

Titel:

Vorliegen unangemessener Repräsentationsaufwendungen; hier: Aufwendungen für Abschiedsfeier in Höhe von 94.980 €

Normenketten:

ESTG § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2

ESTG § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4

ESTG § 9

Leitsätze:

1. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG ist lex specialis gegenüber § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG und führt zu einem vollständigen Abzugsverbot.

2. Aufwendungen für ähnliche Zwecke im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG setzen voraus, dass hinsichtlich des Ortes der Veranstaltung oder der Art und Weise der Unterhaltung der Gäste besondere Umstände erkennbar sind, die die Veranstaltung von einer gewöhnlichen Feierlichkeit abheben. Die Vergleichbarkeit mit den im Gesetz genannten Einrichtungen kann sich entweder aus Besonderheiten hinsichtlich des Ortes und Rahmens der Veranstaltung (Beschaffenheit, Lage, Ausstattung) oder einem besonderen qualitativ hochwertigen Unterhaltungsprogramm am Ort der Veranstaltung ergeben.

Schlagwort:

Werbungskosten

Fundstellen:

GmbH-Stpr 2023, 220

DStRE 2023, 1285

LSK 2022, 37898

Tenor

1. Die Klage wird abgewiesen.
2. Die Kosten des Verfahrens haben die Kläger zu tragen.

Tatbestand

1

Streitig ist, ob die im Zusammenhang mit der Abschiedsfeier des Klägers geltend gemachten Aufwendungen in Höhe von 94.980 € als Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG anzuerkennen sind.

2

Die Kläger sind Ehegatten und werden gemäß §§ 26, 26b EStG zusammen zur Einkommensteuer veranlagt.

3

Der Kläger war über 35 Jahre hinweg zuerst als Geschäftsstellenleiter und später als Geschäftsführer der X GmbH tätig. Seit 1999 war er auch als Gesellschafter zu ¼ beteiligt. Zum 31.12.2014 endete die Gesellschafterstellung und das Amt des Geschäftsführers wurde zum 11.02.2015 aufgegeben.

4

Mit Einreichung der Einkommensteuererklärung für 2015 machte der Kläger u.a. Aufwendungen für eine Abschiedsfeier für seine früheren Mitarbeiter und Geschäftspartner von der X GmbH geltend. Die Feier fand am 19.06.2015 am Hofgut in Stadt 1 statt. Der Kläger legte die Rechnung des Eventbüros vom 25.06.2015 über den Betrag von 94.980 € netto, eine Gästeliste und eine Speisekarte vor. Nach Angaben des Klägers wurden insgesamt 162 Gäste bewirtet, davon 88 Mitarbeiter mit 37 Ehepartnern, zwei Rentner mit Partnern, drei ehemalige Mitarbeiter, drei Geschäftspartner mit einem Ehepartner, acht Mitarbeiter der Hauptgesellschafterin, elf Familienmitglieder und sechs sonstige Gäste.

5

Das Finanzamt veranlagte die Kläger mit Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 26.10.2017.

6

Als Aufwendungen für die Abschiedsfeier wurden 17.160 € (156 x 110 €) berücksichtigt.

7

In einem dem Bescheid als Anlage beigefügten Erläuterungsschreiben ist ausgeführt: "Die Bewirtungskosten im Rahmen der Abschiedsfeier können nur insoweit berücksichtigt werden als sie in ihrer Höhe angemessen sind (§ 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. 4 Abs. 5 Nr. 2 und 7 EStG). Als angemessene Kosten können 110 € incl. USt (§ 19 Abs. 1 Nr. 1a Satz 3 EStG) je Gast angesehen werden. Die übersteigenden Kosten können als Werbungskosten nicht berücksichtigt werden."

8

Der nach § 175 Abs. 1 Satz 1 Nr. 1 AO geänderte Bescheid vom 19.09.2018 blieb ohne Änderung im Streitpunkt.

