

**Finanzgericht Köln, 11 K 954/04**

---

**Datum:** 15.11.2006  
**Gericht:** Finanzgericht Köln  
**Spruchkörper:** 11. Senat  
**Entscheidungsart:** Urteil  
**Aktenzeichen:** 11 K 954/04

---

**Tenor:** Der Nachforderungsbescheid für Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den Zeitraum 01.07.1998 bis 31.12.2002 vom .....2003 wird unter Aufhebung der hierzu ergangenen Einspruchsentscheidung geändert, indem der Nachforderungsbetrag für Lohnsteuer auf 2.264,82 EUR, der Nachforderungsbetrag für Solidaritätszuschlag auf 124,57 EUR, der Nachforderungsbetrag für ev. Kirchensteuer auf 31,71 EUR und der Nachforderungsbetrag für katholische Kirchensteuer auf 126,83 EUR festgesetzt wird.

Der Beklagte trägt die Kosten des Verfahrens.

Die Revision wird zugelassen.

Das Urteil ist wegen der Kostenentscheidung gegen Sicherheitsleistung durch den Kläger in Höhe des Kostenerstattungsanspruchs des Klägers vorläufig vollstreckbar.

---

**Tatbestand**

1

Zwischen den Beteiligten ist streitig, ob die unentgeltliche Verpflegung von Arbeitnehmern im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen bei den Arbeitnehmern zu steuerpflichtigen Einnahmen führt.

2

Unternehmensgegenstand der Klägerin, einer GmbH, ist im Wesentlichen die Produktion und der Vertrieb von ...waren. Sie betreibt insbesondere sog. .... -Shops. Die Klägerin ließ in den Streitjahren sowohl ihre Bezirksleiter, die mehrere ....-Shops betreuen, als auch das Verkaufspersonal regelmäßig durch externe Dozenten in mehrtägigen Seminaren schulen. Die Schulungen wurden regelmäßig in Hotels an einem gut erreichbaren Ort innerhalb eines Vertriebsgebietes durchgeführt. Sie fanden entweder von Montagvormittag bis Mittwochmittag oder von Mittwochmittag bis Freitagnachmittag statt. Im Rahmen dieser Fortbildungsveranstaltungen wurden den Mitarbeitern der Klägerin Mahlzeiten zur Verfügung gestellt, deren Kosten ausschließlich von der Klägerin getragen wurden. Der übliche Endpreis (§ 8 Abs. 2 Satz 1 EStG) für ein Frühstück lag in den Streitjahren bei 7 DM bzw. 3,60 EUR (2002) und für ein Mittagessen bei 23 DM bzw. 11,75 EURO (2002). Die Mitarbeiter der Klägerin, die in den Streitjahren an den Schulungen teilnahmen, waren an den Tagen Montag und Dienstag und an den Tagen Donnerstag und Freitag jeweils mehr als 8 Stunden und weniger als 14 Stunden beruflich unterwegs. Am Mittwoch lag die berufliche Abwesenheit der Arbeitnehmer jeweils unter acht Stunden. Zwischen den

3

Beteiligten besteht in tatsächlicher Hinsicht Einigkeit, dass die Mahlzeiten nicht im ganz überwiegenden Interesse des Arbeitgebers, sondern zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer während einer Dienstreise gereicht wurden und daher grundsätzlich Arbeitslohn darstellen.

Die Arbeitnehmer hatten in Bezug auf die Fortbildungsveranstaltungen gegenüber der Klägerin keinen Anspruch auf Erstattung von Verpflegungsmehraufwendungen. Sie erhielten in den jeweiligen Monaten neben diesen Mahlzeiten von der Klägerin keine weiteren unentgeltlichen (Sach-)Zuwendungen. 4

Die Klägerin behandelte die Übernahme der Verpflegungskosten nicht als steuerpflichtigen Arbeitslohn im Sinne des § 8 Abs. 2 EStG. 5

Für den Lohnzahlungszeitraum 01.07.1998 bis 31.12.2002 fand bei der Klägerin eine Lohnsteuer-Außenprüfung statt. Der Prüfer beurteilte die Kostenübernahme für die Mahlzeiten als Sachbezug im Sinne des § 8 Abs. 2 EStG, der mit dem amtlichen Sachbezugswert anzusetzen sei. Er bezog sich hierbei insbesondere auf R 31 Abs. 8 Nr. 2 Satz 1 Lohnsteuer-Richtlinien (LStR), wonach Mahlzeiten, die zur üblichen Beköstigung der Arbeitnehmer anlässlich oder während einer Dienstreise gewährt würden, mit dem maßgebenden amtlichen Sachbezugswert nach der Sachbezugsverordnung (SachBezV) anzusetzen seien. Ein geldwerter Vorteil sei gemäß R 31 Abs. 8 Nr. 4 LStR in diesen Fällen dann als Arbeitslohn zu erfassen, wenn und soweit der vom Arbeitnehmer gezahlte Preis den maßgebenden Wert der Mahlzeit unterschreite. Zwar sei auf den Sachbezugswert grundsätzlich auch ein zwischen dem Arbeitgeber und dem Arbeitnehmer vereinbartes Entgelt anzurechnen, wenn dieses Entgelt von der steuerfreien Reisekostenvergütung oder vom Nettoarbeitslohn einbehalten werde. Eine fiktive Verrechnung der Sachbezugswerte und Reisekostenvergütungen, auf die der Arbeitnehmer keinen Anspruch habe, sei aber nicht zulässig. 6

Die Klägerin beantragte im Rahmen der Lohnsteuer-Außenprüfung auch in Bezug auf die Mahlzeitgewährung eine Pauschalierung der Lohnsteuer gemäß § 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG. Sie behielt sich lediglich vor, im weiteren Verfahren die Steuerfreiheit der Verpflegung im Hinblick auf § 3 Nr. 16 EStG und § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG geltend zu machen. Die formellen Voraussetzungen für eine Steuerbefreiung nach §§ 3 Nr. 16, 41 EStG sind im Streitfall unstreitig erfüllt. 7

