

Werbungskosten: Im Rahmen der Bundeswehr wird Privates dienstlich

Grds. werden Aufwendungen, die einem Arbeitnehmer anlässlich eines persönlichen Ereignisses entstehen, als „nicht abzugsfähige Kosten der privaten Lebensführung“ beurteilt. Wird jedoch ein General der Bundeswehr in den Ruhestand verabschiedet und werden seine Dienstgeschäfte im Rahmen einer militärischen Veranstaltung auf seinen Nachfolger übertragen, so kann der General die Kosten für einen anschließenden Empfang in einem Offiziersheim als Werbungskosten vom steuerpflichtigen Einkommen abziehen, wenn daran Bundeswehrangehörige und Gäste von außerhalb teilgenommen haben und er einen Teil der Bewirtung „mangels ausreichender dienstlicher Mittel“ selbst aufgebracht hat. Die Aufwendungen sind „wegen der besonderen Umstände“ beruflich veranlasst.

Quelle: Wolfgang Büser

Feststellung der beruflichen Veranlassung von Werbungskosten anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles; Berücksichtigung von bei der Kommandoübergabe einem Offizier entstandenen Bewirtungsaufwendungen als Werbungskosten; Bestehen eines Veranlassungszusammenhanges zwischen den Aufwendungen und der jeweiligen Einkunftsart; Abgrenzung einer Feier des Arbeitgebers von einem privaten Fest des Arbeitnehmers

Gericht: BFH

Datum: 11.01.2007

Aktenzeichen: VI R 52/03

Entscheidungsform: Urteil

Referenz: JurionRS 2007, 10375

ECLI: [keine Angabe]

Verfahrensgang:

vorgehend:

FG Köln - 19.03.2003 - AZ: 5 K 4506/02

Rechtsgrundlagen:

§ 9 Abs. 1 S. 1 EStG

§ 12 Nr. 1 S. 2 EStG

Fundstellen:

BFHE 216, 320 - 325

ASR 2007, 14

AuA 2007, 230 (Kurzinformation)

AuR 2007, 187 (amtl. Leitsatz)

AUR 2007, 187 (amtl. Leitsatz)

BB 2007, 488

BB 2007, 487 (amtl. Leitsatz)

BBK 2007, 247-248

BFH/NV 2007, 591-593 (Volltext mit amtl. LS)
BStBl II 2007, 317-319 (Volltext mit amtl. LS)
DB 2007, VI Heft 8 (amtl. Leitsatz)
DB 2007, XI Heft 8 (Pressemitteilung)
DB 2007, 550-552 (Volltext mit amtl. LS)
DStR 2007, 340-342 (Volltext mit amtl. LS)
DStRE 2007, 387 (amtl. Leitsatz)
DStZ 2007, 160-161 (Kurzinformation)
ESTB 2007, 161-162 (Volltext mit amtl. LS u. Anm.)
GStB 2007, 10
GStB 2007, 161
HFR 2007, VI Heft 4 (amtl. Leitsatz)
HFR 2007, 448-449 (Volltext mit amtl. LS)
INF 2007, 164-165
JuS 2007, XVI Heft 4 (Pressemitteilung)
KÖSDI 2007, 15468 (Kurzinformation)
KSR direkt 2007, 4-5
LGP 2007, 70
NJW 2007, XIV Heft 16 (amtl. Leitsatz)
NJW 2007, 1773-1775 (Volltext mit red./amtl. LS)
NWB 2007, 2287-2292 (Urteilsbesprechung von RegRat Dr. Ralf Paetsch)
NWB 2007, 596 (Kurzinformation)
NWB 2008, 3286-3287 (Kurzinformation)
NWB 2008, 747-748 (Kurzinformation)
NWB direkt 2007, 7
NZA 2007, 606 (Kurzinformation)
PuR 2007, 15
PuR 2007, 20
RdW 2007, 357-360

RdW 2007, IV Heft 8 (Kurzinformation)

RdW 2007, XI Heft 8 (amtl. Leitsatz)

RdW 2007, 385-387 (Kurzinformation)

SBT 2007, 16

SJ 2007, 7-8

StB 2007, 122

StuB 2007, 195

StuB 2007, 329

WISO-SteuerBrief 2007, 16-17

wistra 2007, IV Heft 4 (Kurzinformation)

Jurion-Abstract 2007, 220650 (Zusammenfassung)

BFH, 11.01.2007 - VI R 52/03

Amtlicher Leitsatz:

1. Die berufliche Veranlassung von Werbungskosten ist anhand einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles festzustellen.
2. Bewirtungsaufwendungen, die einem Offizier für einen Empfang aus Anlass der Übergabe der Dienstgeschäfte (Kommandoübergabe) und der Verabschiedung in den Ruhestand entstehen, können als Werbungskosten zu berücksichtigen sein.