9

Mit dem Einspruch machten die Kläger geltend, dass die Aufwendungen in voller Höhe anzusetzen seien. Unstreitig stünden die Ausgaben für die Abschiedsfeier von der X GmbH in engem Zusammenhang mit seiner dortigen nichtselbständigen Tätigkeit und auch mit seiner Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer. Bei der Beurteilung der Angemessenheit müsse noch berücksichtigt werden, dass der Kläger das Unternehmen mit aufgebaut und zu wirtschaftlichem Erfolg geführt habe. Dies würde sich auch in dem Abfindungsbetrag beim Ausscheiden und den erheblichen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit sowie den Kapitalerträgen aus der GmbH widerspiegeln. Im Lichte eines ermittelten Aufgabegewinns von xx € erscheine eine vom Finanzamt mit 110 € pro Gast gezogene Angemessenheitsgrenze in diesem Einzelfall nicht sachgerecht. Rechnerisch würden auf jeden Gast 586,30 € entfallen. Bei Abzug der Aufwendungen für Gäste aus dem familiären Bereich ergäbe sich ein Abzugsbetrag i.H.v. 85.013 €.

10

Im Einspruchsverfahren vertrat das Finanzamt mit Schreiben vom 23.06.2021 die Auffassung, dass die berufliche Veranlassung der Veranstaltung unstreitig sei. Allerdings deute der Charakter der Feierlichkeit auf eine den privaten Lebensbereich berührende Mitveranlassung hin. § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Nr. 4 und 7 EStG schränke den Abzug der beruflich veranlassten Aufwendungen, die die Lebensführung der Kläger beträfen, ein. Unter Berücksichtigung der Stellung des Klägers und seiner Verdienste für das Unternehmen könnten demnach Werbungskosten in Höhe von 55.741 € anerkannt werden. Das entspräche Kosten von über 380 € pro Person.

11

Da die Prozessbevollmächtigte diesen Vorschlag mit Schreiben vom 19.07.2021 ablehnte und um eine rechtsmittelfähige Entscheidung bat, drohte das Finanzamt mit Schreiben vom 23.09.2021 unter Fristsetzung bis zum 27.10.2021 eine Verböserung dahin an, dass keinerlei Aufwendungen der Feier angesetzt werden.

12

Der Begriff der Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" i.S.d. § 4 Abs. 5 Nr. 4 EStG sei erfüllt.

13

Durch die Wahl der luxuriösen Örtlichkeit, des außergewöhnlichen Unterhaltungsprogramms im Stil eines Varietés und der aufwendigen Ausstattung der Feier seien die Grenzen des Üblichen bei Weitem überschritten. Die Aufwendungen für die Abschiedsfeier und die hiermit zusammenhängenden Bewirtungskosten seien in voller Höhe nicht abziehbar.

14

Die Prozessbevollmächtigte teilte mit Schreiben vom 07.10.2021 mit, dass die Kläger nunmehr mit einer Erledigung des Rechtsstreits gemäß der im Schreiben vom 23.09.2021 (gemeint wohl: 23.06.2021) dargestellten Rechtsauffassung einverstanden wären.

15

Das Finanzamt erhöhte daraufhin mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 die Einkommensteuer auf xx € und wies die Einsprüche im Übrigen als unbegründet zurück. Aufwendungen für die Abschiedsfeier wurden nicht berücksichtigt.

16

In der Einspruchsentscheidung wurde im Wesentlichen ausgeführt:

17

Unstreitig habe die Verabschiedung des Klägers in den Ruhestand am 19.06.2015 überwiegenden beruflichen Charakter gehabt. Der Kläger sei als Gastgeber aufgetreten und habe die Gästeliste bestimmt. Auch die Zusammensetzung der Gäste - 145 Personen aus dem beruflichen Umfeld und 11 Personen aus dem privaten Umfeld - deute auf eine berufliche Veranlassung hin. Die Wahl der Räumlichkeit außerhalb des Betriebsgeländes stehe für sich allein einer beruflichen Veranlassung nicht zwingend entgegen.