Die Anzahl der Tagungen und Seminare wurde zwischen den Beteiligten einvernehmlich geschätzt (Tz. 2 des Berichtes über die Lohnsteuer-Außenprüfung vom 02.06.2003). Dabei gingen sie übereinstimmend von folgendem Sachverhalt aus: 8

In allen Streitjahren nahmen 20 Mitarbeiter der Klägerin jeweils einmal im Jahr an einem Fortbildungslehrgang teil, der von Montagvormittag bis Mittwochmittag dauerte. Weitere 20 Mitarbeiter besuchten einmal jährlich eine Schulungsveranstaltung von Mittwochmittag bis Freitagnachmittag. Die 20 Mitarbeiter, die an den Schulungen von Montag bis Mittwoch teilnahmen, erhielten dreimal Frühstück (Montag bis Mittwoch) und zweimal Mittagessen (Montag und Dienstag). Bei den Veranstaltungen, die am Mittwochmittag anfangen, erhielten die Arbeitnehmer der Klägerin am Donnerstag und Freitag jeweils ein Frühstück und ein Mittagessen. 9

Die Nachversteuerung nach § 40 Abs. 1 Nr. 2 EStG sollte einvernehmlich mit einem Nettopauschsteuersatz von 50 % erfolgen. 10

Im Einzelnen ermittelten sich die Nachforderungsbeträge für den streitigen Lohnzahlungszeitraum danach wie folgt: 11

Kj	Betrag	Steuersatz	Lohnst.	SolZ	ev. KiSt	rk. KiSt
			159,79			

07-12/98	319,58 DM	50 %	DM	8,79 DM	2.24 DM	8,95 DM	
1999	639,17 DM	50 %	319,58 DM	17,58 DM	4,47 DM	17,90 DM	
2000	648,55 DM	50 %	324,28 DM	17,84 DM	4,54 DM	18,16 DM	
2001	655,59 DM	50 %	327,80 DM	18,03 DM	4,59 DM	18,36 DM	
	<b>2.262,90 DM</b>		<b>1.131,45 DM</b>	<b>62,23 DM</b>	<b>15,84 DM</b>	<b>63,36 DM</b>	12
98-01	1.157,00 EUR		578,50 EUR	31,82 EUR	8,10 EUR	32,40 EUR	
2002	341,00 EUR	50 %	170,40 EUR	9,37 EUR	2,39 EUR	9,54 EUR	
Nachforderung	<b>gesamt :</b>		<b>748,90 EUR</b>	<b>41,19 EUR</b>	<b>10,49 EUR</b>	<b>41,94 EUR</b>	

Der Beklagte folgte der Lohnsteuer-Außenprüfung und erließ am .....2003 einen entsprechenden Nachforderungsbescheid über Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer, in dem für den streitigen Lohnzahlungszeitraum u. a. die o.g. Lohnsteuer (748,90 EURO), ev. Kirchensteuer (10,49 EURO), rk. Kirchensteuer (41,94 EURO) und der Solidaritätszuschlag in Höhe von 41,19 EURO enthalten sind.

13

Die Klägerin legte gegen den Nachforderungsbescheid Einspruch ein. Sie machte geltend, dass die den Arbeitnehmern kostenlos zur Verfügung gestellten Mahlzeiten gemäß § 3 Nr. 16 EStG ebenso wie entsprechende Geldzahlungen steuerfrei bleiben müssten. § 3 Nr. 16 EStG sei nicht auf Geldzahlungen beschränkt. Es mache wirtschaftlich keinen Unterschied, in welcher Form einem Steuerpflichtigen Einkünfte zufließen bzw. Aufwendungen erstattet würden. Dementsprechend habe auch der BFH mit Urteil vom 04.08.1994 (VI R 61/92, BStBl II 1995, 59) die unentgeltliche Verpflegung anlässlich einer Dienstreise unter den Voraussetzungen des § 3 Nr. 16 EStG als steuerfrei bezeichnet. Eine Sonderregelung für Sachleistungen hätte der Gesetzgeber in § 3 Nr. 16 EStG unmissverständlich zum Ausdruck bringen müssen.

14

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. In der Einspruchsentscheidung vom ....2004 stellte sich der Beklagte weiterhin auf den Standpunkt, dass es sich bei der Gewährung der unentgeltlichen Mahlzeiten um Sachbezüge handle, die mit dem amtlichen Sachbezugswert zu versteuern seien (§ 8 Abs. 2 EStG, R 31 Abs. 8 Nr. 2 Satz 1 LStR) und nicht von der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 16 EStG erfasst würden. Nach R 31 Abs. 8 Nr. 4 LStR sei in diesen Fällen ein geldwerter Vorteil als Arbeitslohn zu erfassen, wenn und soweit der vom Arbeitnehmer gezahlte Preis den maßgebenden Wert der Mahlzeiten unterschreite.

15

Gebe ein Arbeitgeber an seinen Arbeitnehmer unentgeltlich Mahlzeiten ab, so entstünden dem Arbeitnehmer keine Mehraufwendungen für Verpflegung, die der Arbeitgeber erstatten könne. Folglich komme § 3 Nr. 16 EStG in entsprechenden Fällen grundsätzlich nicht zum Zug. Letztlich sei auch eine Gestellung von Mahlzeiten tatsächlich etwas anderes als eine Vergütung zur Erstattung von Reisekosten. In dem von der Klägerin angeführten Urteil in BStBl II 1995, 59, habe der BFH die anlässlich einer Dienstreise gewährte unentgeltliche Verpflegung nicht generell als steuerfrei bezeichnet, wenn die Voraussetzungen des § 3 Nr. 16 EStG vorlägen. Er habe dies vielmehr nur dann bejaht, wenn die Zuwendungen im ganz

16

überwiegenden Interesse des Arbeitgebers lägen. Im Übrigen habe der BFH in diesem Urteil deutlich gemacht, dass die Bewirtung eigener Arbeitnehmer durch den Arbeitgeber außerhalb von herkömmlichen Betriebsveranstaltungen in der Regel zu einem Zufluss von Arbeitslohn führe.

