freiburg, zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung zurückverwiesen.

Diesem wird die Entscheidung über die Kosten des Verfahrens übertragen.

Tatbestand

- I. Die Beteiligten streiten um die materielle Rechtmäßigkeit eines (unter Umständen verspätet) angefochtenen Lohnsteuernachforderungsbescheids.
- Im Juli/August 2013 führte das zuständige Prüfungsfinanzamt bei der Klägerin und Revisionsbeklagten (Klägerin) eine Lohnsteuer-Außenprüfung durch. Auf der Grundlage des Prüfungsberichts erließ der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) den streitgegenständlichen Nachforderungsbescheid vom 29.10.2013. Mit diesem Bescheid forderte das FA von der Klägerin für die Jahre 2008 bis 2011 Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer nach und hob zugleich den Vorbehalt der Nachprüfung auf. Der Nachforderungsbescheid war mit einer Rechtsbehelfsbelehrung versehen. Diese enthielt keinen Hinweis auf die Möglichkeit, den Einspruch elektronisch einzureichen.
- Gegen den Lohnsteuernachforderungsbescheid legte die Klägerin mit Schreiben vom 28.11.2013 Einspruch beim FA Y ein. Am 06.12.2013 ging das vom FA Y weitergeleitete Schreiben beim (zuständigen) FA ein.
- Mit Einspruchsentscheidung vom 14.08.2014 verwarf das FA den Einspruch der Klägerin als unzulässig. Der Einspruch sei verfristet. Wiedereinsetzung in den vorigen Stand könne wegen der schuldhaften Fehladressierung des Einspruchsschreibens nicht gewährt werden.
- Das Finanzgericht (FG) gab der daraufhin erhobenen Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2017, 1561 veröffentlichten Gründen statt. Die Klägerin habe die Einspruchsfrist des § 355 Abs. 1 der Abgabenordnung (AO) gewahrt. Nach § 357 Abs. 2 Satz 4 AO sei die Anbringung bei einer anderen Behörde --hier dem FA Y-- unschädlich, wenn der Einspruch vor Ablauf der Einspruchsfrist der zuständigen Behörde übermittelt werde. Davon sei vorliegend auszugehen. Denn übermittelt i.S. des § 357 Abs. 2 Satz 4 AO werde ein Einspruch bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Übermittlungshandlung (Absenden durch das unzuständige FA an das zuständige FA). Der Klage sei auch in der Sache stattzugeben. Bezüglich des Mitarbeiterfests 2008 bestehe zwischen

den Beteiligten Einigkeit darüber, dass die Lohnsteuernachforderung (in Höhe von 15.974,11 €) materiell rechtswidrig sei. Die Nachforderung der Lohnsteuer im Hinblick auf das Mitarbeiterfest 2011 sei ebenfalls rechtswidrig. Das FG sei davon überzeugt, dass bei der Aufteilung der Gesamtkosten des Mitarbeiterfests von mindestens 596 Personen auszugehen sei mit der Folge, dass die Freigrenze von 110 € nicht überschritten sei.

- Mit der Revision rügt das FA die Verletzung materiellen Rechts.
- Es beantragt, das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 04.05.2017 - 3 K 3046/14 aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- Die Klägerin beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