Gründe

1 I.

Die Kläger und Revisionskläger (Kläger) sind zusammen zur Einkommensteuer veranlagte Ehegatten. Der Kläger war Berufssoldat im Rang eines Brigadegenerals. Im Streitjahr 2000 schied er wegen Pensionierung aus dem Dienst bei der Bundeswehr aus. Am ... wurden im Rahmen einer militärischen Veranstaltung gemäß einem Kommandostabsbefehl die "Dienstgeschäfte des ..." vom Kläger auf seinen Nachfolger übertragen. Dabei wurde der Kläger in den Ruhestand verabschiedet. Anschließend fand im Offiziersheim ein Empfang statt, an dem Soldaten, Beamte und Arbeitnehmer des Dienstherrn des Klägers sowie geladene Gäste teilnahmen. Dem Kläger wurden Kosten für Speisen und Getränke in Höhe von 1 996 DM in Rechnung gestellt. Nach einer Erstattung durch den Dienstherrn in Höhe von 1 200 DM verblieben 796 DM, die der Kläger als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit geltend machte. Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) erkannte die Aufwendungen --auch im Einspruchsverfahren-- nicht als Werbungskosten an.

- 2 Das Finanzgericht (FG) wies die Klage mit den in Entscheidungen der Finanzgerichte (EFG) 2004, 90 veröffentlichten Gründen ab. Aufwendungen eines Steuerpflichtigen mit festen Bezügen für die Bewirtung anderer Personen seien nur dann als Werbungskosten anzuerkennen, wenn sie rein beruflichen Zwecken dienen. Stünden Bewirtungsaufwendungen auch mit einem herausgehobenen persönlichen Ereignis des Bewirtenden in Zusammenhang, seien die Aufwendungen gemäß § 12 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) insgesamt nicht abziehbar. Im Streitfall habe für die Veranstaltung zwar insofern ein beruflicher Anlass bestanden, als die Dienstgeschäfte des Klägers an seinen Nachfolger übergeben worden seien. Außerdem habe die Feier der Kontaktpflege

zwischen Vertretern der Rüstungsindustrie und der militärischen Führung gedient. Die Verabschiedung in den Ruhestand stelle jedoch auch ein herausgehobenes persönliches Ereignis im Leben des Klägers dar, mit dem eine persönliche Ehrung verbunden sei. Ohne Bedeutung sei demgegenüber, dass der Kläger nicht als Gastgeber aufgetreten sei.

3 Mit der Revision rügen die Kläger Verletzung formellen und materiellen Rechts.

4 Die Kläger beantragen,

unter Aufhebung des angefochtenen Urteils und Abänderung des Einkommensteuerbescheids für 2000 in Gestalt der Einspruchsentscheidung weitere Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit in Höhe von 796 DM zu berücksichtigen.

5 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

6 **II.**

Die Revision ist begründet. Sie führt zur Aufhebung der Vorentscheidung und zur Zurückverweisung der Sache an das FG (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung --FGO--).

7 Der Senat hat die von den Klägern erhobene Verfahrensrüge geprüft. Er erachtet sie nicht für durchgreifend und sieht insoweit von einer Begründung ab (§ 126 Abs. 6 Satz 1 FGO).

8 Die Revision hat jedoch mit der Sachrüge Erfolg. Das FG hat die streitigen Aufwendungen zu Unrecht nicht dem Grunde nach als Werbungskosten bei den Einkünften des Klägers aus nichtselbständiger Arbeit anerkannt.

9 1.

Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) liegen Werbungskosten vor, wenn zwischen den Aufwendungen und der jeweiligen Einkunftsart ein Veranlassungszusammenhang besteht (BFH-Beschlüsse vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213, 216, und vom 28. November 1977 GrS 2-3/77, BFHE 124, 43, BStBl II 1978, 105; BFH-Urteil vom 1. Oktober 1982 VI R 192/79, BFHE 136, 488, BStBl II 1983, 17). Das ist bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit der Fall, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden (z.B. BFH-Urteil vom 19. Dezember 2005 VI R 63/01, BFH/NV 2006, 728, m.w.N.). Dabei ist der objektive Zusammenhang stets zwingend erforderlich, während die subjektive Absicht kein notwendiges Merkmal des Werbungskostenbegriffs ist (vgl. Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Aufl., § 9 Rz 7). Der Werbungskostenabzug kommt nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG jedoch nicht in Betracht bei "Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen". Ob der Steuerpflichtige Aufwendungen aus beruflichem Anlass tätigt oder ob es sich um Aufwendungen für die Lebensführung i.S. von § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG handelt, muss anhand einer Würdigung aller Umstände des Einzelfalls entschieden werden (vgl. BFH-Beschluss in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213; BFH-Urteile vom 12. April 1979 IV R 106/77, BFHE 127, 533, BStBl II 1979, 513; vom 10. April 2002 VI R 46/01, BFHE 198, 563, BStBl II 2002, 579, und vom 22. Juni 2006 VI R 61/02, BStBl II 2006, 782).

10 2.

Die berufliche oder private Veranlassung von Aufwendungen für die Ausrichtung von Veranstaltungen wird nach ständiger Rechtsprechung des BFH durch den Anlass der betreffenden

Veranstaltung indiziert (z.B. BFH-Urteile vom 8. März 1990 IV R 108/88, BFH/NV 1991, 436; vom 27. April 1990 VI R 54/88, BFH/NV 1991, 85; vom 12. Dezember 1991 IV R 58/88, BFHE 167, 46, BStBI II 1992, 524; vom 4. Dezember 1992 VI R 59/92, BFHE 170, 131, BStBI II 1993, 350; vom 15. Juli 1994 VI R 70/93, BFHE 175, 88, BStBI II 1994, 896, und vom 27. Februar 1997 IV R 60/96, BFH/NV 1997, 560; BFH-Beschluss vom 4. November 1998 IV B 30/98, BFH/NV 1999, 467). Aufwendungen für die Bewirtung von Gästen aus Anlass eines in der privaten Sphäre des Einladenden liegenden persönlichen Ereignisses beurteilt der BFH grundsätzlich als nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (z.B. BFH-Urteile vom 12. Dezember 1968 IV R 150/68, BFHE 94, 496, BStBI II 1969, 239; vom 15. Mai 1986 IV R 184/83, BFH/NV 1986, 657; in BFHE 167, 46, BStBI II 1992, 524; vom 23. September 1993 IV R 38/91, BFH/NV 1994, 616, und in BFH/NV 1997, 560; BFH-Beschlüsse vom 29. Juli 1994 VIII B 71/93, BFH/NV 1995, 118, und in BFH/NV 1999, 467, jeweils für Geburtstagsfeiern).

- 11** Für die Beurteilung der beruflichen oder privaten Veranlassung von Bewirtungskosten ist indessen nicht allein auf den Anlass der Veranstaltung als maßgebliches Indiz abzustellen. Im Rahmen der erforderlichen Gesamtwürdigung sind daneben auch weitere Umstände heranzuziehen. Dabei kann auf die Gesichtspunkte zurückgegriffen werden, die der BFH in seiner neueren Rechtsprechung zur Abgrenzung einer Feier des Arbeitgebers von einem privaten Fest des Arbeitnehmers entwickelt hat (vgl. BFH-Urteil vom 28. Januar 2003 VI R 48/99, BFHE 201, 283, BStBI II 2003, 724). Obwohl das genannte Senatsurteil die Unterscheidung zwischen Arbeitslohn und Zuwendungen im eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers und damit die Einnahmenseite betrifft, steht einer entsprechenden Berücksichtigung nichts entgegen, da es hier ebenso wie im Streitfall auf der Ausgabenseite auf die Würdigung des Gesamtbildes der Verhältnisse ankommt. Für die berufliche oder private Veranlassung der Kosten einer Veranstaltung ist folglich auch von Bedeutung, wer als Gastgeber auftritt, wer die Gästeliste bestimmt, ob es sich bei den Gästen um Kollegen, Geschäftsfreunde oder Mitarbeiter (des Steuerpflichtigen oder des Arbeitgebers), um Angehörige des öffentlichen Lebens, der Presse, um Verbandsvertreter oder um private Bekannte oder Angehörige des Steuerpflichtigen handelt. Zu berücksichtigen ist außerdem, in wessen Räumlichkeiten bzw. an welchem Ort die Veranstaltung stattfindet und ob das Fest den Charakter einer privaten Feier aufweist oder ob dies nicht der Fall ist (vgl. auch Offerhaus, Deutsches Steuerrecht --DStR-- 2005, 446, 448; Siegers, Anm. in EFG 2004, 91; Flohr/Gußén, Die Information über Steuer und Wirtschaft --Inf-- 1990, 505).