18

Der Charakter der Feierlichkeit deute jedoch auch auf eine den privaten Lebensbereich berührende Mitveranlassung hin. So sei zu "A's Dankeschön Party" eingeladen worden, die im Stil einer Zirkusveranstaltung stattgefunden habe. Ein Zusammenhang mit der bisherigen Tätigkeit als Gesellschafter und Geschäftsführer der X GmbH könne hieraus nicht abgeleitet werden. Auch das Verhältnis der reinen Bewirtungskosten von 23.675 € zu den Kosten für Unterhaltung und Repräsentation von fast 90.000 €, deute auf eine private Mitveranlassung hin.

19

Aufwendungen für eine Feier mit sowohl beruflichem als auch privatem Anlass könnten teilweise als Werbungskosten abziehbar sein. Der als Werbungskosten abziehbare Betrag könne anhand der Herkunft der Gäste aus dem beruflichen bzw. privaten Umfeld abgegrenzt werden (§ 12 Nr. 1 EStG). Laut Auskunft der Kläger stammten 145 der 156 Gäste aus dem beruflichen Umfeld. Demnach bestehe für 11 Gäste ein Abzugsverbot nach § 12 Nr. 1 EStG.

20

Nach § 9 Abs. 5 Satz 1 i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG seien jedoch Werbungskosten nicht abziehbar für Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke. Unter den Begriff der Aufwendungen für ähnliche Zwecke fielen Aufwendungen, die der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation des Steuerpflichtigen dienen. Dabei müssten die Grenzen des Üblichen in einem solchen Maße überschritten werden, dass die Feier mit der Einladung zu einer Jagd, zum Fischen oder auf eine Segel- oder Motorjacht vergleichbar seien. Dies könne sich entweder aus Besonderheiten hinsichtlich des Ortes und Rahmens der Veranstaltung oder einem besonderen qualitativ hochwertigen Unterhaltungsprogramm am Ort der Veranstaltung ergeben (Hinweis auf: BFH-Urteil vom 13.07.2016 VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161).

21

Im Streitfall sei für die Organisation der Feier eigens ein Eventbüro engagiert worden. Die Kosten hierfür hätten 7.973 € betragen. Die Veranstaltung habe auf dem historischen Hofgut in Stadt 1 stattgefunden. Für das großzügige Anwesen werde mit exklusiven Locations in "dem Schloss und den edel renovierten Wirtschaftsgebäuden", sowie mit einer Seeterrasse, einer Insel und einer Kapelle inmitten einer "traumhaften Parkanlage" geworben. Die Miete für den Abend habe 6.092,80 € betragen.

22

Besonderheiten ergäben sich auch aus dem luxuriösen Rahmen der Veranstaltung. Hier sei zum Beispiel eine Überdachung des Außenbereichs am See mittels einem 10 x 15 Meter großen sog. Flextent inkl. Lichterketten (Kosten: 5.841,71 €), modern dekorierte Redwood-Stehtafeln und Barstühle, vier Tetris-Theken inkl. LED-Beleuchtung und Palettenbüffets, Empfangsbereich mit Bistrostehischen, 60 Flammshalen für Garten und Innenhof, 120 bunte Heliumballons mit Schnur und Gewichten (Kosten: 13.424,87 €), Pagen, Butler, sowie zwei Fotografen inkl. Anfertigung von Sofort-Portraits (Kosten: 3.921,12 €), Speise- und Getränkekarten in Acryl und Hartschaum, Eventschilder konturgesägt (Kosten: 1.663,74 €), Cigarren-Lounge (Anreise aus Berlin) und Barista-Bike (Kosten: 4.614,51 €) sowie das Unterhaltungsprogramm für die Zeit von 19 Uhr bis 3 Uhr, vier Musiker, zwei Sänger und zwei Techniker (Kosten: 5.833,00 €), das Drum Café, Trommelworkshop inkl. 170 Trommeln für die Teilnehmer (Kosten 5.262,89 €), Firedancer Show und Animation (Kosten: 3.383,29 €) und neun weitere Artisten wie "Der

Dompteur", "Der Einrad Jongleur", "die Stelzentänzer", "die Schwebenden", "das Paar", "die Reisende" (Kosten: 13.838,55 €) zu nennen.

