

Urteil vom 17. July 2013, X R 37/10

Neue Rechtsmittelfrist bei Berichtigungsbeschluss nach unrichtiger Rechtsmittelbelehrung - Bewirtungsaufwendungen bei Kaffeefahrten - Sachlicher Anwendungsbereich von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F.

BFH X. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 2, GewStG § 7 S 1, FGO § 55 Abs 2, FGO § 55 Abs 1, EStR R 4.10 Abs 5 S 9 Nr 1, EStG § 4 Abs 4, EStG § 4 Abs 5 S 1 Nr 2, GewStG § 7 S 1

vorgehend Niedersächsisches Finanzgericht , 31. August 2010, Az: 4 K 11163/07

Leitsätze

1. NV: Durch die Bekanntgabe eines die richtige Rechtsmittelbelehrung enthaltenden Berichtigungsbeschlusses beginnt der Lauf einer neuen Rechtsmittelfrist .

2. NV: § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die betreffenden Bewirtungsaufwendungen getragen hat. Ob der Bewirtete weiß, wer die Kosten tatsächlich trägt, ist nicht von Belang .

Tatbestand

- 1 I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist in den Streitjahren 2001 bis 2003 zusammen mit seiner Ehefrau zur Einkommensteuer veranlagt worden. Als selbständiger Werbekaufmann erzielte er Einkünfte aus Gewerbebetrieb.
- 2 Die Tätigkeit des Klägers in den Streitjahren bestand aus der Durchführung von Verkaufsveranstaltungen entweder in Lokalen, zu denen die Teilnehmer selbst anreisten ("Stadtsaalveranstaltungen") oder im Rahmen von Ausflugsfahrten, bei denen die Teilnehmer mit einem Bus zu einem Veranstaltungsort gebracht wurden ("Kaffeefahrten"). In beiden Fällen wurde unabhängig vom Kauf von Waren jeweils ein Essen oder Kaffee und Kuchen gereicht. Die Teilnehmer der sog. Kaffeefahrten hatten für die Veranstaltung ein --wenn auch geringes-- Entgelt zu entrichten.
- 3 In der Regel organisierten hierauf spezialisierte Unternehmen (sog. Planungsbüros) diese Verkaufsveranstaltungen. Mit dem Gastwirt vereinbarten sie den Preis der auszugebenden Essen sowie die Mindestabnahmemenge und eine --nur in Einzelfällen-- anfallende Saalmiete.
- 4 Der Kläger setzte sich telefonisch mit den Planungsbüros in Verbindung, um zu erfahren, bei welchen Veranstaltungen er auftreten konnte. Dort bot er Produkte --überwiegend Nahrungsergänzungsmittel, orthopädische Matratzen und Strahlenschutzmatten-- an und erhielt, soweit er diese nicht in eigenem Namen verkaufte, vom Hersteller eine Verkaufsprovision. Aufwendungen für Essen bzw. Kaffee und Kuchen sowie die Saalmiete musste der Kläger tragen. Die vorliegenden Rechnungen und Quittungen erfüllen --was zwischen den Beteiligten unstreitig ist-- die im Rahmen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 des Einkommensteuergesetzes in der in den Streitjahren gültigen Fassung (EStG a.F.) geforderten Angaben nicht. Die Aufwendungen für Essen bzw. Kaffee und Kuchen sowie Saalmiete behandelte der Kläger als uneingeschränkt abziehbare Betriebsausgaben.
- 5 Im Anschluss an eine steuerliche Außenprüfung sah der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt --FA--) die fraglichen Veranstaltungskosten, soweit sie nicht die gesondert ausgewiesenen Saalmieten betrafen, als Bewirtungsaufwendungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. an und ließ sie aufgrund der nicht erfüllten Aufzeichnungspflichten aus § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Sätze 2 und 3 EStG a.F. nicht als Betriebsausgaben zum Abzug zu.
- 6 In seinem Einspruch gegen die nach § 164 Abs. 2 Satz 1 der Abgabenordnung geänderten Einkommensteuerbescheide und Gewerbesteuerermessbescheide vertrat der Kläger erfolglos die Ansicht, die Bewirtungen seien nicht kostenlos erfolgt, da die Teilnehmer bei den Busfahrten für die Fahrt einschließlich Bewirtung einen Teilnehmerbetrag bezahlt hätten.

- 7 Die Klage hatte in diesem Punkt Erfolg. Das Finanzgericht (FG) vertrat in dem in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2011, 1314 veröffentlichten Urteil die Auffassung, wenn auch die Teilnehmer die fraglichen Essen oder Kaffee und Kuchen unabhängig vom Kauf der beworbenen Produkte kostenlos gereicht bekämen, so fielen die Aufwendungen dennoch nicht in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG a.F. Nach dem Gesamtbild der Verhältnisse sei nicht der Kläger, sondern das jeweilige Planungsbüro der "Bewirtende" im Sinne dieser Vorschrift gewesen.
- 8 Das FA rügt mit der Revision die Verletzung materiellen Rechts. Ausgehend vom Wortlaut in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. sei derjenige die bewirtende Person, der die Rechnung bezahle.
- 9 Das FA beantragt, das angefochtene Urteil aufzuheben und die Klage abzuweisen.
- 10 Der Kläger beantragt sinngemäß, die Revision zurückzuweisen.
- 11 Er habe Provisionen erhalten und im Gegenzug die Saalmiete und die Essen bezahlen müssen. Auch sei zu beachten, dass die Auslobung der Essen als Werbemittel bei der Durchführung der Verkaufsveranstaltungen gedient hätte.

