CONCEPT GMBH

In Bürogemeinschaft

SK Concept GmbH Steuerberatungsgesellschaft | Dipl.-Kfm. StB Gero Spinka (M.A.)
Geschäftsführer | www.skconcept.de

SK advo Rechts- und Fachanwälte | Dipl.-BWin RAin Marianne Killinger (M.A.)
FAin für Handels- und Gesellschaftsrecht FAin für Steuerrecht | www.skadvo.de

Merkblatt

Incentives: Besteuerung beim Leistenden und beim Empfänger

Inhalt

1 Einführung

2 Die Leistenden und die Empfänger von Incentives

3 Steuerliche Behandlung beim Leistenden

4 Steuerliche Behandlung beim Empfänger

4.1 Leistungen an Geschäftspartner

4.2 Steuerpflichtige Leistungen an Arbeitnehmer

4.3 Steuerfreie Leistungen an Arbeitnehmer

5 Teils steuerfreie Leistungen

6 Pauschalierung bei Incentives

7 Einladung in VIP-Logen, Business-Seats und Hospitality-Leistungen

8 Veranstaltung von Golfturnieren

9 Aufmerksamkeit oder versuchte Bestechung?

1 Einführung

Der aus dem Englischen übernommene Begriff der „Incentives“ beschreibt Anreize, die als Instrument zur Steuerung des Arbeitsverhaltens von Mitarbeitern und Dienstleistern oder im Bereich des Vertriebs zur Etablierung oder Festigung von Kundenbeziehungen zum Einsatz kommen. Wenn ein Unternehmer seinen Beschäftigten, Geschäftsfreunden oder Kunden besondere Vorteile gewährt (wie z.B. eine Einladung in den VIP-Bereich eines Fußballstadions), um sie für ihre Leistungen zu belohnen oder die Kundenbindung zu verstärken, fallen diese Leistungsanreize unter den Begriff der Incentives. Sie werden in vielfältigen Formen eingesetzt: angefangen bei kleinen Sach- und Geldprämien über Rabatte bis hin zu teuren Luxusreisen. Diese haben beispielsweise das Ziel,

- Arbeitnehmer zu Mehrleistungen (z.B. Umsatz-, Gewinn- oder Leistungssteigerungen) zu motivieren,
- für die Loyalität zum Unternehmen zu danken,
- zur Förderung der Mitarbeitermoral beizutragen,
- Fehltage in der Belegschaft zu reduzieren,
- den Teamgeist unter den Kollegen zu fördern oder
- Kunden zu vermehrten Einkäufen der eigenen Produkte oder Dienstleistungen zu bewegen.

Da es in der Praxis oft schwierig ist, für die Begünstigten die jeweils passenden, individuell zugeschnittenen Sachprämien zu finden, fokussiert sich die Vorteilsgewährung immer stärker auf Incentive-Reisen und Einladungen zu besonderen Sport- und Kulturveranstaltungen, teilweise kombiniert mit Reisen. Diese haben zumeist einen freizeitorientierten Charakter oder einen Erlebnisfaktor, der sie von üblichen Geschäfts- oder Dienstreisen abhebt. Die Teilnehmer sollen etwas Einzigartiges und Besonderes erleben, was dem normalen Urlaubsreisenden nicht möglich ist. Denn der Erfolg einer Incentive-Reise hängt maßgeblich davon ab, was den Geschäftspartnern oder Arbeitnehmern nachhaltig in Erinnerung bleibt.

Anders als etwa bei Dienstreisen, deren inhaltliche Bestimmung dienstlich ausgerichtet ist und deren Kosten dem Arbeitnehmer steuerfrei erstattet werden können, handelt es sich hier um touristisch oder kulturell ausgerichtete Reisen, die vorwiegend dem allgemeinen Interesse dienen und erholsam bzw. anregend sein sollen. Dabei legt der Unternehmer in der Regel Reiseort, Hotelkategorie und Transportmittel fest, bestimmt die Reiseleitung und wählt den Teilnehmerkreis aus. Die Mitfahrenden müssen keine Zuzahlung leisten; die Kosten werden über das Firmenkonto bezahlt.

Der Unternehmer möchte die entstandenen Aufwendungen natürlich als Betriebsausgaben absetzen. Und der Begünstigte mag auf den erhaltenen geldwerten Vorteil möglichst keine Steuer bezahlen. Ob sie dies auch können, sollen die nachfolgenden Kapitel klären.

2 Die Leistenden und die Empfänger von Incentives

Die Bandbreite für die steuerliche Einstufung der Aufwendungen des **Unternehmers** reicht von voll abzugsfähigen Betriebsausgaben bis hin zu nicht abziehbaren Kosten der privaten Lebensführung:

- **Betriebsausgaben ohne Begrenzung**: Durch die Aufwendungen erzielt das Unternehmen erkennbar und nachweislich wirtschaftliche Vorteile. Die Incentives haben eine Werbewirkung für die Produkte des Betriebs oder erhöhen das Ansehen der Firma.
- **Nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**: Das sind Aufwendungen für Jagd und Fischerei, für Segel- oder Motoryachten, für Zwecke der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation sowie für ähnliche Zwecke und die mit diesen zusammenhängenden Bewirtungen.
- **Kosten der privaten Lebensführung**: Der Betriebsausgabenabzug wird bereits vom Grundsatz her versagt, wenn die Leistung im krassen Missverhältnis zum erstrebten wirtschaftlichen Vorteil steht und der Aufwand unangemessen ist.
- **Verdeckte Gewinnausschüttung einer Kapitalgesellschaft**: Nimmt der Gesellschafter-Geschäftsführer an einer Incentive-Reise „seiner“ GmbH teil oder erhält er sonstige Zuwendungen, wird dies im Regelfall wie bei normalen Arbeitnehmern gehandhabt. Es handelt sich also bei ihm selbst dann um steuerpflichtigen Arbeitslohn, wenn er mehrheitlich oder beherrschend an der Gesellschaft als „Arbeitgeberin“ beteiligt ist. Erfolgt diese Sachzuwendung jedoch nicht aus betrieblichen, sondern aus gesellschaftlich veranlassten Gründen, kann die GmbH keine Betriebsausgaben abziehen und der Geschäftsführer muss statt Lohn Kapitaleinnahmen versteuern. Es handelt sich in diesem Fällen um eine verdeckte Gewinnausschüttung. Eine verdeckte Gewinnausschüttung liegt auch vor, wenn die GmbH erhaltene Leistungen ohne angemessene Gegenleistung an ihre Beteiligten weiterleitet.
- **Spendenabzug**: Denkbar ist dieser, wenn die Zuwendungen steuerbegünstigte Zwecke eines gemeinnützigen Vereins fördern sollen und kein Entgelt für eine bestimmte Gegenleistung der Einrichtung darstellen.

