

Urteil vom 07. September 2011, I R 12/11

Abzug von Bewirtungsaufwendungen bei Hotelbetrieb mit Restaurant - Anwendung, Zweck und Verfassungsmäßigkeit der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 - Bewirtungsaufwendungen im gastronomischen Unternehmensbereich als Betriebsausgabe

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 2, EStG § 4 Abs 5 S 2, EStR R 4.10 Abs 6 S 2, EStR R 4.10 Abs 6 S 3, GG Art 3 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Berlin-Brandenburg , 18. Januar 2011, Az: 12 K 8371/06 B

Leitsätze

Aufwendungen im Zusammenhang mit Bewirtungen (Bewirtungen von Kunden und Lieferanten; Galaempfang zum Betriebsjubiläum) unterliegen auch bei einem erwerbsbezogen bewirtenden Unternehmen (hier: einem Hotelbetrieb mit Restaurants und Veranstaltungsräumen) der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997. Die insoweit in § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG 1997 eingeräumte Ausnahme betrifft nur Bewirtungen, welche unmittelbar Gegenstand der erwerbsbezogenen bewirtenden Tätigkeit sind .

Tatbestand

I.

- 1 Streitig ist der Umfang der einkommenswirksamen Berücksichtigung von Bewirtungsaufwendungen.
- 2 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin), eine GmbH, betreibt ein Hotel mit Restaurants und Veranstaltungsräumen. Sie setzte in den Streitjahren 1998 und 1999 bei der Einkommensermittlung von sämtlichen Bewirtungsaufwendungen 20 % einkommenserhöhend als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben an; davon entfielen anteilig auf im eigenen Haus entstandene Bewirtungsaufwendungen (Bewirtungen von Kunden und Lieferanten/Dienstleistern) 14.102 DM/7.210 € (1998) bzw. 12.314 DM/6.296 € (1999). Im Streitjahr 2000 unterließ die Klägerin eine entsprechende Hinzurechnung für die hausinternen Bewirtungen. Dies bezog sich auch auf Aufwendungen, die aus Anlass eines Empfangs zum zehnjährigen Bestehen des Hotels entstanden waren (51.850 DM/26.510 € - davon: Speisen 25.475 DM; Getränke 6.177 DM; der Rest für Aushilfskräfte, Musik, Dekoration etc.). In der Einladung hieß es: "10 Jahre ... (Hotel). (Die) Generaldirektorin des ... (Hotel), gibt sich die Ehre, Sie ... zu unserem Galaempfang am ... einzuladen".
- 3 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) setzte für 2000 --anteilig auf hausinterne Bewirtungen einschließlich der Aufwendungen für das Firmenjubiläum-- einen Betrag von 18.052 DM/9.215 € (20 % der Aufwendungen) als nicht abziehbare Betriebsausgabe einkommenserhöhend an. Das Begehren der Klägerin, in allen Streitjahren die auf die hausinterne Bewirtung einschließlich der Aufwendungen für das Firmenjubiläum entfallenden Betriebsausgaben in voller Höhe einkommensmindernd zu berücksichtigen, blieb erfolglos (Finanzgericht --FG-- Berlin-Brandenburg, Urteil vom 19. Januar 2011 12 K 8371/06 B, Entscheidungen der Finanzgerichte --EFG-- 2011, 1140). Ausweislich der Niederschrift über die mündliche Verhandlung vor dem FG hatte der Vertreter des FA allerdings zugesagt, die Bescheide des Streitjahres 2000 insoweit zugunsten der Klägerin abzuändern, als ein weiterer Betriebsausgabenabzug von 1.500 € (rechnerisch 500 € je Streitjahr) für sog. Annehmlichkeiten (z.B. Kaffee, Tee, Wasser anlässlich von geschäftlichen Besprechungen) vorgenommen wird. Änderungsbescheide zum Streitjahr 2000 sind unter dem 8. März 2011 ergangen.
- 4 Die Klägerin rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts und beantragt sinngemäß, das angefochtene Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass weitere Aufwendungen in Höhe von 7.210 € für das Jahr 1998, 6.296 € für das Jahr 1999 und 7.729 € für das Jahr 2000 als abzugsfähige Betriebsausgaben anerkannt werden.