Mit der vorliegenden Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, die kostenlose Zurverfügungstellung der Mahlzeiten an ihre Mitarbeiter sei im Streitfall nicht als steuerpflichtiger Arbeitslohn zu behandeln. Zwar habe der Beklagte zutreffend gemäß R 31 Abs. 8 Nr. 2 LStR die gewährten Mahlzeiten (Frühstück und Mittagessen) mit den amtlichen Sachbezugswerten bewertet. Eine Steuerpflicht ergebe sich im Streitfall entgegen den weiteren Anweisungen in der genannten Richtlinie aber grundsätzlich nicht. Die anzusetzenden Sachbezugswerte lägen nämlich regelmäßig unter den im Streitfall nach § 3 Nr. 16 EStG für Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei zu belassenden Beträgen. Auch Sachleistungen im Sinne des § 8 Abs. 2 EStG könnten Vergütungen gemäß § 3 Nr. 16 EStG darstellen. Die Frage, ob dem Arbeitnehmer dann, wenn der Arbeitgeber unmittelbar die Verpflegung bezahle, Mehraufwendungen entstünden oder nicht, sei lediglich eine Frage der Semantik. Wenn er auch keinen Mehraufwand habe, so habe der Arbeitnehmer andererseits auch kein zusätzliches Einkommen, das zu versteuern sei.

17

Die Mahlzeiten seien im Streitfall auch zu Recht nach der SachBezV bewertet worden. Der BFH habe im Urteil vom 06.02.1987 (IV R 24/84, BStBl II 1987, 355) zwar entschieden, dass die Sachbezugswerte auf die Unterkunft und Verpflegung bei einem zweitägigen Betriebsausflug nicht anwendbar seien. Die Anwendung der Sachbezugesverordnung auf Verpflegungsleistungen im Rahmen von Dienstreisen sei aber gleichwohl zulässig, weil die Finanzverwaltung sich bei der Bearbeitung von Massenerscheinungen typisierender und pauschalierender Regelungen bedienen dürfe. In diesem Rahmen erscheine die Übernahme der amtlichen Sachbezugswerte für die Beköstigung auf Dienstreisen als eine insgesamt sachgerechte und vertretbare Lösung, die auch von den Gerichten zu beachten sei, weil sie nicht zu einem offensichtlich unzutreffenden Ergebnis führe (Hinweis auf BFH-Urteil vom 25.10.1985 IV R 15/81, BStBl II 1986, 200). Hierbei sei insbesondere zu berücksichtigen, dass der Preis einer Mahlzeit weniger von deren Qualität und Nährwert als vielmehr vom Ort der Verpflegung abhängt. In der Nähe von Universitäten gebe es typischerweise sehr oft eine qualitativ gute und preiswerte Gastronomie, deren Preise zumindest nicht wesentlich von den amtlichen Sachbezugswerten abweiche. Demgegenüber stehe die extrem teure Gastronomie in Autobahngaststätten, Eisenbahnhöfen und Flughäfen, die für viel Geld recht wenig biete. Für die "Bereicherung" des Arbeitnehmers auf einer Dienstreise mache es aber keinen Unterschied, ob der Arbeitgeber je nach dem Ort der Beköstigung für vergleichbare Mahlzeiten sehr viel oder wenig bezahlen müsse. Vor diesem Hintergrund werde deutlich, dass das vom BFH herangezogene Kriterium der Dauerhaftigkeit der Verpflegungsleistungen objektiv nur einen sehr begrenzten Wert habe und zudem mit zahllosen Abgrenzungsproblemen verbunden sei. Dar über hinaus sei die Beköstigung durch den Arbeitgeber auf Dienstreisen in gewissem Umfang nicht selten eine "aufgedrängte Bereicherung", der sich der Arbeitnehmer nicht entziehen könne und die er bei einer freien Entscheidung nicht in Anspruch nehmen würde. Insbesondere dann nicht, wenn er den "Verkehrswert" dafür zu bezahlen hätte. Ungerechtfertigten Ergebnissen werde im Übrigen dadurch vorgebeugt, dass die Finanzverwaltung in R 31 Abs. 8 Satz 1, 2 LStR nur übliche Beköstigungen bis zu einem Mahlzeitwert von 40 EUR nach der SachBezV bewerte. Ob diese Obergrenze grundsätzlich zu hoch sei, könne nach dem im Streitfall vorliegenden Sachverhalt offen bleiben.