- 12** 3.

Im Streitfall ist das FG bei der Beurteilung der beruflichen Veranlassung der hier zu untersuchenden Aufwendungen teilweise von anderen Grundsätzen ausgegangen. Die Vorentscheidung ist deshalb aufzuheben. Zwar obliegt die Beantwortung der Frage, ob Aufwendungen beruflich veranlasst sind, in erster Linie der tatrichterlichen Würdigung durch das FG (vgl. BFH-Urteil vom 26. Januar 2005 VI R 71/03, BFHE 208, 572, BStBI II 2005, 349, und BFH-Beschluss vom 8. Juni 2004 VI B 158/03, BFH/NV 2004, 1406). Im Streitfall hat die Vorinstanz die nach der Rechtsprechung des BFH maßgeblichen Umstände jedoch nicht vollständig in ihre Überzeugungsbildung einbezogen. Dies stellt einen materiell-rechtlichen Fehler dar. Die Gesamtwürdigung des FG bindet den Senat deshalb nicht gemäß § 118 Abs. 2 FGO. Die Vorinstanz hat allein darauf abgestellt, dass die Verabschiedung in den Ruhestand ein herausragendes, mit einer persönlichen Ehrung verbundenes Ereignis im Leben des Klägers gewesen sei. Das FG hat es demgegenüber als unerheblich angesehen, dass der Kläger nicht als Gastgeber aufgetreten war. Auch die weiteren, nach der Rechtsprechung des BFH im Rahmen der Gesamtwürdigung zu berücksichtigenden Umstände hat das FG nicht hinreichend in seine Überzeugungsbildung einbezogen.

- 13** 4.

Der Senat kann im Streitfall auf der Grundlage der tatsächlichen Feststellungen des FG jedoch selbst beurteilen, dass die Aufwendungen des Klägers für die fragliche Veranstaltung beruflich veranlasst waren.

- 14**

Anlass für die Veranstaltung war die Übergabe der Dienstgeschäfte des ..., ein rein berufliches Ereignis, das keinen Bezug zur Lebensführung des Klägers aufweist. Dass der Kläger nach dem hierzu ergangenen Kommandostabsbefehl zugleich in den Ruhestand verabschiedet werden sollte, ändert nichts an dem berufsbezogenen Charakter der Kommandoübergabe. Im Übrigen hat eine Verabschiedung in den Ruhestand ganz überwiegend beruflichen Charakter (ebenso Schmidt/Drenseck, EStG, 25. Aufl., § 12 Rz 15; Kruse in Festschrift für Klaus Offerhaus zum 65. Geburtstag, Köln 1999, S. 491, 494 f.). Denn sie stellt --ungeachtet der Tatsache, dass sie auch ein persönliches Ereignis im Leben des Klägers ist-- in erster Linie den letzten Akt im aktiven Dienst des Klägers bei der Bundeswehr dar. Sie ist folglich Teil der Berufstätigkeit.