- 5 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

- 6 1. Das angefochtene Urteil ist zum Streitjahr 2000 aus verfahrensrechtlichen Gründen aufzuheben, da die während des Revisionsverfahrens ergangenen Änderungsbescheide vom 8. März 2011 an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide getreten sind. Damit liegen dem FG-Urteil insoweit nicht mehr existierende Bescheide zugrunde, was zur Folge hat, dass das angefochtene Urteil keinen Bestand haben kann. Die Bescheide vom 8. März 2011 wurden nach § 68 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) Gegenstand des Revisionsverfahrens. Da die vom FG festgestellten tatsächlichen Grundlagen des Streitstoffs durch die Änderung der angefochtenen Verwaltungsakte unberührt geblieben sind, bedarf es keiner Zurückverweisung der Sache gemäß § 127 FGO (z.B. Bundesfinanzhof --BFH--, Urteil vom 18. November 2009 X R 34/07, BFHE 227, 99, BStBl II 2010, 414). Das finanzgerichtliche Verfahren leidet nicht an einem Verfahrensmangel, so dass die vom FG insoweit getroffenen tatsächlichen Feststellungen durch die Aufhebung des Urteils nicht weggefallen sind; sie bilden daher nach wie vor die Grundlage für die Entscheidung des Senats.
- 7 2. Der Senat entscheidet zum Streitjahr 2000 in der Sache selbst. Das FA hat die streitigen Bewirtungskosten ohne Rechtsfehler mit jeweils 20 % als nicht abziehbare Betriebsausgaben einkommenserhöhend berücksichtigt. Die Klage zum Streitjahr 2000 ist daher abzuweisen. Im Übrigen ist die Revision unbegründet und daher zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO).
- 8 a) Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1997) in der in den Streitjahren geltenden Fassung (i.V.m. § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes und § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes) sind Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nicht abzugsfähig, soweit sie 80 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind.
- 9 aa) "Bewirtung" im Sinne dieser Regelung ist jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (Senatsurteil vom 18. September 2007 I R 75/06, BFHE 219, 78, BStBl II 2008, 116; s.a. Senatsurteil vom 3. Februar 1993 I R 57/92, BFH/NV 1993, 530; Senatsbeschluss vom 12. Mai 2003 I B 157/02, BFH/NV 2003, 1314; ähnlich R 4.10 Abs. 5 Sätze 1, 3 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 --EStR 2008--). Es kommt nicht darauf an, ob die Beköstigung der bewirteten Person im Vordergrund steht oder (aus der Sicht des Bewirtenden) "auch" bzw. "in erster Linie" der Werbung oder der Repräsentation dient (Senatsbeschlüsse vom 19. November 1999 I B 4/99, BFH/NV 2000, 698; in BFH/NV 2003, 1314). Allerdings sind Aufwendungen bei branchenüblichen Produkt- oder Warenverkostungen oder sog. "Kundschaftstrinken" ("Werbebewirtungen", vgl. z.B. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 9. November 2000 6 K 1867/98, EFG 2001, 420) von der Abzugsbeschränkung nicht erfasst. Dies setzt aber voraus, dass Hersteller oder Vertreiber von Speisen und Getränken durch die Bewirtung für die eigenen Produkte, die auch Gegenstand der Bewirtung sind, werben (Senatsbeschluss in BFH/NV 2003, 1314; Niedersächsisches FG, Urteil vom 1. September 2010 4 K 11163/07, EFG 2011, 1314; R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 2 EStR 2008). Im Übrigen schließt die Finanzverwaltung "übliche Gesten der Höflichkeit" aus dem Begriff der Bewirtung aus, was sich auf die Gewährung von Aufmerksamkeiten in geringem Umfang (wie Kaffee, Tee, Gebäck) z.B. anlässlich betrieblicher Besprechungen bezieht (R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 EStR 2008; s.a. Niedersächsisches FG, Urteil in EFG 2011, 1314).
- 10 Eine solche Bewirtung liegt nach den den Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO bindenden Feststellungen des FG sowohl mit Blick auf die in allen Streitjahren angefallenen laufenden Aufwendungen --unter Berücksichtigung der vom FA zugestandenen Minderungen um Aufwendungen für sog. Aufmerksamkeiten-- als auch auf die Sonderveranstaltung des Galaempfangs zum Betriebsjubiläum vor. Zwar hat die Klägerin auf einen (allgemeinen) werblichen Zusammenhang zwischen der Darreichung von Speisen und Getränken an potentielle Kunden und der unternehmerischen Leistung im Restaurant und im Veranstaltungsservice hingewiesen. Damit hat sie aber nicht einen unmittelbaren Zusammenhang zwischen den konkret dargereichten Speisen/Getränken und dem Verkauf (genau) dieser Produkte --im Sinne einer Warenverkostung ("Probeessen")-- dargetan. Insoweit kommt es auf der Grundlage des Senatsbeschlusses in BFH/NV 2003, 1314 auch nicht in Betracht, unter Hinweis auf einen besonderen Repräsentationszweck die Aufwendungen für eine Bewirtung der Gäste des Galaempfangs aus dem Tatbestandsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 auszuschließen. Bewirtungsaufwendungen, die im