Aus Sicht des **Begünstigten** sind steuerlich folgende Fälle zu unterscheiden, sofern die Sachzuwendung nicht der Pauschalbesteuerung durch den Leistenden unterliegt:

- **Geschäftspartner**: Als Sachzuwendungen stellen Incentives einen Gegenwert für betriebliche Leistungen gegenüber einem anderen Unternehmen dar. Derartige Sachzuwendungen gehören zu den Betriebseinnahmen. Bemessungsgrundlage ist der Endpreis am Abgabeort (marktüblicher Preis). Dies gilt auch dann, wenn der Zuwendende beispielsweise einen Preisnachlass bei der Pauschalreise erhalten oder das Geschenk mit Mengenrabatt gekauft hat.
- **Kunde als Privatperson**: Nur wenn ein Bezug zur Einkunftsart besteht, liegen entsprechende Einnahmen vor – etwa aus nichtselbständiger Tätigkeit oder Darlehensgewährung.
- **Arbeitnehmer**: Beim Incentive handelt es sich um einen steuerpflichtigen geldwerten Vorteil, sofern keine gesonderte Steuervergünstigung in Betracht kommt (z.B. monatliche Freigrenze von 50 €). Dies gilt sowohl bei Zuwendungen vom eigenen Unternehmen als auch von einer verbundenen Tochterfirma.

Selbst wenn beim Unternehmer oder bei der Privatperson ein Bezug zu einer steuerpflichtigen Einnahmequelle gegeben ist, bedeutet dies nicht zwangsläufig, dass der Empfänger des Incentives eine Versteuerung herbeizuführen braucht. Vielfach kann er dies auch gar nicht durchführen, weil ihm die hierfür erforderlichen Angaben (z.B. gemeiner Wert des Incentives) fehlen, oder weil der Incentive-Geber dies gar nicht möchte. Der Gesetzgeber sieht hierfür Pauschalisierungsmöglichkeiten vor, die dem Incentive-Empfänger die Zahlung von Ertragsteuern auf „geschenkte“ Incentives ersparen.

3 Steuerliche Behandlung beim Leistenden

Wird z.B. eine Incentive-Maßnahme mit **Geschäftspartnern** durchgeführt, ist bei der Beurteilung der steuerlichen Abzugsfähigkeit der getätigten Aufwendungen zunächst danach zu unterscheiden, ob die Zuwendung **aus betrieblichem Anlass** erfolgt oder nicht. Solche Zuwendungen, die auf rein privater (freundschaftlicher) Ebene erfolgen, stellen privat veranlasste Aufwendungen dar, die den Gewinn nicht mindern dürfen. Insoweit gilt auch der von der Rechtsprechung aufgestellte Grundsatz, dass Incentives, die sowohl privat als auch betrieblich veranlasst sind, notfalls im Rahmen einer sachgerechten Schätzung aufgeteilt werden, wenn objektive Anhaltspunkte für eine Aufteilung vorhanden sind – das steuerliche „Alles-oder-nichts-Prinzip“ ist seit einer Entscheidung des Bundesfinanzhofs (BFH) aus dem Jahr 2005 passé.

Ob Aufwendungen für Incentives steuerlich geltend gemacht werden können, hängt somit von **Art und Intensität der geschäftlichen Beziehung** ab:

Wird diese Maßnahme (z.B. eine Reise) in sachlichem und zeitlichem Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers **als zusätzliche Gegenleistung** für eine erbrachte Leistung gewährt, sind die dabei entstandenen **Fahrt- und Unterbringungskosten** in vollem Umfang als **Betriebsausgaben** abzugsfähig. Der Leistende hat die Reise in einem solchen Fall mit „betriebsfunktionaler Zielsetzung“ zugewendet. Nutzt der Unternehmer beispielsweise ein eigenes Gästehaus, dürfen die Aufwendungen für die Unterbringung den Gewinn nicht mindern.

Die Aufwendungen für die Gewährung von Mahlzeiten sind als **Bewirtungskosten** mit 70 % der angemessenen und nachgewiesenen Kosten abzugsfähig. Geht es um die Bewirtung von Handelsvertretern einer Fremdfirma, können die Kosten unbeschränkt abgezogen werden, wenn sie allgemein betrieblich veranlasst sind, weil sie ausschließlich Arbeitnehmern des bewirtenden Unternehmens zukommen. Das bedeutet im Umkehrschluss, dass Bewirtungsaufwendungen für Handelsvertreter oder andere freie Mitarbeiter, die keine Arbeitnehmer des Geschäftspartners sind, aber in einer geschäftlichen Beziehung zu ihm stehen, zu kürzen sind.

Die Ausgaben sind betrieblich veranlasst, wenn sie dem Unternehmen einen **wirtschaftlichen Vorteil** verschaffen sollen. Dieser Vorteil kann schon in der Sicherung oder Erhöhung des unternehmerischen Ansehens sowie in der Werbung für die Produkte des Unternehmens bestehen. Ob hierfür Incentives notwendig, üblich oder zweckmäßig sind und ob die erstrebten Ziele auch tatsächlich erreicht werden, ist dabei grundsätzlich unerheblich. Als Betriebsausgaben können nicht nur Geld-, sondern auch Dienstleistungen und Nutzungsüberlassungen berücksichtigt werden.

