

## Urteil vom 12. Oktober 2010, I R 99/09

### Zugaben als abzugsfähige Betriebsausgaben - Abgrenzung zu Geschenken - Einheitswert des Betriebsvermögens - Bindung der Vermögensaufstellung an die Steuerbilanz - Einwendungen im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Folgebescheid

BFH I. Senat

EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, ZugabeV § 1, KStG § 47 Abs 2 Nr 1, KStG § 47 Abs 2 Nr 1, BewG § 11 Abs 2, BewG § 109, BewG § 109a, AO § 171 Abs 10, AO § 351 Abs 2, FGO § 42, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 1, VStR Abschn 6 Abs 1 S 2, BGB § 516 Abs 1

vorgehend Finanzgericht Baden-Württemberg, 20. September 2009, Az: 6 K 374/05

### Leitsätze

1. NV: Zugaben i.S. der vormaligen ZugabeVO sind keine Geschenke. Aufwendungen für Zugaben sind auch nicht in entsprechender Anwendung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgenommen.
2. NV: Einwendungen gegen die Ermittlung des zu versteuernden Einkommens können nicht im Rahmen von Rechtsbehelfen gegen Feststellungsbescheide geltend gemacht werden, für die der Körperschaftsteuerbescheid insoweit Grundlagenbescheid ist.

### Tatbestand

1. I. Streitpunkt ist, ob Aufwendungen einer GmbH in Zusammenhang mit Einladungen zu ...-Veranstaltungen nichtabzugsfähige Betriebsausgaben sind.
2. Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) ist Rechtsnachfolgerin der X-GmbH, die in den Streitjahren 1994, 1996 und 1998 mit der Vermittlung von Verträgen über den Erwerb von Anteilen an Fondsgesellschaften befasst war. Insbesondere waren das Anteile an zwei der Y-Fonds. Diese Fonds investierten u.a. in ein ...-Theater und in einen Gebäudekomplex, in dem neben anderen Einrichtungen zwei ...-Theater betrieben wurden. Der Vertrieb der Fondsanteile wurde in der Weise durchgeführt, dass die X-GmbH mit externen Vertriebspartnern (Unter-)Vertriebsverträge schloss, die ihrerseits die Verträge zwischen den Anlegern und der Fondsgesellschaft vermittelten. Die X-GmbH selbst trat mit den Anlegern nicht in vertragliche Beziehungen.
3. In den Jahren 1994, 1996 und 1998 organisierte die X-GmbH in jeweils einem der ...-Theater eine geschlossene ...-Sondervorführung und wendete hierfür ... DM (1994), ... DM (1996) und ... DM (1998) auf. Zu den Vorstellungen lud sie neben anderen Personen auch jene Anleger der Y-Fonds ein, die Beteiligungen im Mindestbetrag von 250.000 DM (1994 --... Personen--), 300.000 DM (1996 --... Personen--) bzw. 400.000 DM (1998 --... Personen--) erworben hatten, und übernahm --sofern gewünscht-- auch deren Übernachtungskosten. Im Rahmen einer tatsächlichen Verständigung haben sich die Beteiligten im Klageverfahren darauf geeinigt, dass davon auf die Anleger des Y-Fonds insgesamt Aufwendungen in Höhe von ... DM (1994), ... DM (1996) und ... DM (1998) entfielen und dass die Aufwendungen für die einzelnen Anleger je ... DM (1994), ... DM (1996) und ... DM (1998) betragen.
4. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) vertrat die Auffassung, bei den Aufwendungen zugunsten der Anleger des Y-Fonds handele es sich um Geschenke und mithin um gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG 1990/1997) nichtabzugsfähige Betriebsausgaben. Er erließ entsprechend geänderte Bescheide. Die deswegen erhobene Sprungklage (§ 45 der Finanzgerichtsordnung --FGO--) blieb ohne Erfolg; das Finanzgericht (FG) Baden-Württemberg hat sie mit Urteil vom 21. September 2009 6 K 374/05 als unbegründet abgewiesen. Das FG ist der Auffassung, dass es sich bei den streitbefangenen Zuwendungen an die Anleger zwar nicht um Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG 1990/1997 handele, dass aber die im Streitfall überschrittene Wertgrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG 1990/1997 entsprechend auf die getätigten Aufwendungen anzuwenden sei.