Entscheidungsgründe

- 12 II. Die Revision des FA ist zulässig. Auch wenn die Revision erst mehr als einen Monat nach Zustellung des Urteils eingelegt wurde, ist sie nicht verspätet.
 - 13 Nach § 55 Abs. 2 i.V.m. Abs. 1 der Finanzgerichtsordnung (FGO) ist die Revision innerhalb eines Jahres einzulegen, wenn in dem finanzgerichtlichen Urteil eine Rechtsmittelbelehrung unterblieben oder unrichtig erteilt ist. Nennt eine Entscheidung --wie im Streitfall-- nicht das richtige Rechtsmittel, ist sie fehlerhaft, da in diesem Fall die verfahrensrechtliche Lage nicht zutreffend wiedergegeben wird (vgl. Urteil des Bundesfinanzhofs --BFH-- vom 19. Dezember 1995 IX R 48/92, BFHE 179, 386, BStBl II 1996, 198).
 - 14 Mit Bekanntgabe eines --die richtige Rechtsmittelbelehrung beinhaltenden-- Berichtigungsbeschlusses beginnt eine neue Rechtsmittelfrist (BFH-Urteil vom 27. Juli 2004 IX R 44/01, BFH/NV 2005, 188), hier als neue Revisionsfrist, zu laufen. Diese Frist beträgt einen Monat nach Zustellung des Berichtigungsbeschlusses. Das FA hat innerhalb dieser neuen Rechtsmittelfrist Revision eingelegt.
- III.
- 15 Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des angefochtenen Urteils und zur Zurückverweisung der Sache zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 FGO).
 - 16 Die Auffassung des FG, es lägen keine Bewirtungsaufwendungen i.S. des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. vor, weil der Kläger nicht als "Bewirtender" im Sinne dieser Vorschrift anzusehen sei, ist rechtsfehlerhaft (dazu unter 1.). Der Senat kann auf Grundlage der vom FG getroffenen Feststellungen allerdings keine eigene abschließende Beurteilung vornehmen. Die Sache wird insoweit an das FG zurückverwiesen (unter 2.).
 - 17 1. Zu Unrecht hat das FG die Aufwendungen für die Kaffeefahrten und die Stadtsaalveranstaltungen schon deshalb nicht als Bewirtungsaufwendungen angesehen, weil aus seiner Sicht der Kläger nicht die bewirtende Person gewesen sei. Dies ist rechtsfehlerhaft, da es für § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. unerheblich ist, wer aus der Sicht des Gastes der Bewirtende ist.
 - 18 Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. (i.V.m. § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes) sind Aufwendungen für die Bewirtung 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.
 - 19 a) Der Betriebsausgabenabzug setzt voraus, dass der Steuerpflichtige die betreffenden Aufwendungen getragen hat. Eine Beschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. auf die Person des Bewirtenden ist dem Wortlaut der Vorschrift nicht zu entnehmen, da diese Vorschrift vielmehr an die Existenz von Bewirtungsaufwendungen anknüpft.

Der Steuerpflichtige, der diese Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzen darf, muss nicht unbedingt derjenige sein, der vor Ort die Rechnung begleicht oder sich vor Ort als Gastgeber geriert. Ob der Bewirtete weiß, wer die Kosten tatsächlich trägt, ist für die Frage, wem die Betriebsausgaben zustehen, nicht von Belang. Folglich darf es auch für die Einschränkung des Betriebsausgabenabzugs keine Rolle spielen.