- II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Rechtssache an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--). Das FG hat zwar im Ergebnis zu Recht entschieden, dass die Klägerin die Einspruchsfrist gewahrt hat (unter 1.) und der angefochtene Lohnsteuernachforderungsbescheid betreffend das Mitarbeiterfest 2008 (unter 2.) rechtswidrig ist. Ob das FG aber zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Lohnsteuernachforderungsbescheid auch hinsichtlich des Mitarbeiterfests 2011 rechtswidrig ist, kann der erkennende Senat infolge fehlender Feststellungen nicht abschließend überprüfen (unter 3.).
- 1. Die Klägerin hat den auf den 28.11.2013 datierten Einspruch nicht verspätet, sondern innerhalb der Einspruchsfrist eingelegt. Hiervon ist das FG im Ergebnis zutreffend ausgegangen. Dabei kann der erkennende Senat dahinstehen lassen, ob er der Rechtsauffassung des FG folgen könnte, wonach ein Einspruch bereits im Zeitpunkt der Vornahme der Übermittlungshandlung (Absenden durch das unzuständige FA an das zuständige FA) und nicht erst im Zeitpunkt des Übermittlungserfolgs (Eingang beim zuständigen FA) i.S. des § 357 Abs. 2 Satz 4 AO übermittelt wird. Denn vorliegend beträgt die Einspruchsfrist ein Jahr.
- a) Nach § 355 Abs. 1 Satz 1 AO ist der Einspruch innerhalb eines Monats nach Bekanntgabe des Verwaltungsakts einzulegen. Ein schriftlicher Verwaltungsakt, der durch die Post übermittelt wird, gilt nach § 122 Abs. 2 AO bei einer Übermittlung im Inland am dritten Tage nach der Aufgabe zur Post als bekannt gegeben (Nr. 1), außer wenn er nicht oder zu einem späteren Zeitpunkt zugegangen ist; im Zweifel hat die Behörde den Zugang des Verwaltungsakts und den Zeitpunkt des Zugangs nachzuweisen.
- b) Der Einspruch ist gemäß § 357 Abs. 1 Satz 1 AO --in der ab dem 01.08.2013 gültigen Fassung des Gesetzes zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25.07.2013 (BGBl I 2013, 2749)-- schriftlich oder elektronisch einzureichen oder zur Niederschrift zu erklären. Er ist bei der Behörde anzubringen, deren Verwaltungsakt angefochten wird oder bei der ein Antrag auf Erlass eines Verwaltungsakts gestellt worden ist (§ 357 Abs. 2 Satz 1 AO). Die schriftliche oder elektronische Anbringung bei einer anderen Behörde ist nach § 357 Abs. 2 Satz 4 AO unschädlich, wenn der Einspruch vor Ablauf der Einspruchsfrist einer der Behörden übermittelt wird, bei der er nach den Sätzen 1 bis 3 angebracht werden kann.
- c) Die Monatsfrist für die Einspruchseinlegung beginnt nach § 356 Abs. 1 AO nur, wenn der Beteiligte über den Einspruch und die Finanzbehörde, bei der er einzulegen ist, deren Sitz und die einzuhaltende Frist in der für den Verwaltungsakt verwendeten Form belehrt worden ist. Ist die Belehrung unterblieben oder unrichtig erteilt, so ist die Einlegung des Einspruchs nur binnen eines Jahres seit Bekanntgabe des Verwaltungsakts zulässig, es sei denn, dass die Einlegung vor Ablauf der Jahresfrist infolge höherer Gewalt unmöglich war oder schriftlich oder elektronisch darüber belehrt wurde, dass ein Einspruch nicht gegeben sei (§ 356 Abs. 2 Satz 1 AO).
- d) Nach diesen Grundsätzen und den bindenden Feststellungen des FG (§ 118 Abs. 2 FGO) ist der Einspruch von der Klägerin fristgerecht eingelegt worden. Die Klägerin konnte den Einspruch gemäß § 356 Abs. 2 Satz 1 AO fristwährend binnen eines Jahres seit der Bekanntgabe des Lohnsteuernachforderungsbescheids einlegen. Unstreitig ist der vom unzuständigen FA Y weitergeleitete Einspruch bei dem --nach § 357 Abs. 2 Satz 1 AO zuständigen-- FA innerhalb der Jahresfrist eingegangen.
- Vorliegend galt die Jahresfrist, da die dem streitigen Lohnsteuernachforderungsbescheid beigefügte Rechtsbehelfsbelehrung i.S. von § 356 Abs. 2 Satz 1 AO unrichtig erteilt worden ist. Sie

weist entgegen dem Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO nicht auf die Möglichkeit der elektronischen Einreichung des Einspruchs hin.

□ aa) Nach der Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) ist eine Rechtsbehelfsbelehrung erst dann unrichtig, wenn sie in wesentlichen Aussagen unzutreffend oder derart unvollständig oder missverständlich gefasst ist, dass hierdurch --bei objektiver Betrachtung-- die Möglichkeit zur Fristwahrung gefährdet erscheint (z.B. Senatsbeschluss vom 28.04.2015 - VI R 65/13, Rz 15, m.w.N.). Eine Belehrung, die hinsichtlich der Form der Einlegung des Rechtsbehelfs nur den (unvollständigen) Wortlaut des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO (vollständig) wiedergibt, ist aber noch vollständig und richtig (BFH-Urteil vom 20.11.2013 - X R 2/12, BFHE 243, 158, BStBl II 2014, 236, Rz 15 ff.).