Wird die Reise dagegen mit gegenwärtigen oder zukünftigen **Geschäftspartnern** durchgeführt, um **allgemeine Geschäftsbeziehungen erst zu knüpfen, zu erhalten oder zu verbessern**, handelt es sich um ein **Geschenk**. Dann dürfen die **Fahrt- und Unterbringungskosten** den Gewinn nicht mindern, weil sie stets über 50 € liegen und damit unter das gesetzliche Abzugsverbot fallen. Aus dem Gesamtpreis kann jedoch der Teil für die **Bewirtungsaufwendungen** herausgerechnet werden, der nur zu 30 % nicht gewinnmindernd wirkt.

Bei einem Gesamtpaket, das aus Werbeleistungen, Bewirtung und Eintrittskarten besteht, muss der Unternehmer die Aufwendungen sachgerecht in die Einzelbereiche aufteilen. Dabei darf er aus Vereinfachungsgründen pauschal je 30 % für Geschenke und Bewirtung sowie die restlichen 40 % als Werbeaufwand ansetzen (siehe auch Punkt 7).

Gelten die Aufwendungen als privat veranlasst, handelt es sich beim Einzelunternehmer in vollem Umfang um

nicht abziehbare Kosten der privaten Lebensführung und bei Kapitalgesellschaften um **verdeckte Gewinnausschüttungen** an beteiligte Angestellte (z.B. Gesellschafter-Geschäftsführer) oder andere Gesellschafter. Das ist vor allem bei solchen Incentive-Aufwendungen der Fall, die der Leistende dem Empfänger **aus persönlichen Motiven** gewährt und mit denen er persönliche Interessen verfolgt.

Beispiel

Ein Unternehmer verschenkt Eintrittskarten zu einer attraktiven Veranstaltung in der Nähe an fremde Dritte, die im Ort seines Firmensitzes wohnen. Damit will er den gesellschaftlichen Konventionen anlässlich eines persönlichen Jubiläums entsprechen, etwa seinem runden Geburtstag als bekannter Firmenchef.

Incentive-Aufwendungen zugunsten seiner **Arbeitnehmer** kann der Unternehmer als **Betriebsausgaben** absetzen. Denn die Zuwendung verliert ihre Eigenschaft als Lohnaufwand nicht, nur weil eine Belohnung erfolgt. Als ergänzende Incentive-Maßnahme kann der **Arbeitgeber** seine Beschäftigten von der **Lohnsteuer** entlasten, indem er diese **pauschal mit 25 % auf eigene Kosten** übernimmt. Allerdings hat der Gesetzgeber die Möglichkeit zur Pauschalierung in Höhe von 25 % an engere Voraussetzungen geknüpft. Sollten diese nicht vorliegen, so käme allenfalls eine Pauschalierung an den Arbeitnehmer gem. § 37b Einkommensteuergesetz (EStG) (siehe Punkt 6) in Betracht – hier beträgt der pauschale Steuersatz allerdings 30 %.

4 Steuerliche Behandlung beim Empfänger

Der Begünstigte muss die erhaltenen Leistungen immer dann versteuern, wenn der Zufluss des geldwerten Vorteils eine **Einnahme im Rahmen der sieben Einkunftsarten des EStG** darstellt. Eine weitere Voraussetzung ist, dass diese Zuwendung steuerpflichtig ist, also nicht steuerfrei oder aufgrund von internationalen Regelungen (z.B. durch Doppelbesteuerungsabkommen) im Inland von der Besteuerung freizustellen ist.

Bei der eigenen Belegschaft kommen insbesondere Einkünfte aus **nichtselbständiger Arbeit** bei Zuwendungen im Rahmen des Arbeitsverhältnisses in Betracht; bei Geschäftsfreunden, die selbständige Unternehmer oder Freiberufler sind, wiederum Einkünfte aus **Gewerbebetrieb oder selbständiger Arbeit**. Bei den eigenen Angestellten liegt steuerpflichtiger Arbeitslohn vor und bei den fremden Selbständigen handelt es sich um Betriebseinnahmen, die den Steuergewinn erhöhen.

Das Finanzamt trägt die Feststellungslast, wenn es eine pauschale Versteuerung zu 30 % beim leistenden Unternehmer auf Grundlage von § 37b EStG vornehmen will. Dabei muss es nachweisen, dass die Zuwendung beim Empfänger zu im Inland steuerbaren und steuerpflichtigen Einnahmen führt.

4.1 Leistungen an Geschäftspartner

Betriebseinnahmen liegen nur dann vor, wenn das Incentive **wirtschaftlich oder sachlich mit dem eigenen Betrieb zusammenhängt**. Diese Verbindung ist für gewöhnlich gegeben, wenn die Prämie auf

- einer langjährigen Geschäftsbeziehung beruht oder
- auf eine Leistung des Begünstigten zurückzuführen ist.

In diesem Fall hat der Empfänger den Wert des Incentives in Höhe des Sachwerts (Verkehrswerts) oder eines anderen Vorteils im Rahmen seiner steuerlichen Gewinnermittlung als **Betriebseinnahme** zu erfassen. Das gilt auch dann, wenn der Vorteil einer Personen- oder einer Kapitalgesellschaft zugewandt wird.

Die Hinzurechnung als Betriebseinnahme muss unabhängig davon erfolgen, ob das gewährende Unternehmen die Leistung als Betriebsausgaben abziehen darf oder nicht.

Hinweis

Grundsätzlich muss der bewirtete Selbständige den Vorteil aus einer geschäftlich veranlassten Bewirtung aus Vereinfachungsgründen nicht als Betriebseinnahme erfassen.

Allerdings ist eine Incentive-Reise als Gesamtleistung zu beurteilen. Bei einer **Bewirtung im Rahmen einer Incentive-Reise** muss der Vorteil in vollem Umfang als **Betriebseinnahme** erfasst werden. Wenn das zuwendende Unternehmen die Besteuerung der Incentive-Reise übernimmt, dann zählt der Betrag, der auf die Bewirtung des Geschäftspartners entfällt, ebenfalls zur Bemessungsgrundlage für die Pauschalversteuerung.

