

Urteil vom 09. März 2010, VIII R 32/07

Teilnahme an Auslandsreisen des Ministerpräsidenten als Mitglied einer Wirtschaftsdelegation - Teilnahme am Weltwirtschaftsforum in Davos - Verdeckte Gewinnausschüttung - Beurteilung der privaten oder beruflichen Veranlassung von Auslandsreisen - Keine Bindung des BFH an lückenhafte Tatsachewürdigung des FG

BFH VIII. Senat

EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, FGO § 126 Abs 3 S 1 Nr 2, EStG § 20 Abs 1 Nr 1 S 2, FGO § 118 Abs 2, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 4, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1, EStG § 19 Abs 1 S 1 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg , 19. September 2006, Az: 12 K 78/06

Leitsätze

1. Die bei einer Auslandsreise beabsichtigte Anbahnung von Kontakten zu Politikern und Unternehmern in den besuchten Ländern geht im Sinne einer betrieblichen Veranlassung der Reise zumindest dann über ein bloß allgemeines Interesse an politischen oder wirtschaftspolitischen oder gesellschaftspolitischen Informationen hinaus, wenn nicht auszuschließen ist, dass der Teilnehmer die erwarteten Informationen und Kontakte für seine unternehmerischen Ziele nutzen kann .
2. Bei Delegationsreisen mit hochgestellten Politikern kann aufgrund der Vorauswahl der Teilnehmer durch das zuständige Ministerium im Regelfall davon ausgegangen werden, dass es sich um Repräsentanten von Unternehmen handelt, die international ausgerichtet sind oder dies anstreben .

Tatbestand

I.

- 1** Der Kläger und Revisionskläger (Kläger) war in den Streitjahren (1993 bis 1997) Alleingesellschafter einer GmbH, die 1994 in eine AG umgewandelt wurde. Er war ursprünglich auch deren alleiniger Geschäftsführer bzw. Vorstand. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), seine zur Einkommensteuer mit ihm zusammen veranlagte Ehefrau, war in den Streitjahren zunächst als kaufmännische Angestellte und Prokuristin der GmbH und der AG tätig. 1995 wurde sie ebenfalls in den Vorstand der AG bestellt. In den Anstellungsverträgen vereinbarten die GmbH und die AG mit den Klägern, dass ihnen die bei Geschäftsreisen entstehenden Aufwendungen ersetzt werden sollten und zwar auch, soweit die Zahlungen aufgrund steuerlicher Vorschriften nicht als Betriebsausgabe anerkannt würden. Insoweit sollten die Zahlungen als zusätzliche Vorstandsbezüge der Lohnsteuer unterworfen werden.
- 2** Gegenstand des Unternehmens des Klägers ist die Herstellung und der Vertrieb von ... Artikeln aller Art. Die GmbH und später die AG betrieben vor allem den Einzelhandel mit Das Unternehmen verfügte Ende 1997 über 33 Filialen vorwiegend im ... Raum. Die Waren wurden in der Hauptsache von einer in Deutschland ansässigen Einkaufsgemeinschaft des Fachhandels bezogen, an der die GmbH (und die AG) auch beteiligt waren, im Übrigen von Unternehmen mit Sitz in anderen EU-Staaten und nur in geringem Umfang aus Drittländern.
- 3** Der Kläger begleitete als Mitglied der Wirtschaftsdelegation den Ministerpräsidenten des Landes X auf dessen Auslandsreisen nach Argentinien, Brasilien und Chile (1993), nach China (1994), nach Indien (1995) und nach Südafrika (1996). Ferner nahm der Kläger als Vertreter der Wirtschaft 1997 an einer Reise des Wirtschaftsministers des Landes X nach Singapur, Indonesien und Malaysia teil. Das Programm und der Teilnehmerkreis dieser Reisen wurden jeweils durch das Staatsministerium oder das Wirtschaftsministerium festgelegt. In allen Streitjahren besuchte der Kläger außerdem gemeinsam mit der Klägerin die Jahrestagung des Weltwirtschaftsforums in Davos. Die Kosten für sämtliche Reisen trugen die GmbH und später die AG.
- 4** Im Anschluss an eine Außenprüfung bei dem Kläger gelangte der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) zu der Auffassung, die Aufwendungen seien bei der GmbH und der AG als Betriebsausgaben abzuziehen. Es

handele sich nicht um verdeckte Gewinnausschüttungen (vGA), weil die Übernahme der Reisekosten durch den Anstellungsvertrag gedeckt sei und dem zwischen Fremden Üblichen entspreche. Der Kläger und die Klägerin hätten dadurch jedoch geldwerte Vorteile bezogen, die bei ihnen als Arbeitslohn zu erfassen seien. Das FA änderte die Einkommensteuerbescheide der Kläger entsprechend und setzte zusätzliche Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit an.