Verhältnis zu den Gesamtaufwendungen der Veranstaltung nicht von untergeordneter Bedeutung sind, sind nicht allein durch den Zweck der Veranstaltung (z.B. Firmenjubiläum; Einweihung einer Gaststätte) als unbeschränkt abziehbare Repräsentationskosten zu behandeln.

- 11** bb) Die Abzugsbeschränkung umfasst alle Bewirtungen "aus geschäftlichem Anlass". Dieser Begriff ist gesetzlich nicht definiert. Wie sich aus der systematischen Stellung des Absatzes 5 --der sich auf Betriebsausgaben (§ 4 Abs. 4 EStG 1997) bezieht-- und aus der unterschiedlichen Wortwahl ergibt, ist der Begriff nicht mit demjenigen der "Veranlassung durch den Betrieb" i.S. des § 4 Abs. 4 EStG 1997 identisch. Der Begriff umfasst nach dem Senatsurteil in BFHE 219, 78, BStBl II 2008, 116, an dem festzuhalten ist (s.a. BFH-Urteil vom 19. Juni 2008 VI R 33/07, BFHE 222, 359, BStBl II 2009, 11), die Bewirtung insbesondere von solchen Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen; er schließt nur die Bewirtung eigener Arbeitnehmer aus (s.a. R 4.10 Abs. 6 Satz 2 und --zu Besuchern eines Betriebs-- Satz 3 EStR 2008; Leisner-Egensperger, Finanz-Rundschau 2006, 705, 706; Bahlau in Herrmann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz 1214; Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rz 722).
- 12** cc) Der so verstandenen Abzugsbeschränkung unterfallen alle Aufwendungen, bei denen ein sachlicher Zusammenhang mit der Bewirtung (Darreichung von Speisen und Getränken) besteht. Dies kann sachlich mit der Bewirtung im Zusammenhang stehende Aufwendungen für Service, Dekoration, Musik etc. einschließen (s.a. Heinicke in Schmidt, EStG, 30. Aufl., § 4 Rz 545; Bahlau in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 4 EStG Rz 1208). Auf dieser Grundlage hat das FG ohne Rechtsfehler die gesamten Aufwendungen des Galaempfangs als Bewirtungskosten qualifiziert.
- 13** b) Die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 findet nach Satz 2 des § 4 Abs. 5 EStG 1997 allerdings keine Anwendung, soweit der in Satz 1 Nr. 2 bezeichnete Zweck Gegenstand einer mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Steuerpflichtigen ist. Die Voraussetzungen dieser (Rück-)Ausnahme sind im Streitfall aber nicht erfüllt.
- 14** aa) Die Klägerin betreibt zwar einen gastronomischen Betrieb. Es besteht auch eine enge Verbindung aller im Unternehmen der Klägerin angebotenen Leistungen mit diesem Betriebsbereich, was es rechtfertigt, von einer weiteren Differenzierung nach dem Geschäftsinteresse der bewirteten Personen an den jeweiligen Geschäftsbereichen der Klägerin (potentielle Hotelkunden, Veranstaltungskunden oder Restaurantkunden) abzusehen. Dieses Betreiben eines (auch) gastronomischen Unternehmens reicht allerdings allein nicht aus, die Klägerin mit ihrer betriebsinternen Bewirtung von vornherein aus dem Tatbestandsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 auszuschließen (a.A. evtl. Heinicke in Schmidt, a.a.O., § 4 Rz 540; Seifert in Korn, EStG, § 4 Rz 1220, m.w.N.). Denn die Ausnahme zur Abzugsbeschränkung knüpft nicht personenbezogen an eine entsprechende betriebliche/berufliche Hauptbetätigung an. Sie erfordert im Zusammenhang mit § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 vielmehr eine in Gewinnabsicht ausgeübte Bewirtung (Senatsbeschluss in BFH/NV 2003, 1314).