18

Letztlich wäre der Klage aber im Hinblick auf die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG selbst dann stattzugeben, wenn die kostenlos gewährten Mahlzeiten nicht nach der SachBezV, sondern gem. § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG mit den üblichen Endpreisen am Abgabeort zu bewerten wären. Von dem tatsächlichen Wert der Mahlzeiten sei in diesem Fall nämlich zunächst gemäß § 3 Nr. 16 EStG i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG der Pauschbetrag für Verpflegungsmehraufwendungen als steuerfreie Einnahme abzusetzen. Der verbleibende Wert läge dann in jedem Fall unter der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, die zur Anwendung käme, wenn die Mahlzeiten nicht nach der SachBezV zu bewerten seien. Der tatsächliche Wert eines Frühstücks liege unstreitig bei 7 DM. Für ein Mittagessen seien einvernehmlich 23 DM anzusetzen. Somit habe ein Mitarbeiter in einem Monat höchstens Sachbezüge im Wert von 67 DM (Lehrgang von Montag bis Mittwoch) erhalten. Hiervon seien Verpflegungspauschbeträge von 20 DM (Montag und Dienstag Abwesenheit von 8 bis 14 Stunden) abzuziehen. Die verbleibenden Werte lägen unter den Freigrenzen von 50 DM (1998 bis 2001) bzw. 50 EUR (2002), die in den Streitjahren einschlägig gewesen seien. Noch deutlicher würden die Freigrenzen bei einer entsprechenden Berechnung bei den Mitarbeitern unterschritten, die an den Lehrgängen von Mittwoch bis Freitag teilgenommen hätten. Die Freigrenzen stünden insoweit auch uneingeschränkt zur Verfügung, weil die Mitarbeiter keine weiteren unentgeltlichen Sachbezüge erhalten hätten.	19
Die Klägerin beantragt,	20
den Nachforderungsbescheid vom .....2003 für Lohnsteuer, Solidaritätszuschlag und Kirchensteuer für den Zeitraum 01.07.1998 bis 31.12.2002 zu ändern, indem die Nachforderung um die Steuerbeträge vermindert wird, die auf die Gewährung von Mahlzeiten bei Fortbildungsveranstaltungen entfallen,	21
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	22
Der Beklagte beantragt,	23
die Klage abzuweisen,	24
hilfsweise, die Revision zuzulassen.	25
Zur Begründung verweist er im Wesentlichen auf seine Ausführungen in der Einspruchsentscheidung vom .....2004. Ergänzend macht er geltend, dass die Pauschbeträge für Verpflegungsmehraufwendungen nicht vor Prüfung der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG vom tatsächlichen Wert der Mahlzeit abzuziehen seien. Im Gesetz fände sich hierfür keine Rechtfertigung.	26
Die Beteiligten haben einer Entscheidung ohne mündliche Verhandlung zugestimmt.	27
<b><u>Entscheidungsgründe</u></b>	28
Die Klage ist begründet.	29
Der angefochtene Nachforderungsbescheid ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 FGO), soweit der Beklagte die Gewährung von Mahlzeiten im Rahmen der Fortbildungsveranstaltungen der Besteuerung zugrunde gelegt hat.	30
Der Beklagte ist zwar zu Recht davon ausgegangen, dass es sich bei der unentgeltlichen Überlassung der Mahlzeiten im Streitfall um einen Vorteil in Form eines Sachbezugs i. S. von § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 8 Abs. 2 EStG handelt, der grundsätzlich der Lohnsteuer unterliegt. Er hat allerdings außer Acht gelassen, dass unter Anwendung der Steuerbefreiungsvorschrift des § 3 Nr. 16 EStG und der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG im Streitfall kein steuerpflichtiger Arbeitslohn verbleibt.	31
Nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG gehören zu den Einkünften aus nichtselbstständiger	

Arbeit neben dem Gehalt oder Lohn auch andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Hierbei ist gleichgültig, ob ein Rechtsanspruch auf sie besteht (§ 19 Abs. 1 Satz 2 EStG) oder in welcher Form sie gewährt werden. Wie sich aus dem Wortlaut des § 8 Abs. 2 EStG ("Kost") ergibt, rechnet zu den geldwerten Einnahmen grundsätzlich auch die Überlassung von Mahlzeiten. 32

Eine Ausnahme von dieser Regel kommt nur dann in Betracht, wenn eine Gesamtwürdigung aller Umstände im Einzelfall ergibt, dass der Arbeitgeber die Aufwendungen für eine Verköstigung seiner Mitarbeiter in seinem ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse getätigt hat (vgl. BFH-Urteil vom 5. Mai 1994 VI R 55-56/92, BStBl II 1994, 771). Dies setzt voraus, dass die Speisen und Getränke anlässlich eines außergewöhnlichen Arbeitseinsatzes aus durch den Arbeitsablauf bedingten Gründen unentgeltlich überlassen werden. Es muss sich dabei um einen innerhalb einer kurzen Zeit zu erledigenden oder unerwarteten Arbeitsanfall handeln, so dass die Überlassung der Mahlzeit der Beschleunigung des Arbeitsablaufs dient. (vgl. BFH Urteil vom 04.08.1994 VI R 61/92 BStBl II 1995, 59). 33

Unter Beachtung dieser Grundsätze stellt die Gewährung der Mahlzeiten im Streitfall Arbeitslohn gem. § 19 Abs. 1 Nr. 1, § 8 EStG dar. Der Senat teilt insoweit die übereinstimmende Beurteilung der Beteiligten, dass es sich bei der Überlassung der Mahlzeiten im Rahmen der Fortbildungsveranstaltungen um übliche Verköstigungen handelt, die nicht im ganz überwiegenden betrieblichen Interesse der Klägerin stattgefunden hat. 34

Für die Bewertung dieses geldwerten Vorteils sind aber entgegen der Regelung in R 31 Abs. 6a LStR (1998/1999) bzw. R 31 Abs. 8 LStR (2000 bis 2002) nicht die amtlichen Werte der SachBezV, sondern die üblichen Endpreise am Abgabeort maßgebend ( § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG). Der Senat schließt sich hierbei der Rechtsprechung des BFH und der h.M. in der Literatur an. Danach ist § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG i.V.m. § 1 Abs. 1 SachBezV ausgehend von Sinn und Zweck der SachBezV und unter Berücksichtigung des Grundsatzes der Leistungsfähigkeit zurückhaltend auszulegen (vgl. BFH-Urteile vom 6.2.1987 VI R 24/84, BStBl II 1987, 355, und vom 19.8.2004 VI R 33/97, BStBl II 2004, 1076; und u.a. Gröpl, in Kirchhoff/Söhn, Stand Mai 2006, § 8 EStG Rz. C 36; Pust, in Littmann/Bitz/Pust, § 8 Rdnr. 477; Bornhaupt, BB 1996, 1909, 1910, 1913; Fumi, Urban, LStK zu § 8 EStG Tz. 53; a.A. Albert, FR 1999, 1228, 1230). 35