- 5 Gegen das FG-Urteil richtet sich die Revision, mit der die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts rügt.
- 6 Die Klägerin beantragt, das FG-Urteil aufzuheben und die angefochtenen Bescheide dahingehend zu ändern, dass die nicht zum Abzug zugelassenen Aufwendungen --... DM im Jahre 1994, ... DM im Jahre 1996 und ... DM im Jahre 1998-- als abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt werden.
- 7 Das FA beantragt, die Revision zurückzuweisen.

## Entscheidungsgründe

- 8 II. Die Revision hat teilweise Erfolg.
- 9 1. In Bezug auf die für 1994, 1996 und 1998 festgesetzten Körperschaftsteuern ist das Rechtsmittel begründet. Es führt insoweit zur Aufhebung des FG-Urteils und zur antragsgemäßen Änderung der angefochtenen Bescheide (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 1 FGO). Das FG hat die Aufwendungen der X-GmbH im Zusammenhang mit den Einladungen zu den ...-Veranstaltungen zu Unrecht entsprechend § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997 als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben behandelt.
- 10 a) Aus revisionsrechtlicher Sicht nicht zu beanstanden ist die Annahme des FG, bei den genannten Zuwendungen an die Anleger der Y-Fonds handele es sich nicht um Geschenke i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997.
- 11 aa) Der Geschenk-begriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/ 1997 entspricht nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) dem Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung (z.B. BFH-Urteil vom 18. Februar 1982 IV R 46/78, BFHE 135, 206, BStBl II 1982, 394; Senatsurteil vom 23. Juni 1993 I R 14/93, BFHE 171, 521, BStBl II 1993, 806, m.w.N.). Eine Schenkung ist nach § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Zuwendung --für den Empfänger erkennbar-- nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht (vgl. Senatsurteile vom 20. August 1986 I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108; vom 4. Februar 1987 I R 132/83, BFH/NV 1988, 352).
- 12 bb) Auf der Grundlage dieser Definition sind Zugaben im Sinne der in den Streitjahren noch anwendbaren Verordnung des Reichspräsidenten zum Schutze der Wirtschaft (Erster Teil: Zugabewesen --ZugabeVO--, vom 9. März 1932, RGBl I 1932, 121, zuletzt geändert durch Gesetz vom 25. Juli 1994, BGBl I 1994, 1688, aufgehoben durch Gesetz vom 23. Juli 2001, BGBl I 2001, 1661) keine Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997 (Senatsurteil in BFH/NV 1988, 352; BFH-Beschluss vom 28. November 1986 III B 54/85, BFHE 148, 474, BStBl II 1987, 296; BFH-Urteil vom 21. September 1993 III R 76/88, BFHE 172, 434, BStBl II 1994, 170; Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen vom 8. Mai 1995, Betriebs-Berater 1995, 1222; Bahlau in Herrmann/Heuer/Raupach, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, § 4 EStG Rz 1158; Wied in Blümich, Einkommensteuergesetz, Körperschaftsteuergesetz, Gewerbesteuergesetz, § 4 EStG Rz 702; Crezelius in Kirchhof, Einkommensteuergesetz, 9. Aufl., § 4 Rz 198). Zugaben im Sinne der ZugabeVO sind Waren oder Leistungen, die neben einer Hauptware (-leistung) ohne besondere Berechnung angeboten, angekündigt oder gewährt werden, wobei der Erwerb der Nebenware vom Erwerb der Hauptware abhängig ist und hierbei ein innerer Zweckzusammenhang in der Weise besteht, dass die Nebenware mit Rücksicht auf den Erwerb der Hauptware angeboten wird und wegen dieser Abhängigkeit objektiv geeignet ist, den Kunden in seiner EntschlieÙung zum Erwerb der Hauptware zu beeinflussen. Für den zweckbedingten inneren Zusammenhang der Zugabe mit dem Hauptgeschäft (Akzessorietät) ist ein unmittelbarer zeitlicher Zusammenhang zwischen dem Abschluss des Hauptgeschäfts und der Gewährung der Nebenleistung nicht erforderlich; immer jedoch muss der Abschluss des Hauptgeschäfts konkret im Raum stehen und die Zugabe auslösen (vgl. Senatsurteil in BFH/NV 1988, 352, m.w.N.; BFH-Urteil in BFHE 172, 434, BStBl II 1994, 170).
- 13 cc) Nach den vorstehenden Maßgaben halten die Erwägungen, mit denen das FG das Vorliegen von Zugaben --und damit die Verneinung von Geschenken-- im Streitfall begründet hat, den Gegenrügen des FA stand.
- 14 aaa) Nach den tatrichterlichen Feststellungen im angefochtenen Urteil sind die Zuwendungen in Form der Einladungen zu den ...-Veranstaltungen "untrennbar" mit den Anteilszeichnungen der Empfänger in der jeweils festgelegten Mindesthöhe verbunden gewesen. Die X-GmbH habe den Anlegern die Zuwendungen gewährt, um diese entweder --wie vorher angekündigt-- für das Investment zu belohnen oder um sie zu veranlassen, das