- 15** bb) Letzteres --das Erfordernis einer in Gewinnabsicht ausgeübten Bewirtung-- ist darin begründet, dass eine Abzugsbeschränkung für Bewirtungsaufwendungen nicht als gerechtfertigt angesehen wird, wenn die Bewirtung unmittelbar Gegenstand der erwerbsbezogenen Tätigkeit ist. Dazu muss die (konkrete) Bewirtung, auch wenn sie als solche für die bewirtete Person unentgeltlich erfolgt, aber stets einen konkreten Zusammenhang zur betrieblichen Tätigkeit des bewirtenden Unternehmers aufweisen. Das ist z.B. der Fall, wenn die Bewirtung (die kostenlose Abgabe von Speisen/Getränken) Zusatzleistung zur (entgeltlichen) Hauptleistung ist (Bahlau in Herrmann/Heuer/Raupach, a.a.O., § 4 Rz 1899; Söhn in Kirchhof/Söhn/ Mellinghoff, EStG, § 4 Rz H 240; Frotscher, EStG, § 4 Rz 699). Besteht ein solcher konkreter Zusammenhang nicht und liegt im Ergebnis nur eine indirekte Förderung der mit Gewinnabsicht ausgeübten Betätigung des Bewirtenden vor (Anbahnung und Sicherung von Geschäftsfreundschaften), entfällt indes der Grund für die in § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG 1997 eingeräumte (Rück-)Ausnahme; der berufsmäßig bewirtende Unternehmer befindet sich dann in keiner anderen Situation als ein beliebiger anderer bewirtender Unternehmer, dessen Betätigung nicht auf eine in Gewinnabsicht ausgeübte Bewirtung gerichtet ist. Hier wie dort tritt der Zweck der Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG 1997 in den Vordergrund, der u.a. darin besteht, Aufwendungen, die beim Steuerpflichtigen oder einem Dritten typischerweise einen konkreten Bezug zur Lebensführung haben, nicht in vollem Umfang zum Abzug als Betriebsausgabe zuzulassen (s. insoweit z.B. BTDrucks 11/2157, S. 139). Akzeptiert man für den Bewirtungsaufwand generell den in der Abzugsbeschränkung angeordneten Eingriff in das objektive Nettoprinzip (s. z.B. Heinicke in Schmidt, a.a.O., § 4 Rz 521, m.w.N.), ist es deswegen nicht gerechtfertigt, jenen Unternehmer gegenüber dem anderen Unternehmer zu privilegieren (vgl. auch Felix, Steuerliche Vierteljahresschrift --StVj-- 1992, 272, 276).

Vielmehr ist es gleichheitsgerecht, in einer derartigen Situation beide der nachteiligen Abzugsbeschränkung zu unterwerfen und die Rückausnahme des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG 1997 infolgedessen eng aufzufassen.

- 16** cc) Bewirtungsaufwendungen im gastronomischen Unternehmensbereich sind nach diesem Maßstab nur dann in voller Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen, wenn sie entweder anlässlich einer Bewirtung von zahlenden Gästen (und sei es auch nur als Nebenleistung, z.B. bei der Bewirtung von Fluggästen durch eine Fluggesellschaft, s. Felix, StVj 1992, 272, 276) oder durch Präsentation bestimmter Speisen zu Werbezwecken anfallen. Wird die Mahlzeit hingegen anlässlich einer geschäftlichen Besprechung oder einer werbenden Veranstaltung gereicht, wird dem Kunden/Geschäftspartner lediglich zur Schaffung eines besseren Geschäftsklimas eine Mahlzeit zugewendet, die jener anderenfalls auf eigene Kosten hätte einnehmen müssen. Dies betrifft im Streitfall sowohl die laufenden Bewirtungsaufwendungen der Klägerin als auch die Aufwendungen für den Galaempfang.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de