- 20** b) Etwas anderes ergibt sich auch nicht aus der vom FG zitierten Entscheidung des VI. Senats des BFH vom 19. Juni 2008 VI R 48/07 (BFHE 222, 363, BStBl II 2008, 870). Ausdrücklich geht diese Entscheidung unter II.2.b aa ebenfalls davon aus, dass im betrieblichen Bereich die Möglichkeit einer "mittelbaren" Bewirtung ausscheidet, "weil Aufwendungen für die Bewirtung durch einen Dritten nur dann betrieblich veranlasst sind, wenn die Bewirtung im Auftrag des Steuerpflichtigen erfolgt".
- 21** 2. Der Senat kann nicht abschließend beurteilen, ob die streitigen Veranstaltungskosten des Klägers die weiteren sachlichen Voraussetzungen der Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. erfüllen. Ist das der Fall, dürfen sie als Bewirtungsaufwendungen den Gewinn nicht mindern, da die Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 2 EStG a.F. unstreitig nicht erfüllt sind.
- 22** a) "Bewirtung" im Sinne dieser Regelung ist jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (BFH-Urteil vom 18. September 2007 I R 75/06, BFHE 219, 78, BStBl II 2008, 116). Es kommt nicht darauf an, ob die Beköstigung der bewirtenden Person im Vordergrund steht oder die Bewirtung (aus Sicht der Bewirtenden) "auch" bzw. "in erster Linie" der Werbung oder der Repräsentation dient (so BFH-Urteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194, m.w.N.).
- 23** Das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. gilt nicht, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches ist (vgl. Söhn, in: Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz H 240). So gehören Bewirtungsaufwendungen, die im Leistungsaustausch vergütet werden, nicht zu den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. gemeinten Aufwendungen, was etwa der Fall ist, wenn diese Bewirtungsaufwendungen in Teilnehmergebühren wie etwa Seminargebühren eingerechnet worden sind (ausdrücklich auch: Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, Kommentar, §§ 4, 5 Rz 1684; auch Pohl in Bordewin/Brandt, § 4 EStG Rz 2549). Soweit der I. Senat des BFH in seinem Beschluss vom 12. Mai 2003 I B 157/02 (BFH/NV 2003, 1314) ausgeführt hat, eine in Gewinnabsicht ausgeübte Bewirtung läge auch dann nicht vor, wenn --was das FG nicht ausdrücklich festgestellt habe-- die Klägerin anlässlich der Verkaufsveranstaltungen von den Teilnehmern eine pauschale Kostenbeteiligung erhoben oder diese Kosten bei der Kalkulation der Verkaufspreise ihrer eigenen Produkte berücksichtigt hätte, bezog sich dies auf die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 2 EStG a.F., die im Streitfall nicht in Rede stehen.
- 24** Ebenfalls nicht erfasst sind Aufwendungen bei branchenüblichen Produkt- oder Warenverkostungen oder sog. "Kundschaftstrinken" ("Werbebewirtung", z.B. Urteil des FG Rheinland-Pfalz vom 9. November 2000 6 K 1867/98, EFG 2001, 420). Dies setzt aber voraus, darauf verweist das FG zutreffend, dass Hersteller oder Vertreiber von Speisen und Getränken für die eigenen Produkte werben, die auch Gegenstand der Bewirtung sind (vgl. auch BFH-Urteil in BFHE 235, 225, BStBl II 2012, 194). "Übliche Gesten der Höflichkeit" werden aus dem Begriff der Bewirtung ausgeschlossen, was sich auf die Gewährung von Aufmerksamkeiten in geringem Umfang (wie Kaffee, Tee, Gebäck) bezieht, so unter Hinweis auf R 4.10 Abs. 5 Satz 9 Nr. 1 der Einkommensteuer-Richtlinien 2008 auch das FG.
- 25** b) Der Senat kann selbst nicht beurteilen, ob Bewirtungsaufwendungen i.S. von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG a.F. vorliegen, da die Feststellungen des FG teilweise unklar sind, teilweise --folgerichtig-- fehlen.
- 26** aa) Unklar ist bereits, inwieweit die Teilnehmer auch für das Essen bzw. Kaffee und Kuchen ein --wenn auch ggf. geringes-- Entgelt im Rahmen des eventuell anfallenden Teilnehmerbetrages leisteten und inwieweit dadurch die Aufwendungen des Klägers gemindert wurden.
- 27** So hat der Kläger ausweislich der Akten im Erörterungstermin am 17. März 2009 erklärt, die streitigen Bewirtungskosten betreffen "weitaus überwiegend die Veranstaltungen im Stadtsaalbereich, weil mir bei den anderen Fahrten die Aufwendungen vom Planungsbüro erstattet worden sind". Auch hatte er darauf hingewiesen, dass die Teilnehmer einer Kaffeefahrt mit dem Preis der Reise für die Fahrt auch Kaffee und Kuchen bezahlt hätten.
- 28** bb) Zudem sind Feststellungen dazu zu treffen, ob etwa sog. Annehmlichkeiten vorliegen, weil bei einzelnen Veranstaltungen nur Kaffee und ggf. Gebäck gereicht worden ist. Auch ist zu prüfen, inwieweit noch Aufwendungen für die Saalmiete in den vom FA nicht zum Abzug zugelassenen Aufwendungen enthalten sind. Zwar hat das FA die

separat ausgewiesenen Aufwendungen für die Saalmiete nicht als Bewirtungsaufwendungen gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 Satz 1 EStG a.F. angesehen. Ausweislich der Akten sind diese Aufwendungen aber nicht in jedem Einzelfall separat ausgewiesen worden.

- 29** c) Das FG wird den Kläger zur Klärung der vorstehenden Fragen erneut zur Mitwirkung auffordern. Der Senat weist darauf hin, dass den Kläger die Feststellungslast für den Betriebsausgabenabzug trifft (BFH-Urteil vom 21. Januar 1999 IV R 15/98, BFH/NV 1999, 919, unter 3.; vgl. dazu auch Senatsurteil vom 15. Februar 1989 X R 16/86, BFHE 156, 38, BStBl II 1989, 462, unter 4.).

Quelle: www.bundesfinanzhof.de