23

Bereits durch die Wahl der luxuriösen Örtlichkeit seien besondere Umstände zu erkennen, die die Veranstaltung von einer gewöhnlichen Feierlichkeit abheben würden. Auch der beschriebene Rahmen der Veranstaltung und die Art und Weise der Durchführung würden die Abschiedsfeier des Klägers vom Üblichen abheben. Die Unangemessenheit der geltend gemachten Aufwendungen komme durch die zahlreichen Darbietungen der Artisten und die musikalische Unterhaltung bis weit in die Nacht hinein klar zum Ausdruck. Die Intention des Klägers seine Geschäftsfreunde und Mitarbeiter zum Abschied zu bewirten, sei im Vergleich dazu, seine Gäste unterhalten zu wollen, offenbar weit in den Hintergrund gerückt.

24

Die notwendige Vergleichbarkeit mit den in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG genannten Einrichtungen zur Repräsentation und zur Unterhaltung der Gäste sei im Streitfall eindeutig gegeben. Bei den geltend gemachten Aufwendungen handele es sich daher um "unübliche Aufwendungen", die unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG fallen würden.

25

Die Prozessbevollmächtigte hat Klage erhoben und zur Begründung im Wesentlichen vorgetragen:

26

Unstreitig stünden die Aufwendungen für die Abschiedsfeier des Klägers von der X GmbH in Zusammenhang mit seiner nichtselbständigen Tätigkeit und mit seiner Stellung als Gesellschafter und Geschäftsführer. Eine Verabschiedung in den Ruhestand habe immer ganz überwiegend beruflichen Charakter, denn sie stelle "in erster Linie den letzten Akt im aktiven Dienst" (Hinweis auf: BFH-Urteil vom 11.01.2007 VI R 52/03) dar. Ohne Belang für den beruflichen Bezug sei die Tatsache, dass das Fest im Juni stattgefunden habe, die Niederlegung des Amtes als Geschäftsführer jedoch bereits zum 11.02.2015 erfolgt sei. Die Wahl des Datums sei dadurch bedingt gewesen, dass der Kläger ein Gartenfest habe veranstalten wollen und dies zwangsläufig in eine Jahreszeit habe legen müssen, in der mit stabilem Wetter zu rechnen sei. Auch die Tatsache, dass der Kläger und seine Familie an einem besonderen Tisch platziert gewesen seien, könne an dem beruflichen Zusammenhang nichts ändern.

27

Bei der Beurteilung der Angemessenheit müsse noch berücksichtigt werden, dass der Kläger das Unternehmen mit aufgebaut und zu wirtschaftlichem Erfolg geführt habe. Dies würde sich auch in dem Abfindungsbetrag beim Ausscheiden, den erheblichen Einnahmen aus nichtselbständiger Arbeit und den Kapitalerträgen aus der Gesellschaft widerspiegeln. So betrage der Aufgabegewinn im Sinne des § 17 EStG xx. €.

28

Der Kläger habe über all die Jahre ein enges und vertrauensvolles Verhältnis zu den Mitarbeitern des Unternehmens und deren Familien gehabt. Er habe es als seine Aufgabe angesehen, die Mitarbeiter zu unterstützen und zu motivieren, sowohl in beruflichen, als auch in privaten Belangen. Die Mitarbeiter hätten sich auch bei privaten Problemen und Sorgen an ihn gewandt und seinen Rat gesucht. Der Erfolg des Unternehmens sei nicht zuletzt auch der guten Beziehung zwischen den Mitarbeitenden und der Geschäftsführung geschuldet gewesen. Daher habe sich der Kläger bei seinem Ausscheiden angemessen von den Mitarbeitern und Geschäftsfreunden verabschieden wollen. Der überwiegend berufliche Charakter zeige sich im vorliegenden Fall aus der Zusammensetzung der Gästeliste. Von den 162 Beteiligten stammten 145 Personen aus dem beruflichen Umfeld. Die im Zusammenhang mit der Abschiedsfeier am 19.06.2015 entstandenen Aufwendungen seien daher im vollen Umfang als Werbungskosten abziehbar.