□ bb) Demgemäß musste eine Rechtsbehelfsbelehrung, wenn sie vor der zum 01.08.2013 in Kraft getretenen Neufassung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO ergangen ist, keinen Hinweis auf die Möglichkeit einer elektronischen Einspruchseinlegung enthalten (vgl. BFH-Urteil vom 05.03.2014 - VIII R 51/12, Rz 25, 26, zur Klageerhebung auf elektronischem Weg). Nach Änderung des § 357 Abs. 1 Satz 1 AO durch das Gesetz zur Förderung der elektronischen Verwaltung sowie zur Änderung weiterer Vorschriften vom 25.07.2013 (BGBl I 2013, 2749) zum 01.08.2013 ist der Hinweis hingegen nicht länger entbehrlich, da die Möglichkeit, den Einspruch elektronisch einzureichen, nun ausdrücklich im Gesetz genannt ist (Schleswig-Holsteinisches FG, Urteil vom 21.06.2017 - 5 K 7/16, EFG 2017, 1405, Rz 26; Szymczak in: AO - eKommentar, § 356 Rz 8; Klein/Rätke, AO, 14. Aufl., § 356 Rz 12; Siegers in Hübschmann/Hepp/Spitaler, § 356 AO Rz 33, m.w.N.; wohl auch Seer in Tipke/Kruse, Abgabenordnung, Finanzgerichtsordnung, § 356 AO Rz 7 a.E.; a.A. FG Hamburg, Urteil vom 19.05.2016 - 2 K 138/15, Deutsches Steuerrecht/Entscheidungsdienst 2017, 1126, Rz 29 ff.; Werth in Gosch, AO § 356 Rz 15).

□ 2. Der (fristgerecht) angefochtene Lohnsteuernachforderungsbescheid ist, soweit er die Nachforderung in Höhe von 15.974,11 € für das Mitarbeiterfest anlässlich der 100-Jahr-Feier im Jahr 2008 betrifft, rechtswidrig. Die Zuwendungen der Klägerin aus Anlass dieser Betriebsveranstaltung haben die Freigrenze in Höhe von 110 € je teilnehmenden Arbeitnehmer nicht überschritten. Hierüber besteht zwischen den Beteiligten zu Recht kein Streit mehr. Der Senat sieht deshalb insoweit von weiteren Ausführungen ab.

□ 3. Der erkennende Senat kann allerdings auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen der Vorinstanz nicht abschließend prüfen, ob das FG zu Recht davon ausgegangen ist, dass der Lohnsteuernachforderungsbescheid auch betreffend das Mitarbeiterfest 2011 rechtswidrig ist.

□ a) Das FG ist zunächst zutreffend davon ausgegangen, dass sich die Bewertung der Leistungen des Arbeitgebers anlässlich von Betriebsveranstaltungen nach § 8 Abs. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) bestimmt. Bei diesem Wert, der im Schätzungsweg ermittelt werden kann, handelt es sich um den Betrag, den ein Fremder unter gewöhnlichen Verhältnissen für Güter gleicher Art im freien Verkehr aufwenden muss (Senatsurteile vom 16.05.2013 - VI R 7/11, BFHE 241, 525, BStBl II 2015, 189, Rz 21, und VI R 94/10, BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz 19). Insoweit ist es grundsätzlich nicht zu beanstanden, den Wert der den Arbeitnehmern anlässlich einer Betriebsveranstaltung zugewandten Leistungen anhand der Kosten zu schätzen, die der Arbeitgeber dafür seinerseits aufgewendet hat. Diese sind --soweit nicht individualisierbar-- zu gleichen Teilen auf sämtliche Teilnehmer und damit auch auf Familienangehörige und Gäste, die den Arbeitnehmer bei der Betriebsveranstaltung begleitet haben, aufzuteilen. Die genannte Freigrenze gilt auch in diesem Fall je Teilnehmer. Der auf die Familienangehörigen und Gäste entfallende Aufwand wird aber den Arbeitnehmern bei der Berechnung, ob die Freigrenze überschritten ist, nicht zugerechnet (Senatsurteil in BFHE 241, 525, BStBl II 2015, 189, Rz 21).

□ b) Ebenfalls zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass in die Schätzungsgrundlage zur Bemessung des dem Arbeitnehmer zugewandten Vorteils nur solche Kosten des Arbeitgebers einzubeziehen sind, die geeignet sind, beim Arbeitnehmer einen geldwerten Vorteil auszulösen. Nur wenn der Arbeitnehmer objektiv bereichert ist, kann Arbeitslohn vorliegen (Senatsurteil vom 06.06.2018 - VI R 32/16, BFHE 261, 516, BStBl II 2018, 764, Rz 16). Zu einer objektiven Bereicherung führen im Rahmen von Betriebsveranstaltungen typischerweise nur solche Leistungen, die die teilnehmenden Arbeitnehmer unmittelbar konsumieren können, also vor allem Speisen, Getränke und Musikdarbietungen. Aufwendungen des Arbeitgebers, die die Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung selbst betreffen, etwa Mietkosten und Kosten für die organisatorischen Tätigkeiten eines Eventveranstalters, bewirken bei den Teilnehmern dagegen keinen unmittelbaren Wertzugang; sie bleiben daher bei der angesprochenen Gesamtkostenermittlung grundsätzlich außer Betracht (Senatsurteile vom 12.12.2012 - VI R 79/10, BFHE 240, 44, Rz 24, und in BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz 20). Entsprechendes gilt für von der Klägerin verauslagte Reiseaufwendungen.