- 5 Das Finanzgericht (FG) hat die nach erfolglosem Einspruch erhobene Klage abgewiesen. Mit der Revision rügen die Kläger die Verletzung materiellen Rechts.
- 6 Die Kläger beantragen sinngemäß,

das Urteil des FG Baden-Württemberg vom 20. September 2006 (12 K 78/06) aufzuheben und die Bescheide über die Einkommensteuer 1993 bis 1997 vom 16. September 2002 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 22. November 2002 mit der Maßgabe zu ändern, dass das zu versteuernde Einkommen für 1993 um 24.851 DM, für 1994 um 24.269 DM, für 1995 um 45.500 DM, für 1996 um 39.762 DM und für 1997 um 46.124 DM niedriger angesetzt wird.
- 7 Das FA beantragt,

die Revision als unbegründet zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 8 Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG zur erneuten Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).
- 9 1. Das FG hat im Wesentlichen ausgeführt, es liege zwar kein Arbeitslohn vor. Die Übernahme der Reisekosten durch die GmbH und die AG unterliege jedoch beim Kläger als vGA der Einkommensteuer. Ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsleiter hätte die Reisekosten für einen Nichtgesellschafter nicht übernommen. Weder für den Beitrag zum Weltwirtschaftsforum noch für die Teilnahme der Kläger an den Jahrestagungen noch für die Reisen des Klägers als Mitglied der Delegationen des Ministerpräsidenten und des Wirtschaftsministers sei eine konkrete, betriebsfunktionale Zielsetzung erkennbar. Es sei nicht erkennbar, dass die jeweils verfolgten betrieblichen Zwecke mehr als nur untergeordnete Bedeutung gehabt hätten. Die Kläger hätten nicht dargelegt, dass sie mit den von ihnen erwarteten Kontakten und Gesprächen hätten rechnen können. Das Zustandekommen der erwarteten Kontakte habe vielmehr von Zufällen abgehungen. Die bloße Möglichkeit, Kontakte zu knüpfen, begründe lediglich ein allgemeines berufliches Interesse. Demgegenüber habe der persönliche Erlebniswert der Reisen nicht nur untergeordnete Bedeutung gehabt. Es fehle auch an einer im Voraus getroffenen eindeutigen Vereinbarung über die Erstattung der Reisekosten.
- 10 2. Diese Ausführungen halten revisionsrechtlicher Nachprüfung nicht stand.
- 11 a) Gemäß § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) gehören zu den Einkünften aus Kapitalvermögen auch vGA. Eine vGA i.S. des § 20 Abs. 1 Nr. 1 Satz 2 EStG liegt vor, wenn die Kapitalgesellschaft ihrem Gesellschafter außerhalb der gesellschaftsrechtlichen Gewinnverteilung einen Vermögensvorteil zuwendet und diese Zuwendung ihren Anlass oder zumindest ihre Mitveranlassung im Gesellschaftsverhältnis hat. Das ist in der Regel der Fall, wenn ein ordentlicher und gewissenhafter Geschäftsführer diesen Vorteil einem Nichtgesellschafter nicht zugewendet hätte (Urteile des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 24. Januar 1989 VIII R 74/84, BFHE 156, 126, BStBl II 1989, 419; vom 19. März 1991 VIII R 2/85, BFH/NV 1992, 19; vom 13. September 2000 I R 10/00, BFH/NV 2001, 584; vom 14. Dezember 2004 VIII R 59/02, BFH/NV 2005, 1090). Ist der begünstigte Gesellschafter-Geschäftsführer ein beherrschender, kann die Vermögensminderung auch dann ihre Ursache im Gesellschaftsverhältnis haben, wenn der Leistung an den Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt (ebenfalls ständige Rechtsprechung, vgl. z.B. BFH-Urteile vom 24. Januar 1990 I R 157/86, BFHE 160, 225, BStBl II 1990, 645, m.w.N.; vom 9. Juli 2003 I R 100/02, BFHE 203, 77; vom 5. Oktober 2004 VIII R 9/03, BFH/NV 2005, 526).
- 12 Nach der neueren Rechtsprechung des I. Senats des BFH, der sich der erkennende Senat anschließt, kann eine vGA vorliegen, wenn eine Kapitalgesellschaft die Kosten für eine (Auslands-)Reise ihres Gesellschafter-Geschäftsführers

trägt, die in nicht nur untergeordnetem Umfang dessen private Interessen berührt. Ob die Reise in diesem Sinne privat veranlasst oder zumindest mitveranlasst war, bestimmt sich --nicht zuletzt im Interesse einer rechtsformneutralen Besteuerung-- grundsätzlich nach denselben Kriterien, die für die Beurteilung von Reiseaufwendungen von Einzelunternehmern und Personengesellschaften entwickelt worden sind. Ist nach diesen Maßstäben eine Reise privat veranlasst und übernimmt die Kapitalgesellschaft gleichwohl die Aufwendungen für die Reise, so ist dieses Verhalten regelmäßig durch das Gesellschaftsverhältnis veranlasst (vgl. BFH-Urteil vom 6. April 2005 I R 86/04, BFHE 209, 468, BStBl II 2005, 666; BFH-Beschluss vom 7. Oktober 2008 I B 37/07, BFH/NV 2009, 216).