Dient die Incentive-Reise offensichtlich auch einem **allgemeinen touristischen Interesse** oder der **Erholung** des Geschäftspartners, liegt beim zuwendenden Unternehmer oder Freiberufler eine **Privatentnahme** in Höhe der Kosten vor, die beim Zuwendenden entstanden sind. Hieraus können einzelne Positionen herausgefiltert werden, sofern sie betrieblich veranlasst sind, etwa eine Seminargebühr.

Dies gilt auch, wenn eine Gesellschaft die empfangene Reiseleistung an ihre Beteiligten weiterleitet. Gibt eine GmbH oder eine andere Kapitalgesellschaft die erhaltene Leistung an ihre Gesellschafter weiter, so liegt hierin grundsätzlich eine **verdeckte Gewinnausschüttung**.

Hat der Unternehmer oder Freiberufler **eigene Aufwendungen** im Zusammenhang mit einer erhaltenen Incentive-Reise, muss er diese den nicht abzugsfähigen Kosten der **privaten Lebensführung** zurechnen.

Abzugsfähige Betriebsausgaben liegen beim beschenkten Geschäftspartner nur dann vor, wenn die Veranstaltung auch bei ihm einem betrieblichen Ziel dient – wenn also aus seiner Sicht eine Geschäftsreise vorliegt, für die er aber nicht zahlen muss.

Interessant ist in diesem Zusammenhang auch eine Entscheidung des Finanzgerichts Berlin-Brandenburg aus dem Jahr 2023. Hier hat das Gericht den Betriebsausgabenabzug für eine geltend gemachte „Geschäftsreise" mit der Begründung versagt, dass der sich aus den vorgelegten Bewirtungsbelegen ergebende erhebliche **Alkoholkonsum** nahelege, dass die private Veranlassung des Events klar im Vordergrund gestanden habe.

4.2 Steuerpflichtige Leistungen an Arbeitnehmer

Betriebsveranstaltungen führen nicht zu steuerpflichtigen Leistungen des Arbeitgebers an seine Arbeitnehmer. Sie führen nicht zu den in diesem Merkblatt beschriebenen Rechtsfolgen, sondern sind in engen rechtlichen Grenzen nicht zu versteuern. Weitere Informationen zu den Betriebsveranstaltungen finden Sie im Merkblatt „Steuergünstige Gehaltszuwendungen an Arbeitnehmer", das wir Ihnen gerne zur Verfügung stellen.

Bei der Belegschaft gehören Incentives meist zu den **Einnahmen aus nichtselbständiger Tätigkeit**, kommen also zur Berechnung der Lohnsteuer auf das normale Gehalt obendrauf. Das betrifft vor allem Betriebe, in denen der Arbeitgeber Incentive-Reisen veranstaltet, um bestimmte Arbeitnehmer für besondere Leistungen zu belohnen und zu weiteren Leistungssteigerungen zu motivieren. Dann erhalten diese Mitarbeiter einen **steuerpflichtigen geldwerten Vorteil**, wenn auf den Reisen ein Programm angeboten wird, das einschlägigen **Touristikreisen** entspricht.

Dann spielt das Argument, die Teilnehmer hätten untereinander einen intensiven beruflichen Erfahrungsaustausch betrieben, auch keine Rolle. Dieser Aspekt tritt hinter das Ziel der **Belohnung** zurück.

Ein steuerpflichtiger Sachbezug liegt auch dann vor, wenn die Reise von einem Dritten durchgeführt wird. Der Dritte führt dabei den Lohnsteuerabzug nicht selbst durch, sondern muss dem Arbeitgeber den geldwerten Vorteil anzeigen.

Beispiel

- Der Lieferant veranstaltet für die Angestellten aus der Einkaufsabteilung seiner Kunden einen Verkaufswettbewerb in der Schweiz.
- Der Großhändler belohnt die erfolgreichsten Verkäufer aus dem Vertrieb seiner Kundschaft mit einer Kreuzfahrt.
- Der Geschäftspartner finanziert eine Reise in die USA, um den Angestellten seiner Abnehmer zu zeigen, wie gut die Qualität seiner dort hergestellten Produkte ist.

Sofern es sich bei den Zuwendungen um Arbeitslohn handelt, wird dieser als Sachleistung mit dem üblichen Endpreis am Abgabeort als geldwerter Vorteil angesetzt. Er lässt sich grundsätzlich aus den Kosten schätzen, die der Arbeitgeber selbst aufgewendet hat.

Diesen geldwerten Vorteil kann der **Arbeitgeber pauschal mit 25 % versteuern**. Dabei handelt es sich nicht um die unter Punkt 6 beschriebene allgemeine Pauschalbesteuerung von 30 % für sämtliche Leistungsempfänger, sondern eine gesonderte lohnsteuerliche Ausnahmeregelung. Die Pauschalierung von 25 % durch die Übernahme der Lohnsteuer ist nur für spezielle Sachzuwendungen an die eigene Belegschaft erlaubt – neben Betriebsveranstaltungen z.B. auch bei unentgeltlichen oder verbilligten arbeitstäglichen Mahlzeiten, die ein Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern zur Verfügung stellt.

4.3 Steuerfreie Leistungen an Arbeitnehmer

Es kann jedoch auch kein zu versteuernder Arbeitslohn bei den Incentive-Zuwendungen vorliegen. Denkbar ist das beispielsweise bei

- **allgemeinen Aufmerksamkeiten** (z.B. einem Geschenk zum 40. Geburtstag);
- einer **Betriebsveranstaltung** wie dem alljährlichen Sommerfest oder dem Firmenausflug, der pro Teilnehmer nicht mehr als 110 € kostet, wobei dies nur für maximal zwei Betriebsveranstaltungen im Jahr gilt;
- Aufwendungen, die der Arbeitgeber **im überwiegenden betrieblichen Interesse** tätigt und durch die der jeweilige Mitarbeiter nur indirekt einen Vorteil ziehen kann. Das kommt bei Betreuungsaufgaben vor, die das Eigeninteresse des Arbeitnehmers an der Teilnahme des touristischen Programms in den Hintergrund treten lassen. Allerdings ist die Abgrenzung nicht immer einfach, die unterschiedlichen Ansichten von Finanzamt und Arbeitgeber sind oft Anlass für Finanzgerichtsverfahren.