Denn die Teilnahme an einer Betriebsveranstaltung ist beruflich veranlasst, so dass es sich insoweit um steuerfreien Werbungskostenersatz gemäß § 3 Nr. 16 EStG handelt (Senatsurteil in BFHE 241, 519, BStBl II 2015, 186, Rz 26).

□ c) Nach diesen --bis einschließlich Veranlagungszeitraum 2014-- geltenden Grundsätzen kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben und ist daher aufzuheben.

□ (1) Das FG hat vorliegend den Wert der den Arbeitnehmern anlässlich des Mitarbeiterfests 2011 zugewandten Leistungen fehlerhaft berechnet. Denn es hat bei der Berechnung, ob die 110 €-Freigrenze überschritten ist, die Gesamtkosten der Klägerin nicht auf die --nach seiner Überzeugung-- bei der Veranstaltung anwesenden 592 Mitarbeiter der Klägerin und eines verbundenen Unternehmens aufgeteilt, sondern den Teilnehmerkreis rechtsfehlerhaft um vier Personen aus dem Kreis der weiteren Anwesenden (wie etwa Künstler, Eventmanager, Fotograf, Busfahrer u.a.) erweitert.

□ Entgegen der Auffassung des FG sind diese beispielhaft aufgezählten Personen bei der Aufteilung der Gesamtkosten nicht als Teilnehmer zu berücksichtigen. Bei ihnen handelte es sich weder um Mitarbeiter der Klägerin noch um berücksichtigungsfähige Begleitpersonen oder Gäste, denen die Klägerin anlässlich der streitigen Betriebsveranstaltung auf dem individuellen Dienstverhältnis gründende Vorteile zugewendet hat. Diese Personen nahmen --jedenfalls wenn sie nicht der Belegschaft zugehören-- an der Betriebsveranstaltung nicht teil, sondern waren als Dritte mit der Durchführung der Veranstaltung betraut. Sie sind nicht Empfänger der im Rahmen der Betriebsveranstaltung durch den Arbeitgeber überbrachten (Sach-)Leistungen. Zuwendungen des Arbeitgebers an diesen Personenkreis sind nicht durch das Dienstverhältnis, sondern durch andere Rechtsverhältnisse veranlasst. Sie können daher nicht zu Arbeitslohn führen. Da das FG aufgrund des fehlerhaften Aufteilungsmaßstabs zu Unrecht vom Unterschreiten der Freigrenze ausgegangen ist, kann die Vorentscheidung keinen Bestand haben und ist daher aufzuheben.

□ (2) Der Senat kann in der Sache nicht selbst entscheiden. Denn vorliegend ist aufgrund der Feststellungen des FG nicht ersichtlich, ob die Gesamtkosten für das Mitarbeiterfest 2011 Kosten der Klägerin umfassen, die nicht geeignet sind, bei den teilnehmenden Arbeitnehmern einen geldwerten Vorteil auszulösen.

□ (3) Im zweiten Rechtsgang hat das FG deshalb zu prüfen, wie viele Personen tatsächlich in welcher Funktion an dem Mitarbeiterfest der Klägerin im Jahr 2011 teilgenommen haben, und den Teilnehmerkreis belastbar zu quantifizieren. Zudem hat es die Gesamtkosten der Klägerin für diese Betriebsveranstaltung in den Blick zu nehmen und um sämtliche Aufwendungen, die nur dem äußeren Rahmen dienten und daher bei den Teilnehmern der Betriebsveranstaltung keinen unmittelbaren Wertzugang bewirkten, zu bereinigen. Hierzu besteht zumindest betreffend die Bewirtungskosten für die Personen, die mit der Ausgestaltung der Betriebsveranstaltung befasst waren, und die von der Klägerin getragenen Reisekosten anlässlich der Betriebsveranstaltung Anlass. Denn insoweit bereichern Aufwendungen des Arbeitgebers die teilnehmenden Mitarbeiter nach den vorgenannten Grundsätzen nicht. Allein der Umstand, dass die Gesamtkosten zwischen den Beteiligten unstrittig sind, entbindet das FG hiervon erst dann, wenn sich die Beteiligten auch über die übrigen Rechengrößen für die Berechnung der 110 € - Grenze tatsächlich verständigt haben.

□ 4. Die Übertragung der Kostenentscheidung auf das FG beruht auf § 143 Abs. 2 FGO.