- 13** b) Nach der Rechtsprechung des BFH (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) sind Auslandsreisen, denen offensichtlich ein unmittelbarer betrieblicher (beruflicher) Anlass zugrunde liegt (wie z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreundes, das Halten eines Fachvortrages auf einem Fachkongress oder die Durchführung eines Forschungsauftrages) anders zu beurteilen als Auslandsreisen, denen ein solch konkreter Bezug zur betrieblichen (beruflichen) Tätigkeit fehlt und bei denen häufig auch private Interessen eine Rolle spielen. Letzteres trifft insbesondere bei sog. Kongressreisen und Reisen zu Informationszwecken sowie zu Sprachkursen im Ausland zu (BFH-Urteile vom 14. Juli 1988 IV R 57/87, BFHE 154, 312, BStBl II 1989, 19; vom 22. Juli 1993 VI R 103/92, BFHE 171, 552, BStBl II 1993, 787; vom 21. August 1995 VI R 47/95, BFHE 179, 37, BStBl II 1996, 10). Bei solchen Auslandsaufenthalten müssen die Beurteilungsmerkmale, die jeweils für eine private oder betriebliche (berufliche) Veranlassung der Reise sprechen, gegeneinander abgewogen werden (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213). Eine unbedeutende private Mitveranlassung steht dem vollständigen Abzug von Betriebsausgaben oder Werbungskosten nicht entgegen (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06, BFHE 227, 1, 28). Es kann dann z.B. auf die Art der dargebotenen Informationen, den Teilnehmerkreis, die Reiseroute und den Charakter der aufgesuchten Orte als beliebte Ziele des Tourismus, die fachliche Organisation, die Gestaltung der Wochenenden und Feiertage sowie die Art des benutzten Beförderungsmittels ankommen (BFH-Urteile in BFHE 154, 312, BStBl II 1989, 19; vom 30. April 1993 VI R 94/90, BFHE 171, 242, BStBl II 1993, 674). An diesen Grundsätzen hat der BFH grundsätzlich festgehalten. Vor dem Hintergrund des Beschlusses des Bundesverfassungsgerichts vom 7. November 1995 2 BvR 802/90 (BStBl II 1996, 34 - Oderkonto) vermögen die Indizien indes keine Gesamtwürdigung im Einzelfall zu ersetzen, sie dürfen nicht schematisch geprüft und wie rechtliche Tatbestandsmerkmale verselbständigt werden. Auch stehen sie einer Aufteilung der Kosten nach den beruflichen und privaten Zeitanteilen der Reise nicht entgegen (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, 30). Nichts anderes gilt in rechtlicher Hinsicht für die hier zu beurteilenden Delegationsreisen des Klägers sowie für die Reisen der Kläger zum Weltwirtschaftsforum nach Davos.
- 14** c) Die tatsächliche Feststellung der Merkmale und ihre Gewichtung (Würdigung) ist im Einzelfall Aufgabe des FG als Tatsacheninstanz (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213). Sie unterliegt nur eingeschränkter Überprüfung durch den BFH.
- 15** 3. Im Ausgangspunkt zu Recht ist das FG davon ausgegangen, dass hinsichtlich der streitigen Reisekosten eine vGA in Betracht kommt.
- 16** a) Bei der Prüfung der betrieblichen Veranlassung der Reisekosten ist das FG allerdings von anderen Grundsätzen ausgegangen. Es hat insbesondere eine "betriebsfunktionale Zielsetzung" der Aufwendungen für die Auslandsreisen verneint, ohne die bei jeder einzelnen Reise für und gegen die betriebliche Veranlassung sprechenden Umstände in nachvollziehbarer Weise gegeneinander abzuwägen. Teilweise sind die Behauptungen des FG auch nicht mit Tatsachen unterlegt. So hat es --ebenfalls ohne sich mit der konkreten Ausgestaltung der einzelnen Reisen zu befassen-- "festgestellt", es könne der mit den Reisen "offensichtlich verbundene persönliche Erlebniswert" nicht als von nur untergeordneter Bedeutung eingestuft werden. An diese Würdigung ist der BFH nicht gebunden. Hierzu fehlen im Urteil tatsächliche Feststellungen. Die lückenhafte Tatsachenwürdigung bedeutet einen Rechtsfehler, der zur Aufhebung der Vorentscheidung führt.
- 17** b) Die Auffassung des FG, die in den Anstellungsverträgen enthaltenen Klauseln zur Übernahme von Reisekosten seien nicht hinreichend bestimmt, trifft nicht zu. Die Behauptung des FG, die Verträge ließen nicht hinreichend erkennen, dass sie auch die streitigen Aufwendungen umfassen sollten, findet in den Anstellungsverträgen keine Grundlage. Die Vereinbarungen gelten für "Geschäftsreisen" und zwar auch dann, wenn der Betriebsausgabenabzug vom FA versagt werden sollte. Da es sich im Streitfall eindeutig nicht um private Reisen handelt und der Wortlaut der Verträge keine weiteren Einschränkungen enthält, besteht kein Anlass, an der Kostentragungspflicht der Kapitalgesellschaft zu zweifeln. Eine vGA ist deshalb im Streitfall nicht unter dem Gesichtspunkt zu bejahen, dass