29

Sie unterlägen auch nicht dem Abzugsverbot nach § 9 Abs. 5 EStG. Insbesondere sei § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG hier nicht sinngemäß anwendbar. Der BFH habe in seinem Urteil vom 13.07.2016 (VIII R 26/14) an der bisherigen Rechtsprechung festgehalten, dass auch Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" die Nutzung einer vergleichbaren Einrichtung (Jagd, Segel- und Motorjachten) zur Unterhaltung der Gäste voraussetze. Es handele sich aber im Streitfall nicht um Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" im Sinne dieser Vorschrift.

Im Rahmen einer "Ähnlichkeitswertung" komme die Unangemessenheit darin zum Ausdruck, dass sich die Art und Weise der Durchführung und der Örtlichkeit vom Üblichen abhebe.

30

Danach setzten dem Grunde nach "unübliche Aufwendungen" in diesem Sinne voraus, dass hinsichtlich des Ortes der Veranstaltung oder der Art und Weise der Unterhaltung der Gäste besondere Umstände erkennbar seien, die die Veranstaltung von einer gewöhnlichen Feier abheben würden.

31

Bei der Beurteilung dessen, was eine gewöhnliche Feierlichkeit sei, sei jedoch darüber hinaus auch der Gesetzeszweck heran zu ziehen. Der Gesetzgeber habe über die im Gesetz genannten Aufwendungen für Jagen, Fischen, Motorjachten und Segeln weitere Arten der betrieblichen Aufwendungen zur Pflege von Geschäftsbeziehungen erfassen wollen. Es habe verhindert werden sollen, dass Aufwendungen abgezogen werden, die vornehmlich dem Zweck dienten, die Geltungssucht von Gastgeber und Gästen zu befriedigen. Bei den im Gesetz genannten Einrichtungen handele es sich um reine Luxusobjekte.

32

Diese Absicht habe der Kläger mit seinem Fest jedoch in keiner Weise verfolgt. Zwar habe der Kläger das Fest in einem großartigen Ambiente stattfinden lassen, für eine aufwändige Dekoration gesorgt und zur Unterhaltung verschiedene Artisten auftreten lassen. Mit der Art der Ausrichtung der Feierlichkeit und auch mit der Örtlichkeit habe der Kläger aber nicht den Zweck, der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung seiner Gäste zu schmeicheln oder sich selbst zu repräsentieren, verfolgt. Begünstigt seien vor allem die Mitarbeitenden des Unternehmens gewesen. Deren Lebensführung berühre jedoch in der Regel keinen der in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr.4 EStG genannten Bereiche. Es handele sich um "ganz normale Menschen". Der Kläger habe sich bemüht, den Mitarbeitenden aus Dankbarkeit und angesichts der jahrelangen Verbundenheit einen ausgefallenen Abend zu bereiten.

33

Diese Intention sei in keiner Weise mit dem zu vergleichen, was der Gesetzgeber bei der Regelung in § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG im Blick gehabt habe. Die Art und Weise der Ausrichtung der Feierlichkeit stehe weder in Berührung zur Lebensführung, noch zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der Gäste und des Gastgebers. Auch wenn es sich also um eine an sich außergewöhnliche Feierlichkeit handele, ergebe sich daraus auch nach Sinn und Zweck der "Ähnlichkeitswertung" nicht, dass die Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG gemacht worden seien.

34

Die Klägervertreterin und der Kläger beantragen, den Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 26.10.2017 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 19.09.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 dahin zu ändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 94.980,00 € angesetzt und die Steuer entsprechend niedriger festgesetzt wird.

35

Das Finanzamt beantragt, die Klage abzuweisen.

36

Zur Begründung wird auf die Ausführungen in der Einspruchsentscheidung verwiesen und ergänzend vorgebracht:

37

Nach den Ausführungen der Klägerseite zu dem engen und vertrauensvollen Verhältnis zwischen den Mitarbeitern, deren Familien und dem Kläger sei es nunmehr auch fraglich, ob die Feier tatsächlich beruflich veranlasst war, was bisher nicht bestritten worden sei.

38

Nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG seien Aufwendungen für die Lebensführung, die zwar der Förderung des Berufs oder der Tätigkeit dienen können, die aber grundsätzlich die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringe, nicht abziehbar. Dies sei durch eine Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalls festzustellen.