Beispiel

Ein überwiegend betriebliches Interesse kommt beispielsweise in Betracht, wenn

- der Vertriebsleiter die Kunden auf einer Händler-Incentive-Reise fachlich beratend begleitet, um hierdurch den Umsatz zu steigern, wenn ein fähiger Mitarbeiter in der Funktion des Reiseleiters teilnimmt oder wenn einer der Angestellten für die Organisation zuständig ist. Macht der Arbeitnehmer jedoch nicht den typischen Reiseleiter, sondern übernimmt er die Betreuungsfunktion für die Gäste, liegt Arbeitslohn vor.

- der Arbeitgeber die Nichtteilnahme an einer Reise mit Kunden mit Sanktionen verbindet.
- der Arbeitgeber unter seinen leitenden Angestellten eine Vorauswahl der Reiseteilnehmer trifft, weil diese gezielt ausgesuchten Personen beispielsweise Kontakte zu Kunden in den besuchten Ländern knüpfen sollen.

Hinweis

Schädlich ist, wenn der Arbeitnehmer seinen Ehepartner oder sogar die ganze Familie auf die Incentive-Reise mitnimmt. Damit liegt selbst dann steuerpflichtiger Arbeitslohn vor, wenn es sich um eine Veranstaltung aus eigenbetrieblichem Interesse handelt.

Eine **Aufteilung** von Sachzuwendungen an Arbeitnehmer in Arbeitslohn und eine Vergünstigung im eigenbetrieblichen Interesse ist grundsätzlich möglich.

Hatte der an einer Incentive-Reise teilnehmende **Arbeitnehmer eigene Aufwendungen**, weil er beispielsweise einen Zuschuss leisten oder das Hotelzimmer selbst bezahlen musste, sind diese Beträge grundsätzlich den **nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung** zuzurechnen. Es ist also nicht möglich, einen Teil der Kosten als Werbungskosten steuermindernd geltend zu machen.

Werbungskosten liegen nur vor, wenn eine Dienstreise vorliegt und kein steuerpflichtiger Arbeitslohn anfällt.

Beispiel

- Der Vertriebsleiter nimmt auf Verlangen des Chefs an einer Händler-Incentive-Reise nach Australien teil, um den Umsatz anzukurbeln. Da er jedoch auch eigene Vorteile aus dieser attraktiven Veranstaltung zieht, verlangt der Betrieb eine Kostenbeteiligung von 400 € an den Gesamtaufwendungen von 3.200 € pro Teilnehmer. Der Vertriebsleiter muss in seiner Funktion keinen Arbeitslohn versteuern, da es sich um eine dienstlich angeordnete Reise handelt. Die 400 € kann er als Werbungskosten absetzen, da ihm der Arbeitgeber nicht die komplette Dienstreise erstattet.
- Die Vertriebsleiterin nimmt Mann und Kind mit und zahlt dafür 1.000 € an den Arbeitgeber. Zwar liegt eine Veranstaltung aus eigenbetrieblichem Interesse vor. Doch da sie den Vorteil aufgrund der Mitnahme als Arbeitslohn zu versteuern hat, kann sie den Eigenanteil nicht absetzen.

5 Teils steuerfreie Leistungen

Seitdem das strikte gesetzliche Aufteilungsverbot bei sogenannten gemischt veranlassten Kosten gekippt ist, dürfen Aufwendungen mit sowohl beruflichem als auch privatem Anlass grundsätzlich in steuerlich zu berücksichtigende Kosten und nicht abziehbare Aufwendungen für die private Lebensführung aufgeteilt werden.

Dies trifft insbesondere auf Händler-Incentive-Reisen zu. Bei diesen kommen als **sachgerechter Maßstab für die Aufteilung der Kosten** – unabhängig von der betroffenen Einkunftsart – grundsätzlich die beruflichen und privaten Zeitanteile einer Reise in Betracht. Eine Aufteilung scheidet nur noch aus, wenn entweder der betriebliche Zweck oder der private Vorteil ganz im Vordergrund steht und den anderen Bereich überlagert.

Hintergrund: Der BFH hat entschieden, dass eine Aufteilung der gemischt veranlassten Reise-kosten eines Arbeitnehmers in Arbeitslohn einerseits und Zuwendungen im betrieblichen Eigeninteresse andererseits grundsätzlich möglich ist. Daher müssen die Aufwendungen des Arbeitgebers – im Gegensatz zur vorherigen Sichtweise – insgesamt kein Arbeitslohn mehr sein, nur weil auch private Motive für die Reise vorhanden oder mitentscheidend gewesen sind. Dies gilt sowohl in Hinsicht auf einen geldwerten Vorteil auf der Einnahmeseite als auch beim Abzug von Werbungskosten und Betriebsausgaben.

Diese geänderte Rechtsprechung betrifft insbesondere die Aufwendungen für die Hin- und Rückfahrt zum und vom Aufenthaltsort, wenn an eine Dienstreise einige private Tage „drangehängt“ werden oder wenn der eindeutig betrieblich veranlassten Händler-Incentive-Reise ein Urlaub vorgeschaltet wird.

Voraussetzung ist jedoch, dass der Privatanteil der Reise im Verhältnis zum betrieblichen Teil von untergeordneter Bedeutung ist. Dann ist eine private Mitveranlassung unschädlich.

Nach Auffassung der Finanzverwaltung liegt eine untergeordnete private Mitveranlassung von Kosten für die Hin- und Rückreise auch dann vor, wenn der Reise ein eindeutiger unmittelbarer betrieblicher/beruflicher Anlass zugrunde liegt, den der Steuerpflichtige mit einem vorangehenden oder nachfolgenden Privataufenthalt verbindet.