der Leistung an den (beherrschenden) Gesellschafter oder eine diesem nahe stehende Person keine klare und von vornherein abgeschlossene Vereinbarung zugrunde liegt. Auch aus diesem Grund ist die Vorentscheidung aufzuheben.

- 18** 4. Die Sache ist nicht spruchreif. Der BFH kann in der Sache nicht selbst entscheiden, da das FG die erforderliche Gesamtabwägung selbst vornehmen muss. Die Revision führt deshalb zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
- 19** 5. Im zweiten Rechtsgang wird das FG die von der Rechtsprechung herausgestellten Merkmale, soweit sie für oder gegen die betriebliche Veranlassung der jeweiligen Reise sprechen, für jede Reise einzeln zu beachten und nachvollziehbar gegeneinander abzuwägen haben.
- 20** a) Dabei wird zu beachten sein, dass die Anbahnung von Kontakten zu Politikern und Unternehmern in den besuchten Ländern zumindest dann über ein "Interesse an allgemeinen politischen oder wirtschafts- oder gesellschaftspolitischen Informationen" hinausreicht, wenn nicht auszuschließen ist, dass der Teilnehmer die erwarteten Informationen und Kontakte für seine unternehmerischen Ziele nutzen kann. Ein solcher Nutzen ist nicht nur gegeben, wenn der Reiseteilnehmer aufgrund der Besuchskontakte geschäftliche Beziehungen tatsächlich aufnimmt; er kann die auf einer solchen Reise gewonnenen Informationen geschäftlich auch in der Weise nutzen, dass er von entsprechenden Aktivitäten absieht. Aufgrund der Vorauswahl der Teilnehmer durch das zuständige Ministerium kann im Regelfall davon ausgegangen werden, dass es sich um Repräsentanten von Unternehmen handelt, die international ausgerichtet sind oder dies anstreben. Hinzu kommt, dass bereits die offizielle Einladung eines Unternehmers zu einem Staatsbesuch einen besonderen Werbewert für das Unternehmen hat, der über die mitreisenden Journalisten auch im Inland wirksam werden kann. Außerdem können sich in der vom Ministerium zusammengestellten Reisegruppe Geschäftskontakte ergeben, die auf andere Weise nicht zustande gekommen wären.
- 21** b) Hinsichtlich der gegen eine betriebliche Veranlassung sprechenden Gesichtspunkte wird das FG zunächst davon auszugehen haben, dass die Reisen des Ministerpräsidenten und des Wirtschaftsministers ersichtlich so geplant waren, dass eine private Veranlassung zur Teilnahme aufgrund des Programmablaufs grundsätzlich ausgeschlossen sein sollte. Dafür spricht auch, dass die Teilnehmer keinen Einfluss nehmen konnten auf ihre eigene Einladung, auf die Zusammensetzung der Reisegruppe und den Programmablauf. Nach den vorliegenden Reiseprogrammen ist überdies nicht davon auszugehen, dass im Streitfall eine Aufteilung der Kosten für abtrennbare privat veranlasste Reisetile nach Maßgabe des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1 in Betracht kommt.
- 22** c) Entsprechendes gilt auch für die Tagungen des Weltwirtschaftsforums in Davos, wobei das FG insofern ergänzend beachten muss, dass die Teilnahme der Ehefrau bei einem solchen internationalen Treffen auf höchster Ebene den protokollarischen Erfordernissen entsprechen dürfte mit der Folge, dass deshalb eine private Mitveranlassung auch in den Jahren nicht anzunehmen ist, in denen die Klägerin dem Vorstand der AG noch nicht angehörte.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de