- 15** Die weiteren Umstände des Streitfalls bestätigen die berufliche Veranlassung der durch die Veranstaltung verursachten Kosten. Der Arbeitgeber des Klägers trat als Gastgeber auf. Er legte die Gästeliste fest. Bei den Gästen handelte es sich um Soldaten, Beamte und Arbeitnehmer des Dienstherrn des Klägers sowie um weitere geladene Gäste, insbesondere aus dem Bereich der Rüstungsindustrie. Persönliche, vom Beruf losgelöste Beziehungen des Klägers zu den Gästen spielten in diesem Zusammenhang keine Rolle. Das FG hat festgestellt, dass die Veranstaltung unter anderem der Kontaktpflege zwischen den eingeladenen Vertretern der Rüstungsindustrie und der militärischen Führung diene. Die Feier fand in den Räumlichkeiten des Arbeitgebers statt. Organisation und Ablauf der Veranstaltung waren durch den Arbeitgeber im Einzelnen vorgegeben. Die Veranstaltung hatte insgesamt keinen privaten, sondern dienstlichen Charakter. Für die Veranstaltung waren damit auch keine privaten Repräsentationspflichten des Klägers von Bedeutung, die seine gehobene berufliche Stellung mit sich brachten. Sofern sich aus dem BFH-Urteil vom 4. Dezember 1992 VI R 59/92 (BFHE 170, 131, BStBl II 1993, 350) etwas anderes ergeben sollte, hält der Senat an seiner dort vertretenen Rechtsauffassung nicht mehr fest.
- 16** Letztlich ist es für die berufliche Veranlassung der im Streitfall zu untersuchenden Aufwendungen auch nicht von ausschlaggebender Bedeutung, dass der Kläger als Soldat keine erfolgsabhängigen Bezüge erhielt und nach der Beendigung der aktiven Dienstzeit nur noch ein Ruhegehalt bezog. Denn die berufliche Veranlassung einer Aufwendung hängt grundsätzlich nicht davon ab, ob sie sich konkret auf die Höhe des Arbeitslohns auswirkt (BFH-Urteil vom 28. November 1980 VI R 193/77, BFHE 132, 431, BStBl II 1981, 368; vgl. auch FG Köln, Urteil vom 20. Dezember 1995 1 K 387/86, EFG 1997, 272, Revision durch BFH-Beschluss vom 6. November 2001 VI R 88/96 nach § 126a FGO zurückgewiesen, nicht veröffentlicht, sowie Dürr in Frotzcher, EStG, § 12 Rz 80 "Bewirtungskosten"; Wolf/Schäfer, Der Betrieb 2004, 775, 777). Soweit in der Rechtsprechung des BFH dahin erkannt wurde, dass Aufwendungen von Arbeitnehmern mit feststehenden Bezügen zugunsten anderer, ihnen unterstellter Arbeitnehmer desselben Arbeitgebers, oder für die Bewirtung anderer Personen in der Regel keine beruflich veranlassten Werbungskosten seien (z.B. BFH-Urteile vom 23. März 1984 VI R 182/81, BFHE 141, 18, BStBl II 1984, 557; vom 8. November 1984 IV R 186/82, BFHE 143, 21, BStBl II 1985, 286, und vom 23. Januar 1991 X R 6/84, BFHE 163, 372 [BFH 23.01.1991 - X R 6/84], BStBl II 1991, 396), beruhte dies nicht auf einem grundsätzlich anderen Verständnis des Veranlassungsprinzips. Vielmehr hat der BFH das Vorliegen erfolgsabhängiger bzw. erfolgsunabhängiger Bezüge lediglich als Indiz für die berufliche oder private Veranlassung der Aufwendungen herangezogen.
- 17** 5.
- Die Sache ist allerdings nicht spruchreif. Das FG hat auf der Grundlage seiner Rechtsauffassung keine Feststellungen dazu getroffen, ob und in welchem Umfang § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG i.V.m. § 9 Abs. 5 EStG dem vom Kläger begehrten Werbungskostenabzug gegebenenfalls entgegensteht. Dies wird im zweiten Rechtsgang nachzuholen sein.

Hinweis: Das Dokument wurde redaktionell aufgearbeitet und unterliegt in dieser Form einem besonderen urheberrechtlichen Schutz. Eine Nutzung über die Vertragsbedingungen der Nutzungsvereinbarung hinaus - insbesondere eine gewerbliche Weiterverarbeitung außerhalb der Grenzen der Vertragsbedingungen - ist nicht gestattet.