Beispiel 1

Ein Mitarbeiter nimmt in der Funktion des Reiseleiters für die Geschäftsfreunde seines Arbeitgebers an einer Incentive-Reise teil und ist auch für die Organisation zuständig. Die Reise dauert von Montag bis Freitag. Anschließend erholt sich der Mitarbeiter vor Ort über das Wochenende. Am folgenden Montag kehrt er in die Firma zurück.

5/7 der Fahrtkosten sind betrieblich veranlasst; Gleiches gilt für die Hotelrechnung. Hinzu kommen Verpflegungspauschalen für fünf Tage sowie Reisenebenkosten, die in der Woche angefallen sind.

Beispiel 2

Ein langjähriger Kunde eines im Breisgau ansässigen Unternehmers reist für Erholungszwecke nach Baden-Württemberg. Er verbringt drei Tage im Schwarzwald und

fährt darauffolgend für einen Tag ins Breisgau, um dort die Produktionsstätte zu besichtigen und eine Verlängerung des Liefervertrags zu unterzeichnen. Anschließend kehrt er zu seinem Wohnort zurück.

In diesem Fall sind die Fahrtkosten zum Erholungsort und die Kosten für die Übernachtung aufgrund des Urlaubs privat veranlasst. Die Fahrtkosten zum Einsatzort sind hingegen betrieblich veranlasst. Um zu vermeiden, dass private Aufwendungen in den steuerlich relevanten Bereich verlagert werden, sind hier die Reisekosten der Höhe nach zu begrenzen auf die Kosten, die entstünden, wenn die Fahrt vom Wohnort oder von der regelmäßigen Betriebstätte als Dienstreise angetreten worden wäre.

Allerdings sind die geänderten Rechtsgrundsätze kein Freibrief, sämtliche Aufwendungen einer Reise nunmehr zumindest teilweise beim Finanzamt geltend machen zu können. Denn hierzu müssen einige Bedingungen erfüllt und Nachweispflichten eingehalten werden. Vier Konstellationen sind zu unterscheiden:

1. Sofern die Kosten **eindeutig und klar abgrenzbar ausschließlich betrieblich oder ausschließlich privat veranlasst** sind, werden sie unmittelbar und in voller Höhe dem jeweiligen Bereich zugeordnet, so dass eine Aufteilung unterbleiben kann.
2. Nur die **zu mehr als 10 % betrieblich veranlassten** gemischten Aufwendungen müssen nach dem Verhältnis der beruflichen und privaten Kostenanteile aufgeteilt werden. Dies kann entweder anhand der Zeitfaktoren (tage- oder stundenweise) oder im Wege einer sachgerechten Schätzung nach der Veranlassung mit dem jeweiligen Anteil in abziehbare und nicht abziehbare Kosten aufgesplittet werden.
3. Liegt eine **private Mitveranlassung von unter 10 %** vor, sind alle Aufwendungen in vollem Umfang abziehbar. Dies gilt auch für die Kosten der Hin- und Rückreise.
4. Ist der **betriebliche Grund** der Reise **von untergeordneter Bedeutung (unter 10 %)**, entfällt der Abzug komplett. Lediglich einzelne Aufwendungen können gesondert berücksichtigt werden.

Beispiel 3

Die Arbeitnehmerin trifft sich während einer zweiwöchigen Händler-Incentive-Reise zu Erholungszwecken an einem Nachmittag mit einem Geschäftsfreund ihres Arbeitgebers zu Kaufgesprächen. Dieser minimale Zeitanteil kann zwar nicht genutzt werden, um die gesamten Fahrt- und Hotelkosten aufzuteilen. Aber der Taxipreis für das Meeting mit dem Kunden und die Bewirtung sind betrieblich veranlasst.

Hinweis

Arbeitnehmer oder Selbständige müssen die berufliche Veranlassung der Aufwendungen umfassend nachweisen. Ein wichtiger Ansatzpunkt sind hierbei die Zeitanteile, die sich beispielsweise in einer Art Tagebuch dokumentieren lassen.

Erfüllen sie die Nachweispflichten nicht hinreichend, geht dies zu Lasten der Berufstätigen. Um steuerlich auf der sicheren Seite zu stehen und sämtliche Zweifel zu zerstreuen, ist eine rechtzeitige Sammlung sämtlicher Belege ratsam, die den beruflichen Anlass dokumentieren.

Nicht nur für Händler-Incentive-Reisen ist dies anwendbar, sondern auch für andere Incentives.

Beispiel 4

An der Feier des Unternehmers nehmen 80 Kunden und Geschäftsfreunde sowie 20 private Gäste des Firmeninhabers teil. Es handelt sich um eine gemischt betrieblich und privat veranlasste Veranstaltung. Sachgerecht ist hier eine Aufteilung nach Köpfen, so dass 20 % der Gesamtkosten für Bewirtung und Unterhaltung privat veranlasst sind. Die verbleibenden betrieblich veranlassten Kosten sind – unter Berücksichtigung des Abzugsverbots bei Bewirtungskosten – mit 70 % als Betriebsausgaben abziehbar.

6 Pauschalierung bei Incentives

Da es sich bei Incentives in der Regel um betrieblich veranlasste Sachzuwendungen handelt, kann der Unternehmer diese einer Pauschalbesteuerung unterwerfen. Hier hat er als Leistender drei verschiedene Möglichkeiten, die **Steuer für die Empfänger der Vergünstigungen pauschal zu übernehmen** und damit die steuerliche Erfassung des geldwerten Vorteils bei den Zuwendungsempfängern abzudecken.

Er kann sie behandeln als

1. betrieblich veranlasste Zuwendungen an Personen, zu denen kein Dienstverhältnis besteht: etwa Kunden, Geschäftspartner, deren Arbeitnehmer und Familienangehörige und – unabhängig von ihrer Rechtsform – jede natürliche und juristische Person (z.B. GmbH, AG) oder eine Personengesellschaft (z.B. KG, GbR),
2. Geschenke oder
3. Zuwendungen an die eigenen Arbeitnehmer aus betrieblichem Anlass.