Investment --innerhalb eines bestimmten Zeitraums vor dem Event-- zu tätigen. Dem ist zu entnehmen, dass die Anleger, die Fondsanteile in der erforderlichen Höhe erworben haben, zum Zeichnungszeitpunkt entweder bereits konkret wussten oder aber zumindest damit rechnen konnten, dass die X-GmbH ihnen aufgrund der Zeichnung der Fondsanteile später Einladungen zu ... Sonderveranstaltungen zukommen lassen würde. Auch in den Augen dieser Anleger sind die Einladungen von der X-GmbH mithin nicht ohne Bezug zu bestimmten Gegenleistungen, sondern abhängig vom jeweiligen Anteilserwerb ausgesprochen worden, der --auch wenn die X-GmbH nicht unmittelbarer Vertragspartner der Anleger war-- im betrieblichen Interesse der X-GmbH lag. An diese Feststellungen des FG, die nicht gegen Denkgesetze oder Erfahrungssätze verstoßen, ist der Senat gemäß § 118 Abs. 2 FGO gebunden.

- 15** bbb) Entgegen der Auffassung des FA ist es für die Annahme der Abhängigkeit der Einladungen von den Anteilszeichnungen nicht erforderlich, dass die Anleger zum Zeichnungszeitpunkt bereits konkrete, zivilrechtlich durchsetzbare Rechtsansprüche in Bezug auf die Teilnahme an bestimmten ...-Veranstaltungen gehabt haben. Es ist dafür vielmehr ausreichend, dass die Anleger mit derartigen Zuwendungen der X-GmbH rechnen können (vgl. zur Zugabe Köhler in Köhler/Piper, Gesetz gegen den unlauteren Wettbewerb, 2. Aufl., § 1 ZugabeVO Rz 5, m.w.N.). Soweit das FA in diesem Zusammenhang darauf hinweist, dass die Schreiben der X-GmbH an die Vertriebspartner, in denen die konkreten Einzelheiten und Bedingungen der Einladungen für die jeweiligen Veranstaltungen mitgeteilt worden sind, den zeitlich davor gezeichnet habenden Anlegern nicht bekannt gewesen sein können, ist das folglich kein Grund, die Feststellungen des FG zur Akzessorietät von Zuwendungen und Anteilszeichnungen in Zweifel zu ziehen.
- 16** ccc) Ebenso wenig steht der Beurteilung der Entgeltlichkeit entgegen, dass die X-GmbH als Erbringerin der Nebenleistung an dem Vertragsverhältnis, in dem die Hauptleistungspflicht der Anleger zu erbringen war, selbst nicht beteiligt und folglich nicht unmittelbar Empfängerin der von den Anteilseignern erbrachten Leistungen war. Für den Charakter als Zugabe ist es nicht erforderlich, dass Geber der Zugabe und Anbieter der Hauptleistung identisch sind, sofern nur ein gemeinsames Interesse an der Förderung des Absatzes der Hauptleistung besteht (vgl. Urteil des Bundesgerichtshofs vom 8. Oktober 1987 I ZR 44/86, Der Betrieb 1988, 801; Köhler in Köhler/Piper, a.a.O., § 1 ZugabeVO Rz 27). Diese Voraussetzung lag im Streitfall vor, weil die Zeichnung der Anteile durch die Anleger auch im Interesse der X-GmbH als für den Vertrieb der Fondsanteile verantwortlicher Gesellschaft gelegen hat.
- 17** dd) Für die Beurteilung als entgeltliche Zuwendung ist es nicht von Belang, ob die gewährten Zugaben wettbewerbsrechtlich erlaubt oder verboten sind (BFH-Beschluss in BFHE 148, 474, BStBl II 1987, 296; BFH-Urteil in BFHE 172, 434, BStBl II 1994, 170). Denn auch in letzterem Falle handelt es sich nicht um Geschenke i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997.
- 18** Für die Streitjahre 1996 und 1998 ist zwar das mit Gesetz vom 1. Oktober 1995 (BGBl I 1995, 1250) geschaffene Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 10 EStG 1990/1997 zu berücksichtigen, wonach die Zuwendung von Vorteilen sowie damit zusammenhängende Aufwendungen vom Betriebsausgabenabzug u.a. dann ausgeschlossen sind, wenn wegen der Zuwendung oder des Empfangs der Zuwendung ein Bußgeld rechtskräftig verhängt worden ist. Im Streitfall besteht indes kein Anhalt dafür, dass im Zusammenhang mit den streitgegenständlichen Zuwendungen gegen die Verantwortlichen der X-GmbH wegen Verstößen gegen § 1 ZugabeVO Geldbußen nach § 3 Abs. 2 ZugabeVO verhängt worden sind.
- 19** b) Für die vom FG befürwortete entsprechende Anwendung des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997 auf Zugaben sieht der Senat weder eine Notwendigkeit noch eine gesetzliche Handhabe. Es ist nicht zu ersehen --und vom FG auch nicht näher begründet worden--, dass die Ausnahmevorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997 für Geschenke in der Weise lückenhaft ist, dass ihr Gesetzeszweck die Erstreckung auch auf den vom Wortlaut nicht umfassten Fall der Zugabe erfordern würde. Die von der BFH-Rechtsprechung und der Finanzverwaltung im Einklang mit der Zivilrechtslage vorgenommene Abgrenzung zwischen dem sog. Zweckgeschenk, mit dem der Geber allgemein das im betrieblichen Interesse liegende Wohlwollen des Bedachten erringen möchte --und das wegen der fehlenden Verknüpfung mit einer konkreten Gegenleistung als Geschenk i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG 1990/1997 anzusehen ist (vgl. BFH-Urteil in BFHE 135, 206, BStBl II 1982, 394; Senatsurteil in BFHE 171, 521, BStBl II 1993, 806; R 4.10 Abs. 4 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008)-- und der mit einer bestimmten Gegenleistung des Bedachten in Beziehung stehenden Zugabe erscheint sachgerecht und hinreichend trennscharf. Eine besondere Missbrauchsfahr, wie sie vom FG --wiederum ohne Erläuterung-- behauptet worden ist, vermag der Senat nicht zu erkennen.