39

Es könne jedoch dahingestellt bleiben, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten um Kosten der privaten Lebensführung gemäß § 12 Nr. 1 EStG handele, denn selbst für beruflich veranlasste Aufwendungen komme das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG zur Anwendung.

40

Wegen des weiteren Vorbringens wird auf die Schriftsätze der Beteiligten mit Anlagen, insbesondere die Rechnung des Eventbüros vom 25.06.2015 mit den erfolgten Leistungen und Darbietungen, die Gästeliste, die Sitzungsniederschrift und auf die vom Finanzamt vorgelegten Einkommensteuerakten für die Jahre 2014 und 2015 sowie die Rechtsbehelfsakte der Kläger verwiesen.

Entscheidungsgründe

41

Die Klage hat keinen Erfolg.

42

Die Kläger sind durch den angefochtenen Einkommensteuerbescheid für 2015 vom 26.10.2017 in Gestalt des Änderungsbescheides vom 19.09.2018 und der Einspruchsentscheidung vom 14.12.2021 nicht in ihren Rechten verletzt (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Das Finanzamt hat zu Recht den Werbungskostenabzug der Aufwendungen für "A's Dankeschön Party" versagt.

43

1. Nach § 9 Abs. 1 Satz 1 EStG sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen. Die Aufwendungen müssen objektiv durch die besonderen beruflichen Verhältnisse des Steuerpflichtigen veranlasst sein und subjektiv zur Förderung seines Berufs getätigt werden. Eine Verabschiedung in den Ruhestand kann im Rahmen einer Gesamtwürdigung aller Umstände des Einzelfalles als letzter Akt des aktiven Dienstes ganz überwiegend beruflichen Charakter haben (BFH-Urteil vom 11.01.2007 VI R 52/03, BStBl. II 2007, 317).

44

2. Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG dürfen Aufwendungen für Jagd oder Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen den Gewinn nicht mindern. Nach § 9 Abs. 5 EStG gilt die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG für Werbungskosten im Sinne des § 9 EStG sinngemäß.

45

a) Unter den Begriff der Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" i.S. dieser Vorschrift fallen Aufwendungen, die der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation des Steuerpflichtigen dienen. Die dem Abzugsverbot unterliegenden Aufwendungen können durch Betrieb oder Unterhalt einer im Gesetz genannten Einrichtung (z.B. Jagd, Segel- oder Motorjacht) oder einer entsprechenden Einrichtung, durch die Benutzung solcher Einrichtungen oder die Ausübung der genannten oder vergleichbarer Tätigkeiten entstehen. Es ist ohne Bedeutung, ob es sich um eigene oder gepachtete Einrichtungen des Steuerpflichtigen handelt. Auch Aufwendungen für die Nutzung fremder Anlagen oder Wirtschaftsgüter fallen unter das Abzugsverbot (BFH-Urteil vom 13.07.2016 VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161, Rn. 14 m.w.N.).

46

b) Das Abzugsverbot wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die in der Vorschrift genannten Ausgaben "ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation" ansah. Er hielt es "im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens" für erforderlich, dass der Aufwand "nicht länger durch den Abzug als Betriebsausgaben vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt werden kann" (Begründung zum Regierungsentwurf des Steueränderungsgesetzes 1960, BT-Drucksache III/1811, S. 8; in Bezug auf den damaligen § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 3 --heute Nr. 4-- EStG bestätigt durch die Stellungnahme des Finanzausschusses, BT-Drucksache III/1941, S. 3). Ungeachtet ihrer betrieblichen Veranlassung dürfen entsprechende Ausgaben danach bei der Ermittlung des Gewinns nicht abgezogen werden (BFH-Urteile vom 02.08.2012 IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824; und vom 13.07.2016 VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161, Rn. 15).