Nach § 8 Abs.2 Satz 1 EStG sind Einnahmen, die nicht in Geld bestehen (Wohnung, Kost, Waren und sonstige Sachbezüge) mit den um übliche Preisnachlässe geminderten Endpreis am Abgabeort anzusetzen. Nur soweit bei Arbeitnehmern für deren Sachbezüge durch Rechtsverordnung nach § 17 Nr. 3 SGB IV (ab 2002 § 17 Abs. 1 Satz 1 Nr. 4 SGB IV) Werte bestimmt sind, sind diese maßgebend (§ 8 Abs.2 Satz 6 EStG). Inwieweit bei Arbeitnehmern Sachbezüge durch die SachBezV erfasst und für sie "Werte bestimmt" werden, ist nach dem Sinn dieser Verordnung und der ihr zugrunde liegenden Ermächtigung in § 17 Abs. 1 Nr. 3 bzw. Nr. 4 SGB IV zu entnehmen (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 2004, 1076). Mit der Regelung in § 17 SGB IV wird die Bundesregierung ermächtigt, "*durch Rechtsverordnung mit Zustimmung des Bundesrats zur Wahrung der Belange der Sozialversicherung, insbesondere zur Vereinfachung des Beitragseinzugs, ... den Wert der Sachbezüge nach dem tatsächlichen Verkehrswert im Voraus für jedes Kalenderjahr zu bestimmen. Dabei ist eine möglichst weitgehende Übereinstimmung mit den Regelungen des Steuerrechts sicherzustellen*". 36

Von dieser Ermächtigung hat der Ordnungsgeber u.a. durch die SachBezVen 1998 bis 2002 Gebrauch gemacht. Dabei hat er in § 1 für die als Sachbezug zur 37

Verfügung gestellte "Freie Verpflegung" umfassende Monatswerte von 356 DM (1998) bis 192,60 EUR (2002) festgelegt. Für den Fall, dass in einem Monat nur das Frühstück oder nur das Mittagessen zur Verfügung gestellt wird, werden für das Frühstück Werte von 78 DM (1998) bis 42,10 EUR (2002) und für das Mittagessen Werte von 139 DM (1998) bis 75,25 EUR (2002) monatlich ausgewiesen. Hieraus ergeben sich nach der Umrechnungsregelung in § 1 Abs. 3 SachBezV Einzelwerte zwischen 2,63 DM (Frühstück) und 4,70 DM (Mittagessen) für 1998 und 1,40 EUR (Frühstück) und 2,51 EUR (Mittagessen) für 2002.

Zweck der Verordnungsermächtigung ist es insbesondere, den Beitragseinzug zu vereinfachen. Der Wert der Sachbezüge soll nicht in jedem Einzelfall mit erheblichem Verwaltungsaufwand ermittelt und nachgeprüft werden, sondern aus durchschnittlichen, pauschalierenden und typisierenden Regelungen entnommen werden. Diese Vereinfachung wird durch die gleichzeitige Verpflichtung der Bundesregierung begrenzt, den Wert der Sachbezüge nach dem tatsächlichen Verkehrswert festzusetzen und sich an diesem zu orientieren. Zwar kann bei einer Festsetzung von Sachbezugswerten durch eine Rechtsverordnung schon wegen des generell-abstrakten Charakters einer solchen Regelung der festgesetzte Wert nicht in jedem Einzelfall mit dem tatsächlichen Wert übereinstimmen. Aus der Maßgeblichkeit des tatsächlichen Verkehrswerts folgt aber, dass die festgesetzten Werte sich von diesem nur in einem relativ geringfügigen, im Rahmen der Vereinfachung liegenden Ausmaß entfernen dürfen (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1987, 355, m.w.N.).

38

Wegen der verfassungsrechtlich gebotenen Maßgeblichkeit der tatsächlichen Werte können die Sachbezugswerte nur auf im Wesentlichen vergleichbare Fälle Anwendung finden. Der Ordnungsgeber hat mit der Festsetzung eines einheitlichen Werts für freie Unterkunft und Wohnung nicht die gesamte Palette denkbarer Fälle regeln wollen, in denen der Arbeitgeber seinem Arbeitnehmer irgendwann Verpflegung und Unterkunft gleich welcher Art gewährt, sondern nur diejenigen Fälle, in denen auf eine gewisse Dauer im üblichen Rahmen eines Arbeitsverhältnisses Kost und Wohnung als Teil des Arbeitslohns zur Verfügung gestellt werden (vgl. BFH-Urteile in BStBl 2004, 1076, und BStBl II 1987, 355). Hätte der Ordnungsgeber die gesamte Vielzahl denkbarer Fallgestaltungen mit nur diesem einen einheitlichen Monatsbetrag regeln wollen, so würde eine derart grob vereinfachende Typisierung der Ermächtigungsnorm (§ 17 Abs. 1 Nr. 3 bzw. Nr. 4 SGB IV) widersprechen und zu einer vom Gesetzgeber nicht gewollten offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen.

39

Dass die SachBezV auf Fälle der vorliegenden Art nicht anwendbar ist, ergibt sich zudem auch aus deren Wortlaut. Die SachBezV regelt unter anderem in § 1 den Wert der als Sachbezug zur Verfügung gestellten "Freien Verpflegung". In § 3 bis 4 SachBezV ist der Wert der als Sachbezug zur Verfügung gestellten "Freien Unterkunft" und der "Freien Wohnung" geregelt. Die Begriffe "Freie Verpflegung" und "Freie Wohnung" beinhalten nach dem natürlichen Sprachgebrauch im Zusammenhang mit Arbeitsverhältnissen eine auf eine gewisse Dauer angelegte Beköstigung bzw. Unterbringung, nicht aber die sporadische Bewirtung oder Unterbringung aus Anlass eines Betriebsausflugs oder einer Dienstreise. Hierfür spricht auch, dass die Werte der SachBezV grundsätzlich Monatswerte sind und bei einer Bewirtung im Rahmen einer Dienstreise grundsätzlich kein Bedürfnis für eine Erleichterung zur Ermittlung der Höhe der Zuwendungen besteht. Die Kosten der Mahlzeiten stehen in diesen Fällen regelmäßig fest (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1987, 355 in; Gröpl, in Kirchhoff/Söhn, Stand Mai 2006, § 8 EStG Rz. C 36; Pust, in Littmann/Bitz/Pust, § 8 Rdnr. 477; Bornhaupt, BB 1996, 1909, 1910, 1913).