In diesen Fällen bleiben die Incentives beim Empfänger steuerlich außer Ansatz. Dies gilt aber nur, wenn

- es sich um eine Sach- und keine Barzuwendungen handelt,
- die Pauschalierung für alle Zuwendungen im Wirtschaftsjahr einheitlich durchgeführt wird,
- jeder Empfänger im Jahr höchstens Vorteile von zusammengerechnet 10.000 € erhält,
- eine gesonderte Einzelzuwendung den Betrag von 10.000 € nicht überschreitet und
- die Zuwendung zusätzlich zum ohnehin geschuldeten Arbeitslohn des Arbeitnehmers erbracht bzw.

- die Vergünstigung dem Geschäftspartner zusätzlich zur ohnehin vereinbarten Gegenleistung gewährt wird.

Als Sachzuwendungen kommen neben Incentive-Reisen auch Besuche von sportlichen, kulturellen oder musikalischen Veranstaltungen in Betracht. Das Wahlrecht zur Pauschalierung muss **pro Jahr für alle Zuwendungen einheitlich** ausgeübt werden. Der **Steuersatz** beträgt **30 %** plus Solidaritätszuschlag und ggf. Kirchensteuer. Diese Option ist generell und separat für die eigenen Angestellten und fremden Geschäftspartner möglich, während die Pauschalierung von 25 % durch die Übernahme der Lohnsteuer nur für spezielle Sachzuwendungen und auch nur in Fällen der Zuwendung an die eigene Belegschaft erlaubt ist.

Da die pauschal besteuerten Sachzuwendungen bei der Ermittlung der Einkünfte des Empfängers komplett außer Ansatz bleiben, kann dieser die Incentives unbeschwert genießen, und auch sein übriges Einkommen bleibt von einer höheren Progression bei teureren Zuwendungen verschont.

7 Einladung in VIP-Logen, Business-Seats und Hospitality-Leistungen

Manch ein Unternehmer überlässt Eintrittskarten für VIP-Logen als Incentives, die nicht nur zum Besuch einer sportlichen Veranstaltung berechtigen, sondern auch die Möglichkeit der Bewirtung von Geschäftsfreunden und Arbeitnehmern in der sportfreien Zeit beinhalten. Regelmäßig wird dies in einem **Gesamtpaket** vereinbart und ein Gesamtbetrag in Rechnung gestellt.

- Handelt es sich um **Sachzuwendungen aus betrieblichem Anlass**, sind die im vertraglich abgeschlossenen Gesamtpaket enthaltenen zusätzlichen Aufwendungen neben den Eintrittskarten, Bewirtung und Raumkosten grundsätzlich als Betriebsausgaben abziehbar. Macht der Unternehmer glaubhaft, dass auf der Grundlage einer vertraglichen Vereinbarung Räumlichkeiten in der Sportstätte für betriebliche Veranstaltungen außerhalb der Tage, an denen Sportereignisse stattfinden, genutzt werden, stellen die auf diese Raumnutzung entfallenden Aufwendungen ebenfalls abziehbare Betriebsausgaben dar.
- Erhalten Geschäftsfreunde unentgeltlich Eintrittskarten, um **geschäftliche Kontakte anzubahnen** oder **sich geschäftsfördernd präsentieren** zu können, handelt es sich um beschränkt abzugsfähige Geschenke.
- Gibt es die Einladung hingegen als **Gegenleistung** für eine bestimmte, eng damit zusammenhängende Leistung des Geschäftsfreunds, sind die Aufwendungen grundsätzlich unbeschränkt als Betriebsausgaben abziehbar. Dies wird dann wie eine übliche Bezahlung behandelt.
- Die **Bewirtung** von Geschäftsfreunden aus geschäftlichem Anlass ist nur beschränkt abziehbar.

Aus Vereinfachungsgründen dürfen **betrieblich veranlasste Aufwendungen** bei einem Gesamtpaket (Werbeleistungen, Bewirtung, Eintrittskarten usw.) pauschal in drei Bereiche **aufgeteilt** werden:

- **40 %** des Gesamtbetrags für **Werbeaufwand**. Dieser ist in vollem Umfang als Betriebsausgabe abziehbar.
- **30 %** des Gesamtbetrags für die **Bewirtung**. Dieser Anteil ist zu 70 % als Betriebsausgabe zu berücksichtigen.
- **30 %** des Gesamtbetrags für **Geschenke**. Geschenke an Geschäftsfreunde übersteigen regelmäßig den Betrag von 35 € pro Empfänger und Wirtschaftsjahr und sind nicht als Betriebsausgabe abziehbar. Soweit die Präsente auf eigene Arbeitnehmer entfallen, können sie in voller Höhe als Betriebsausgabe angezogen werden. Wird bei einem gemischten Teilnehmerkreis keine andere Zuordnung nachgewiesen, geht die Finanzverwaltung davon aus, dass die Aufwendungen je zur Hälfte auf Geschäftsfreunde und auf eigene Arbeitnehmer entfallen.

Einer Einladung in VIP-Logen von Unternehmern kommen Eintrittsberechtigungen für Business-Seats gleich. In einem Preis für derartige Seats sind regelmäßig die Eintrittsberechtigung, das Rahmenprogramm und die Bewirtung enthalten. Die Finanzverwaltung teilt hier die Kosten im Verhältnis 50 % für Bewirtung (70 % steuerlich abzugsfähig) und 50 % für Geschenke auf.

Zu den sogenannten Hospitality-Leistungen zählen neben bevorzugten Eintrittsberechtigungen und Sitzplätzen auch das Catering, Parkmöglichkeiten, persönliche Betreuung, Erinnerungspräsente und Entertainment-Programme. Hier teilt die Finanzverwaltung den Gesamtpreis auf in 30 % für Bewirtung (maximal 1.000 € pro Veranstaltung und Teilnehmer); der Rest entfällt auf regelmäßig nicht abzugsfähige Geschenke.