- 20** 2. Hinsichtlich der angefochtenen Feststellungsbescheide ist die Revision unbegründet und deshalb zurückzuweisen (§ 126 Abs. 2 FGO). Das FG hat die Klage insoweit im Ergebnis zu Recht abgewiesen.
- 21** a) Der gegen die Bescheide über die gesonderte Feststellung der Besteuerungsgrundlagen gemäß § 47 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG 1991/1996) gerichteten Klage kann wegen der Bindungswirkung gemäß § 47 Abs. 2 Nr. 1 Buchst. a KStG 1991/ 1996 kein Erfolg beschieden sein. Nach dieser Vorschrift ist der Körperschaftsteuerbescheid im Hinblick auf das zu versteuernde Einkommen Grundlagenbescheid (§ 171 Abs. 10 der Abgabenordnung --AO--) für den Feststellungsbescheid nach § 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 KStG 1991/1996. Die diesbezüglichen Einwendungen können deshalb gemäß § 42 FGO i.V.m. § 351 Abs. 2 AO nur im Rechtsbehelfsverfahren gegen die jeweiligen Körperschaftsteuerbescheide als Grundlagenbescheide geltend gemacht werden, nicht aber in jenen gegen die Feststellungsbescheide als Folgebescheide (vgl. z.B. Senatsurteil vom 26. August 1987 I R 141/86, BFHE 151, 366, BStBl II 1988, 143). Die streitbefangenen Einwendungen in Bezug auf die Nichtabziehbarkeit der Aufwendungen für die ...-Veranstaltungen haben Auswirkungen auf die Höhe des zu versteuernden Einkommens, nicht aber auch auf die Feststellung des für Ausschüttungen verwendbaren Teils des Nennkapitals (§ 47 Abs. 1 Satz 1 Nr. 2 KStG 1991/ 1996), so dass sie von der dargestellten Bindungswirkung umfasst werden.
- 22** b) Ähnliches gilt im Hinblick auf die Bescheide über die gesonderte Feststellung des Einheitswerts des Betriebsvermögens. Nach ständiger Rechtsprechung des BFH sind Streitfragen, die den Ansatz oder den Wert einzelner Wirtschaftsgüter betreffen, nur auf dem Gebiet der Ertragsteuern auszutragen. Bei bilanzierenden Gewerbetreibenden sind für den Ansatz der aktiven und passiven Wirtschaftsgüter in der Vermögensaufstellung die Steuerbilanzansätze, die der Ertragsbesteuerung zu Grunde gelegt wurden, dem Grunde und der Höhe nach maßgebend (§ 109 Abs. 1, § 109a des Bewertungsgesetzes i.d.F. des Steueränderungsgesetzes 1992 vom 25. Februar 1992, BGBl I 1992, 297, BStBl I 1992, 146 --BewG--). Soweit das Gesetz nicht etwas anderes vorsieht, besteht Bestands- und Wertidentität zwischen der Steuerbilanz und der Vermögensaufstellung. Diese --speziell für die Einheitsbewertung des Betriebsvermögens bestehende-- Bindung der Vermögensaufstellung an die Steuerbilanz ergibt sich aus der --zum 1. Januar 1998 aufgehobenen-- Vorschrift des § 109a BewG (BFH-Urteile vom 25. Oktober 2000 II R 58/98, BFHE 194, 238, BStBl II 2001, 92, und vom 16. Juni 2009 II R 23/07, BFH/NV 2009, 1786, m.w.N.).