40

Zudem erschließt sich auch aus der Begründung zur SachBezV 1978, dass die Bundesregierung als Ordnungsgeber die Fälle der im Streitfall vorliegenden Art

41

nicht mit der SachBezV regeln wollte (BRDrucks 509/77 S.6). Danach wurde bei der Bewertung der freien Kost und Wohnung von den in der Einkommens- und Verbrauchsstichprobe des Statistischen Bundesamtes ermittelten Ausgaben als statistischer Grundlage ausgegangen. Von den Aufwendungen privater Haushalte wurden die der Arbeiterhaushalte mit Ehepaar ohne Kind zugrunde gelegt. Dabei blieben u.a. gerade die im Streitfall gegebenen Ansätze für Speisen und Mahlzeiten in Hotels ausdrücklich außer Betracht (vgl. BFH-Urteil in BStBI II 1987, 355; Bornhaupt, BB 1996, 1909, 1911).

Eine Bewertung der in Frage stehenden Mahlzeiten nach der SachBezV folgt im Streitfall auch nicht aus § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG i.V.m. R 31 Abs. 6a Nr. 2 LStR (1998/1999) bzw. R 31 Abs. 8 Nr. 2 LStR (2000 bis 2002). Nach § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG kann die oberste Finanzbehörde eines Landes mit Zustimmung des Bundesministeriums der Finanzen (BMF) für weitere Sachbezüge der Arbeitnehmer Durchschnittswerte festsetzen. R 31 Abs. 6a Nr. 2 bzw. Abs. 8 Nr. 2 LStR 1998 bis 2002 enthalten jedoch keine solche Festsetzung einer obersten Finanzbehörde eines Landes. Denn die LStR werden auf Grundlage des Art. 108 Abs. 7 des Grundgesetzes (GG) von der Bundesregierung mit Zustimmung des Bundesrats erlassen. Damit wahren die LStR weder die in § 8 Abs. 2 Satz 8 EStG vorausgesetzte Organkompetenz für die Festsetzung von Durchschnittswerten durch eine oberste Finanzbehörde eines Landes, noch die für die Zustimmung hierzu durch das BMF (vgl. BFH-Urteil vom 4. Mai 2006 VI R 28/05, BFH/NV 2006, 1927).

42

Eine Anwendung der SachBezV kommt im Streitfall auch nicht unter dem Gesichtspunkt der Selbstbindung der Verwaltung und der Gleichmäßigkeit der Besteuerung in Betracht. Die Anwendung der SachBezV auf die im Rahmen von Dienstreisen in einem Hotel oder einem Restaurant erhaltenen Mahlzeiten würde nämlich regelmäßig zu einer offensichtlich unzutreffenden Besteuerung führen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26.7.1991 VI R 82/89, BStBI II 1992, 1000). Im Streitfall liegen die Werte der SachBezV in Bezug auf das Frühstück bei etwa einem Drittel des tatsächlichen Wertes. In Bezug auf das Mittagessen machen die Werte nach der SachBezV sogar nur ein Fünftel des Abgabepreises aus. Vor dem Hintergrund, dass bei der Festlegung der Werte für die SachBezV Speisen und Mahlzeiten in Hotels ausdrücklich außer Betracht bleiben, wird ein entsprechendes Missverhältnis bei vergleichbaren Sachverhalten regelmäßig gegeben sein (vgl. auch Fumi, Urban, LStK zu § 8 EStG Tz. 53).

43

Die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden Sachbezüge bleiben im Streitfall aber unter Anwendung der Sachbezugsfreigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG umfassend steuerfrei. Für das Streitjahr 2002 ergibt sich diese Steuerfreiheit unmittelbar aus § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG, weil der Wert der Sachbezüge die in diesem Jahr geltende Freigrenze nicht überschritt. In den übrigen Streitjahren ergibt sich die Steuerfreiheit nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG im Zusammenhang mit der Steuerbefreiung des § 3 Nr. 16 EStG.

44

Nach § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG 2002 bleiben Sachbezüge, die nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewerten sind, außer Ansatz, wenn die sich nach Anrechnung der vom Steuerpflichtigen gezahlten Entgelte ergebenden Vorteile insgesamt 50 EUR im Kalendermonat nicht übersteigen. Die Arbeitnehmer der Klägerin, die an den Fortbildungslehrgängen teilnahmen, erhielten im Streitjahr 2002 durch die kostenlosen Mahlzeiten Sachbezüge im Wert von 34,24 EUR (Montag bis Mittwoch) bzw. 30,66 EUR monatlich. Weitere nach § 8 Abs. 2 Satz 1 EStG zu bewertenden geldwerten Vorteile erhielten die Arbeitnehmer unstrittig nicht. Die Sachbezüge lagen daher in diesem Jahr bei jedem Mitarbeiter unstrittig unter der Freigrenze. Zwischen den Beteiligten besteht nämlich in tatsächlicher Hinsicht Einigkeit darüber, dass kein Mitarbeiter der Klägerin zwei Mal im Monat an einem

45

Fortbildungslehrgang teilgenommen hat.

In den Streitjahren 1998 bis 2001 lag die monatliche Freigrenze gemäß § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG jeweils bei 50 DM. Für die Arbeitnehmer der Klägerin ergaben sich in diesen Jahren im Rahmen der Schulungen Einnahmen in Form von Sachbezügen in Höhe von insgesamt 67 DM (Schulung Montag bis Mittwoch) bzw. 60 DM (Schulung von Mittwoch bis Freitag). Danach wird die monatliche Freibetragsgrenze zwar durch die für die Mahlzeiten anzusetzenden Werten in jedem Fall überschritten. Eine Steuerfreistellung des Sachbezugs insgesamt ergibt sich allerdings im Zusammenhang mit § 3 Nr. 16 EStG. Die Monatswerte der Mahlzeiten sind nämlich zunächst jeweils um 20 DM zu kürzen, weil die Zurverfügungstellung der Mahlzeiten gemäß § 3 Nr. 16 EStG in diesem Umfang steuerfrei war.