8 Veranstaltung von Golfturnieren

Veranstaltet der Unternehmer ein Golfturnier insbesondere, um das Interesse von potentiellen Käufern zu wecken, oder soll der Dialog mit dieser Klientel aufgebaut und gefördert werden, handelt es sich um **nicht abzugsfähige Betriebsausgaben**. Das gesetzliche Abzugsverbot gilt für Aufwendungen zu Zwecken der **sportlichen Betätigung**, der **Unterhaltung von Geschäftsfreunden**, der **Freizeitgestaltung** oder der **Repräsentation**.

Hierbei übernimmt der Unternehmer als Veranstalter die Auswahl und Einladung der Teilnehmer, die Platz-

buchung und die Platzgebühren, die Warenpräsentation vor Ort, die Kosten für kleinere Geschenke und die Bewirtung. Hinzu kommen hochwertige Sachpreise und die Kosten für die Platzausstattung.

Das Abzugsverbot gilt auch dann, wenn der Unternehmer geltend macht, die Aufwendungen für den veranstalteten Golfevent dienten dazu, betriebliche Ziele zu erreichen. Obwohl die zuwendenden Unternehmer in der Regel nicht selbst aktiv Golf spielen, sind die Regeln für die sportliche Betätigung anwendbar. Denn die Finanzbeamten sollen nicht im Einzelnen prüfen müssen, ob bei einer solchen Veranstaltung tatsächlich die Anbahnung und Förderung von Geschäftsabschlüssen im Vordergrund steht oder doch die Befriedigung einer Neigung des Unternehmers.

Nach der aktuellen Rechtsprechung des BFH sind die Aufwendungen für die Durchführung eines Golfturniers einschließlich der Aufwendungen für die Bewertung der Turnierteilnehmer und Dritter im Rahmen einer an das Turnier anschließenden Abendveranstaltung sogar dann den steuerlich nicht abziehbaren Betriebsausgaben zuzuordnen, wenn beide Veranstaltungen auch dem Zweck dienen, Spenden für die Finanzierung einer Wohltätigkeitsveranstaltung zu generieren. Der Gesetzgeber sieht in derartigen Aufwendungen offenbar Ausgaben, die ihrer Art nach als „überflüssige und unangemessene Repräsentation“ anzusehen sind und die „im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens“ als Aufwand zu bewerten sind, der „nicht länger durch den Abzug vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt werden dürfe (so die ursprüngliche Gesetzesbegründung).

Auch wenn aus Sicht des Bürgers diese Einstellung des Gesetzgebers teilweise kritisch zu sehen ist, ist hier eine Tendenz des Staates erkennbar, den steuerlichen Abzug von Aufwendungen, die den Freizeitbereich über das Angemessene hinaus tangiert, auszuschließen.

9 Aufmerksamkeit oder versuchte Bestechung?

Zwar gehören Geschenke an Geschäftspartner, Lieferanten und Kunden in vielen Unternehmen besonders in der Vorweihnachtszeit zum guten Ton – man bedankt sich eben für die Zusammenarbeit und wünscht zum Jahreswechsel alles Gute. Mit solch einer Geste kann der Absender bei seinem Verhältnis zum Beschenkten aber durchaus die **fließende Grenze von der Aufmerksamkeit zur versuchten Bestechung** überschreiten. Denn es gibt keine gesetzlichen Wertgrenzen, die anzeigen, ab wann ein Geschenk als Bestechung gilt.

Wegen Bestechung im engeren Sinne macht sich strafbar, wer einem Amtsträger (z.B. einem Außenprüfer des Finanzamts) einen Vorteil als Gegenleistung anbietet, verspricht oder gewährt und dafür eine Diensthandlung erhält oder gerade nicht erhält. Dasselbe gilt gegenüber Richtern, wenn diese zu einer Verletzung ihrer richterlichen Pflichten veranlasst werden.

Darüber hinaus macht sich wegen Bestechlichkeit und Bestechung strafbar, wer im geschäftlichen Verkehr unter Privatleuten z.B. als Angestellter oder Beauftragter eines Unternehmens beispielsweise einen Vorteil für sich oder einen Dritten als Gegenleistung dafür fordert, dass er bei dem Bezug von Waren oder Dienstleistungen einen anderen in unlauterer Weise bevorzuge. Dasselbe gilt für denjenigen, der einen Vorteil für sich oder einen Dritten anbietet. Die Bestechlichkeit gilt damit nicht nur gegenüber Amtsträgern, sondern auch gegenüber Partnern im Geschäftsverkehr.

Auch die steuerliche Wertgrenze von 50 € ist kein verlässlicher Gradmesser. Wird zum Beispiel eine Flasche Wein zu 30 € kurz vor einer anstehenden Auftragsvergabe verschenkt, kann dies bereits als versuchte Bestechung interpretiert werden und fällt dann in den Bereich der Strafbarkeit. Hier ist also ein besonderes Fingerspitzengefühl erforderlich.

> **Hinweis**
>
> Verdächtig sind solche Präsente insbesondere, wenn sie nur an die für das Projekt verantwortlichen Leiter, nicht aber an die gesamte Abteilung gehen.

Zwar sind Geldgeschenke aus der Mode gekommen, an ihre Stelle sind aber exklusive Eintrittskarten oder Incentive-Reisen getreten. Diese teuren Sachzuwendungen erreichen schnell Größenordnungen, die durchaus als Versuch einer Vorteilsnahme ausgelegt werden können.

Da also sowohl kleine als auch kostspielige Aufmerksamkeiten zum Nachteil beider Seiten interpretiert werden können, sollten **Arbeitsverträge klare Vorgaben** enthalten. Ratsam ist beispielsweise ein Passus, nach der Geschenke generell abzulehnen sind. Dies verhindert zudem, dass nach der Annahme des ersten Geschenks die sozialen Konventionen verlangen, dass immer weitere Präsente folgen müssen.

Wir stehen Ihnen gerne für weitere Fragen zur Verfügung.

Rechtsstand: Juni 2025

Alle Informationen und Angaben in diesem Mandanten-Merkblatt haben wir nach bestem Wissen zusammengestellt. Sie erfolgen jedoch ohne Gewähr. Diese Information kann eine individuelle Beratung im Einzelfall nicht ersetzen.