47

c) Durch den unbestimmten Rechtsbegriff der "ähnlichen Zwecke" wollte der Gesetzgeber über die im Gesetz genannten Aufwendungen hinaus weitere Arten betrieblicher Aufwendungen zur Pflege von Geschäftsbeziehungen erfassen (BT-Drucksache III/1811, S. 8). Erfasst werden sollen Aufwendungen für Gästehäuser, Jagd, Fischerei oder Bootsfahrten und die damit zusammenhängenden Bewirtungen sowie für ähnliche Arten betrieblichen Aufwands zur Pflege der Geschäftsbeziehungen.

48

d) Vor diesem Hintergrund hat die Rechtsprechung § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG einschränkend dahingehend ausgelegt, dass das Abzugsverbot nur für solche Aufwendungen gelten soll, die eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen haben.

49

e) Auf Grundlage der bisherigen Rechtsprechung des BFH können auch Aufwendungen, die ausschließlich der Unterhaltung und Bewirtung der Geschäftsfreunde dienen, unter das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG fallen. Nicht erforderlich für die Annahme von Aufwendungen, die einem "ähnlichen Zweck" dienen, ist, dass die Aufwendungen im Zusammenhang mit einer sportlichen Betätigung der Gäste (Jagen, Fischen, Golfen oder Segeln) anfallen. Allerdings ergibt sich durch die Bezugnahme auf die im Gesetz genannten Einrichtungen (Jagd, Segel- und Motorjachten), dass auch Aufwendungen für "ähnliche Zwecke" die Nutzung einer vergleichbaren Einrichtung zur Unterhaltung der Gäste voraussetzen. Die Unangemessenheit der geltend gemachten Aufwendungen muss im Rahmen der "Ähnlichkeitswertung" somit in der Art und Weise der Veranstaltung, in der die Geschäftsfreunde unterhalten werden und ihrer Durchführung, die sich vom Üblichen abheben, zum Ausdruck kommen.

50

f) Dem Grunde nach "unübliche Aufwendungen" in diesem Sinne setzen demnach voraus, dass hinsichtlich des Ortes der Veranstaltung oder der Art und Weise der Unterhaltung der Gäste besondere Umstände erkennbar sind, die die Veranstaltung von einer gewöhnlichen Feierlichkeit abheben. Die Vergleichbarkeit mit den im Gesetz genannten Einrichtungen kann sich entweder aus Besonderheiten hinsichtlich des Ortes und Rahmens der Veranstaltung (Beschaffenheit, Lage, Ausstattung) oder einem besonderen qualitativ hochwertigen Unterhaltungsprogramm am Ort der Veranstaltung ergeben. Dies schließt zwar nicht aus, dass auch ein Privatgarten den im Gesetz genannten Einrichtungen vergleichbar ist, setzt aber entweder dessen besondere Beschaffenheit oder ein den Gästen gebotenes besonderes Unterhaltungsprogramm voraus (BFH-Urteil vom 13.07.2016 VIII R 26/14, BStBl. II 2017, 161, Rn. 18ff m.w.N.).

51

g) Eines konkret feststellbaren Zusammenhangs mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen bedarf es dafür nicht. Vielmehr stellt das Gesetz auf den Zusammenhang der Aufwendungen mit der wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen ab und unterstellt diesen typisiert bei Vorliegen der Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 EStG (BFH-Urteil vom 02.08.2012 IV R 25/09, BStBl. II 2012, 824, Rn. 8; Bode in Kirchhof/Seer, EStG, 20. Auflage, § 4 Rn. 209).

52

h) Trotz ihrer beruflichen Veranlassung dürfen die Aufwendungen bei Vorliegen der Voraussetzungen des Abzugsverbots des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 nicht berücksichtigt werden. Gegenüber § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 ist § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 4 *lex specialis* und führt zu einem vollständigen Abzugsverbot (B. Köhler/Deussen/Kühnen/Maetz/Nöcker/Steinhauff in: Bordewin/Brandt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, § 4 Gewinnbegriff im Allgemeinen, Rn. 2786).

53

3. Unter Berücksichtigung dieser Grundsätze ist der Senat der Überzeugung, dass im Streitfall aufgrund des Ortes der Veranstaltung und des besonderen qualitativ hochwertigen Unterhaltungsprogramms besondere Umstände vorliegen, dass die Aufwendungen für "A's Dankeschön Party" als unangemessene Repräsentationsaufwendungen den üblichen Rahmen übersteigen.