46

Nach § 3 Nr. 16 EStG in den in den Streitjahren geltenden Fassungen (§ 3 Nr. 16 EStG) sind u.a. die Vergütungen, die Arbeitnehmer außerhalb des öffentlichen Dienstes von ihrem Arbeitgeber zur Erstattung von Reisekosten erhalten, insoweit steuerfrei, als sie bei Verpflegungsmehraufwendungen die Pauschbeträge nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 5 EStG nicht übersteigen. Nach der letztgenannten Vorschrift ist bei einer vorübergehenden Tätigkeit außerhalb der Wohnung und des Mittelpunkts der dauerhaft angelegten betrieblichen Tätigkeit bei einer Abwesenheit zwischen 8 und 14 Stunden ein Pauschbetrag von 10 DM für Verpflegungsmehraufwendungen steuerlich absetzbar. Da die Arbeitnehmer im Streitfall im Rahmen der Fortbildungsveranstaltungen jeweils an zwei Tagen mehr als 8 Stunden im Sinne dieser Regelung abwesend waren, steht ihnen an diesen Tagen jeweils ein Pauschbetrag von 10 DM zu. In dieser Höhe kann die Klägerin den Arbeitnehmern steuerfrei Reisekostenvergütungen für Verpflegungsmehraufwendungen gewähren.

47

Die Klägerin hat ihren Mitarbeitern im Zusammenhang mit den in Frage stehenden Fortbildungsveranstaltungen unstreitig keinerlei Geldzuwendungen als Reisekostenersatz zugewandt. Sie hat stattdessen die Verpflegung der Arbeitnehmer in Form von Frühstück und Mittagessen bezahlt. Auch diese Sachzuwendungen stellen nach Auffassung des Gerichts "Vergütungen zur Erstattung von Reisekosten" im Sinne des § 3 Nr. 16 EStG dar.

48

In § 3 Nr. 16 EStG werden Sachbezüge zwar nicht ausdrücklich erwähnt. Außerdem spricht die Regelung von "Vergütung und Kostenerstattung". Nach ihrem Wortlaut werden damit unmittelbar nur Geldzahlungen angesprochen. Der Senat hält die Vorschrift des § 3 Nr. 16 EStG im Hinblick auf ihre Zielsetzung und die Gleichwertigkeit von Erstattung der Reisekosten und unmittelbarer Bezahlung der Reisekosten aber auch auf die Fälle anwendbar, in denen die Mahlzeiten auf Dienstreisen unmittelbar vom Arbeitgeber bezahlt werden. Der Senat schließt sich bei dieser Beurteilung der Rechtsprechung des BFH und der h.M. im Schrifttum an.

49

Der BFH hat mit Urteil vom 19.2.1993 (VI R 42/92, BStBl II 1993, 519) entschieden, dass die Steuerfreiheit nach § 3 Nr. 16 EStG auch dann eingreift, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern keinen Geldbetrag, sondern die damit zu erlangende Leistung unmittelbar zuwendet. In diesem Sinne hat der BFH im Urteil vom 4.8.1994 (VI R 61/92, BStBl II 1995, 59) ausdrücklich festgestellt, dass die unentgeltliche Überlassung von Mahlzeiten dann nach § 3 Nr. 16 EStG steuerfrei ist, wenn sich die verköstigten Arbeitnehmer auf einer Dienstreise befinden. Die Entscheidungen des BFH sind zwar zu § 3 Nr. 16 EStG in der für 1981 bis 1986 geltenden Fassung ergangen, die sich im Wortlaut von der in den Streitjahren geltenden Regelung unterscheidet. Die Änderung des Wortlauts brachte aber für die im Streitfall zu beurteilende Frage keine inhaltlichen Veränderungen mit sich. Nach der den BFH-Entscheidungen zugrunde liegenden Gesetzesfassung waren "*Beträge*" freigestellt, "*die den im privaten Dienst*

*angestellten Personen für Reisekosten gezahlt werden, soweit...".* Auch nach dieser Formulierung sind vom Wortlaut unmittelbar nur Geldzuwendungen an den Arbeitnehmer (Beträge, die an ihn gezahlt werden) erfasst. Gleichwohl hielt der BFH eine Differenzierung nach Sach- und Geldzuwendungen nicht für erforderlich. Auch aus der Gesetzesbegründung zu dem Steuerreformgesetz 1990, durch das der Wortlaut der Vorschrift die in den Streitjahren maßgebliche Fassung erhalten hat, ergibt sich nicht, dass der Gesetzgeber durch die sprachliche Neufassung eine Beschränkung auf Geldzahlungen erreichen wollte (vgl. BT-DRs 11/2157, 137; v. Beckerath in Kirchhoff/Söhn, § 3 EStG Rz. A 494). Dementsprechend geht auch der BFH für die Rechtslage ab 1990 weiterhin davon aus, dass § 3 Nr. 16 EStG auch dann einschlägig ist, wenn der Arbeitgeber dem Arbeitnehmer im Zusammenhang mit einer Dienstreise eine Sachleistung zukommen lässt (vgl. BFH-Urteil vom 16.4.1999 VI R 60/96, BStBl II 2000, 406, zu Beitragsleistungen des Arbeitgebers zur Gruppenunfallversicherung in den Jahren 1990 bis 1992). Diese Meinung wird auch vom wohl überwiegenden Teil des Schrifttums geteilt (vgl. u.a. v. Beckerath in Kirchhoff/Söhn, § 3 Nr. 16 EStG Rz. B 16/3; Handzick in Littmann/Bitz/Pust, § 3 EStG Rz. 628; Bergkemper in H/H/R, § 3 Nr. 16 EStG Rz. 2; Wagner in Heuermann/Wagner, LohnSt, Stichwort: Besondere Vergütungsformen, D 239).