- 23** c) Auch in Bezug auf die Bescheide über die gesonderte und einheitliche Feststellung des gemeinen Werts der Geschäftsanteile der X-GmbH kann die Klägerin mit ihren Einwendungen nicht durchdringen. Denn wenn sich --wie im Streitfall-- der gemeine Wert der Anteile nicht aus Verkäufen ableiten lässt, die weniger als ein Jahr zurückliegen, ist er unter Berücksichtigung des Vermögens und der Ertragsaussichten der Kapitalgesellschaft zu schätzen (§ 11 Abs. 2 Satz 2 BewG).
- 24** Das Vermögen von unbeschränkt steuerpflichtigen Kapitalgesellschaften wird gemäß § 11 Abs. 2 Sätze 2 und 3 BewG mit dem Einheitswert des Betriebsvermögens angesetzt, der für den auf den Stichtag (§ 112 BewG) folgenden Feststellungszeitpunkt maßgebend ist. Der Bescheid über den Einheitswert des Betriebsvermögens ist folglich insoweit Grundlagenbescheid für die Feststellung des gemeinen Werts nichtnotierter Anteile an Kapitalgesellschaften (Abschn. 6 Abs. 1 Satz 2 der Vermögensteuer-Richtlinien --VStR-- vom 30. November 1993). Diesbezügliche Einwendungen können demnach nicht im Rechtsbehelfsverfahren gegen den Folgebescheid geltend gemacht werden.
- 25** Was die Bewertung der Ertragsaussichten betrifft, so ergibt sich aus der Anlage 9 des Betriebsprüfungsberichts vom 22. September 2004, nach dessen Maßgaben die geänderten Bescheide ergangen sind, dass das FA entsprechend den Vorgaben des Abschn. 7 Abs. 1 Nr. 2 Buchst. c VStR zur Ermittlung des gemeinen Werts von Anteilen an nicht notierten Kapitalgesellschaften (nach dem sog. Stuttgarter Verfahren) die nicht abziehbaren Ausgaben, die es im Rahmen der Ermittlung des zu versteuernden Einkommens dem Bilanzgewinn hinzugerechnet hat, wiederum in Abzug gebracht hat. Daher ist nicht zu ersehen --und die Klägerin hat solches auch nicht dargetan--, dass die Behandlung der streitbefangenen Aufwendungen als nichtabziehbare Betriebsausgaben Einfluss auf die Bemessung der Ertragsaussichten der X-GmbH gehabt hat.
- 26** 3. Die von der Vorinstanz vertretene Rechtsauffassung weicht von jener des erkennenden Senats --im Ergebnis teilweise-- ab. Ihr Urteil war in dem beschriebenen Umfang hinsichtlich der Bescheide über Körperschaftsteuer 1994, 1996 und 1998 aufzuheben. Die Sache ist insoweit spruchreif. Die angefochtenen Steuerbescheide über Körperschaftsteuer 1994, 1996 und 1998 sind antragsgemäß zu ändern, indem die bisher nicht zum Abzug zugelassenen Aufwendungen im Betrag von ... DM (1994), ... DM (1996) und ... DM (1998) als abzugsfähige

Betriebsausgaben behandelt werden. Die Ermittlung und Berechnung der festzusetzenden Beträge wird dem FA nach Maßgabe der Gründe dieser Entscheidung überlassen (§ 100 Abs. 2 Satz 2 FGO).

Quelle: [www.bundesfinanzhof.de](http://www.bundesfinanzhof.de)