54

a) Der Gutshof erfüllt als luxuriöses Etablissement durchaus die Voraussetzung der unüblichen Aufwendungen. Bereits der Internetauftritt des Gutshofes lässt durch die großzügigen, parkähnlichen Flächen mit See, einem Insel-Pavillon und historischen Gebäuden Assoziationen zu einer (luxuriösen)

Segel- oder Motorjacht aufkommen. Hier wird ausgeführt, dass schon König Ludwig I mit seiner Frau Therese den Zauber und die besondere Stimmung des Ortes, eines früheren Rittergutes, geliebt habe. Für die Miete des Anwesens, die Bestuhlung, Dekoration, den Auf- und Abbau und ähnliches fallen bereits über 20.000 € an. Die Aufwendungen für das Chartern eines ähnlich großen Schiffes mit ausreichend Raum für die Bewirtung und Unterhaltung von rund 160 Personen wären im vergleichbaren finanziellen Rahmen gewesen.

55

b) Der Kläger, der vier Monate vor der Veranstaltung sein Geschäftsführeram aufgegeben hatte, trat als Gastgeber auf und bestimmte nach seiner Einlassung alleine die Gästeliste. Eine Einbeziehung des Arbeitgebers in die organisatorische Abwicklung der Veranstaltung wurde nicht vorgetragen. Eine Präsentation der Firma fand nicht statt. Auch, wenn die Mehrzahl der Gäste einen Bezug zur Firma hatte, so sind dennoch eine große Zahl von Gästen wie die Angehörigen oder die Ehepartner ohne direkten Bezug hierzu.

56

c) Vor allem bestärken aber das aufwändige und umfangreiche Unterhaltungsprogramm der Veranstaltung und die Beauftragung eines Eventbüros für die Organisation der Feier (Aufwendungen hierfür: 6.700 €) den Senat in der Überzeugung, dass unangemessene Aufwendungen vorliegen. So wird den Gästen ein Live Entertainment für die Zeit von 19 Uhr bis 3 Uhr mit dem regional sehr bekannten Trio, dem Sänger C und einer weiteren Sängerin und zwei Technikern sowie ein Trommelworkshop inklusive 170 Trommeln für die Teilnehmer geboten. Weiter traten verschiedene Artisten (z.B. Firedancer Show und Animation, "der Dompteur", "der Einrad Jongleur", "die Stelzentänzer", "die Schwebenden", "das Paar", "Partnerakrobatik", "die Reisende" etc.) auf und verursachten Aufwendungen in Höhe von ca. 18.000 €.

57

d) Die Aufwendungen pro Person in Höhe von 586,30 € übersteigen erheblich die finanziellen Aufwendungen vergleichbarer betrieblicher Veranstaltungen. Sie liegen auch weit über der Freigrenze von 110 € für Betriebsveranstaltungen nach § 19 Abs. 1 Nr. 1a EStG für 2015, die hinsichtlich der Höhe der Aufwendungen als Maßstab herangezogen werden kann.

58

e) Bei der zu treffenden Gesamtabwägung der Umstände ist der Senat der Auffassung, dass wegen des großartigen Ambientes, der aufwändigen Dekoration und des Auftretens verschiedener Künstler mit musikalischem und artistischem Unterhaltungsprogramm, sowie der Absicht des Klägers, seinen Gästen einen ausgefallenen Abend zu bereiten, eine außergewöhnliche Feierlichkeit mit unangemessenen Repräsentationsaufwendungen vorliegt. Der Senat kann es dahingestellt sein lassen, ob die Feier als "abgehoben oder elitär" einzustufen ist. Jedenfalls ist sie unangemessen. Damit ist die Einladung der Gäste zu einer Jagd, zum Fischen oder auf eine Segel- oder Motorjacht vergleichbar. Ein konkreter Zusammenhang mit der Lebensführung des Steuerpflichtigen muss hingegen nicht festgestellt werden.

59

Die Kostenentscheidung beruht auf den §§ 143 Abs. 1, 135 Abs. 1 FGO.