50

Die gem. § 3 Nr. 16 EStG in Höhe der Pauschale für Verpflegungsmehraufwendungen steuerfrei bleibenden Beträge (je Teilnehmer insgesamt 20 DM) sind bei der Prüfung, ob die Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG über- oder unterschritten ist, nicht einzubeziehen. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG spricht zwar von "Sachbezügen, die nach Satz 1 zu bewerten sind" und von "sich ergebenden Vorteilen". Es werden damit generell Einnahmen i. S. des § 8 Abs. 1 EStG angesprochen. Nach dem Wortlaut der Regelung könnten somit grundsätzlich auch steuerfreie Sachbezüge zu berücksichtigen sein, zumal die Steuerpflicht der in § 8 EStG definierten Einnahmen grundsätzlich gesondert zu prüfen ist (vgl. Schmidt/Drenseck EStG § 8 Rz. 1). Der Senat hält es aber nicht für gerechtfertigt, den Steuerpflichtigen die Vergünstigung des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG im Hinblick auf Einnahmen zu versagen, die auf Grund anderer Befreiungsvorschriften ohnehin steuerfrei bleiben (so ausdrücklich auch Steiner in Lademann-Söffing-Brockhoff, Stand Juli 2005, § 8 EStG Rz. 167; Seifert, DStZ 1999, 15, 19). Diese Beurteilung steht nach Auffassung des Senats insbesondere auch im Einklang damit, dass Sachbezüge, die gem. §§ 40 ff. EStG pauschal lohnversteuert werden, - zu Recht - nicht in die Prüfung der Freigrenze gem. § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG einbezogen werden (vgl. hierzu Steiner in Lademann-Söffing-Brockhoff, Stand Juli 2005, § 8 EStG Rz. 167; Seifert, DStZ 1999, 15, 19; R 31 Abs. 2a LStR 1998,1999/ R 31 Abs. 3 LStR 2000 bis 2002). Die Lohnsteuerpauschalierung kommt nämlich insoweit einer Steuerbefreiung gleich (vgl. Seifert, DStZ 1999, 15, 20). Auch sie lässt die Sachbezugsfreigrenze unberührt.

51

Die Beurteilung des Senats steht letztlich auch nicht im Widerspruch zur Zielsetzung des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG als Steuervereinfachungsregelung. Die Freigrenze wurde durch das Jahressteuergesetz 1996 mit Wirkung vom Veranlagungszeitraum 1996 in das Einkommensteuergesetz eingefügt. Sie war als Beitrag zur Steuervereinfachung in den Fällen gedacht, in denen die Regelung über den Rabatffreibetrag (§ 8 Abs. 3 EStG) auf Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer keine Anwendung findet. Dies betrifft Zuwendungen des Arbeitgebers an den Arbeitnehmer außerhalb seines eigenen Produkt- und Dienstleistungsbereichs sowie durch das Arbeitsverhältnis veranlasste Zuwendungen an den Arbeitnehmer durch Dritte. Derartige Zuwendungen sollten steuerfrei bleiben, sofern sie die Freigrenze in Höhe von 50 DM (ab dem

52

Veranlagungszeitraum 2002 50 EUR) nicht übersteigen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 26.11.2002 VI R 66/01, BStBl II 2003, 492; BTDrucks. 13/1686, S. 8). Aus den Gesetzesmaterialien ergibt sich jedoch kein Hinweis darauf, dass der Gesetzgeber im Hinblick auf den Vereinfachungszweck bei der Anwendung der Freigrenze die Steuerfreiheit nach anderen Vorschriften (zunächst) unberücksichtigt lassen wollte. Die Vereinfachung der Besteuerung wird im Übrigen durch den Vorababzug der steuerfreien Verpflegungspauschale schon deshalb nicht wesentlich beeinträchtigt, weil vom Arbeitgeber im Hinblick auf die Gewährung von steuerfreien Aufwandsentschädigungen gem. § 3 Nr. 16 EStG ohnehin regelmäßig entsprechende Aufzeichnungen zu führen sind (vgl. § 41 ff EStG).

Der Klage war somit in vollem Umfang stattzugeben, weil die von der Klägerin innerhalb eines Monats gewährten Sachbezüge nach Berücksichtigung des § 3 Nr. 16 EStG unter der Freigrenze des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG blieben. Bei den Arbeitnehmern, die montags bis mittwochs an den Fortbildungslehrgang teilnahmen, verbleibt lediglich ein (steuerpflichtiger) geldwerter Vorteil i. S. des § 8 Abs. 2 Satz 9 EStG in Höhe von 47 DM. Für die übrigen Lehrgangsteilnehmer reduziert sich der Vorteil auf 40 DM, weil sie mittwochs kein Frühstück erhalten haben. 53

Die Nachforderungsbeträge in dem angefochtenen Bescheid waren damit wie folgt zu reduzieren: 54

Für Lohnsteuer um 748,90 EUR, für Solidaritätszuschlag um 41,19 EUR , für ev. Kirchensteuer um 10,49 EUR und für katholische Kirchensteuer um 41,94 EUR. 55

Da insgesamt Nachforderungsbeträge für Lohnsteuer in Höhe von 3.013, 72 EUR, für Solidaritätszuschlag in Höhe von 165,76 EUR , für ev. Kirchensteuer in Höhe von 42,20 EUR und für katholische Kirchensteuer in Höhe von 168,77 EUR festgesetzt wurden, verbleiben die im Tenor ausgesprochenen Nachforderungsbeträge. 56

Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit aus §§ 151 Abs. 1, 3, 155 FGO i.V.m. § 709 ZPO. 57

Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Rechtssache zugelassen (§ 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO). 58  
59

---