

# Beschluss vom 21. März 2019, VIII B 129/18

## Schätzung der sicher beruflich veranlassten Aufwendungen auf einer Firmenfeier

ECLI:DE:BFH:2019:B.210319.VIIIB129.18.0

BFH VIII. Senat

EStG § 4 Abs 4, EStG § 12 Nr 1, FGO § 115 Abs 2 Nr 2 Alt 2, FGO § 116 Abs 3 S 3, AO § 162, EStG VZ 2006 , EStG VZ 2007 , EStG VZ 2008

vorgehend FG Düsseldorf, 30. Juli 2018, Az: 10 K 3355/16 F, U

## Leitsätze

1. NV: Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen keine gewichtigen Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil von Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen.
2. NV: Dies gilt auch, wenn im Rahmen eines Kanzleifests ("sog. Herrenabend") Mandanten, potenzielle Neu-Mandanten und Geschäftsfreunde eingeladen werden, sich aber weder abschließend beurteilen lässt, welche der eingeladenen Personen auf der Feier tatsächlich erschienen sind, noch aufgrund der zahlreichen persönlichen und geschäftlichen Beziehungen zu den eingeladenen Gästen abschließend beurteilt werden kann, bei welchem Gast von einer überwiegend beruflich veranlassten Einladung auszugehen ist.

## Tenor

Die Beschwerde des Beklagten wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 31. Juli 2018 10 K 3355/16 F, U wird als unbegründet zurückgewiesen; insoweit hat der Beklagte die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen.

Die Beschwerde der Klägerin wegen Nichtzulassung der Revision gegen das Urteil des Finanzgerichts Düsseldorf vom 31. Juli 2018 10 K 3355/16 F, U wird als unbegründet zurückgewiesen; insoweit hat die Klägerin die Kosten des Beschwerdeverfahrens zu tragen.

## Gründe

- 1 Die Beschwerden der Klägerin, Beschwerdegegnerin und Beschwerdeführerin (Klägerin) und des Beklagten, Beschwerdeführers und Beschwerdegegners (Finanzamt --FA--) sind jeweils unbegründet.
- 2 1. Die Beschwerde des FA ist unbegründet.
- 3 a) Die vom FA gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 der Finanzgerichtsordnung (FGO) geltend gemachte Divergenz der Vorentscheidung zum Beschluss des Großen Senats des Bundesfinanzhofs (BFH) vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) führt nicht zur Revisionszulassung.
- 4 aa) Die Zulassung der Revision zur Sicherung einer einheitlichen Rechtsprechung setzt voraus, dass das Finanzgericht (FG) in einer Rechtsfrage von der Entscheidung eines anderen Gerichts abgewichen ist, dass dabei über dieselbe Rechtsfrage entschieden wurde und diese für beide Entscheidungen rechtserheblich war, dass die Entscheidungen zu gleichen oder vergleichbaren Sachverhalten ergangen sind, dass die abweichend beantwortete Rechtsfrage im Revisionsverfahren geklärt werden kann und dass eine Entscheidung des BFH zur Wahrung der Rechtseinheit erforderlich ist. Zur Darlegung einer Divergenz müssen die tragenden Rechtssätze der angefochtenen Entscheidung und einer konkret benannten Divergenzentscheidung derart gegenübergestellt werden, dass eine

Abweichung im Grundsätzlichen erkennbar wird (vgl. z.B. BFH-Beschluss vom 20. Juli 2017 VIII B 107/16, BFH/NV 2017, 1458, Rz 9).

- 5 bb) Das FG habe den Rechtssatz aufgestellt, dass auch ohne die Möglichkeit, eine (nicht unerhebliche) private/persönliche Mitveranlassung der Aufwendungen ausschließen zu können und damit ohne eine eindeutige Möglichkeit der Aufteilung der Kosten in betrieblich und privat veranlasste Aufwendungen von vornherein ein Betriebsausgabenabzug im Wege der Schätzung gewährt werden dürfe. Zudem halte das FG es auch für objektiv nicht trennbare gemischt veranlasste Kosten für zulässig, einen anteiligen Betriebsausgabenabzug zu schätzen. Mit beiden Rechtssätzen weiche das FG von Rechtssätzen im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 ab.
- 6 cc) Die behauptete Divergenz des FG-Urteils liegt nicht vor. Das FG hat seiner Entscheidung keinen tragenden Rechtssatz zugrunde gelegt, der von einem im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 enthaltenen Rechtssatz abweicht.
- 7 aaa) Es hat der Vorentscheidung (auf S. 12) sinngemäß folgenden tragenden Rechtssatz zugrunde gelegt: Bestehen nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsmaßnahmen keine gewichtigen Zweifel daran, dass ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen beruflich veranlasst ist, bereitet seine Quantifizierung aber Schwierigkeiten, so ist dieser Anteil unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen. Dieser Rechtssatz entspricht dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.3.e. Das FG hält es danach, um zum Betriebsausgabenabzug gemischt veranlasster Aufwendungen zu gelangen, weder generell für unerheblich, ob ein abgrenzbarer Teil der Aufwendungen überwiegend beruflich veranlasst ist, noch formuliert es den Rechtssatz, dass objektiv nicht trennbare gemischt veranlasste Aufwendungen im Wege der Schätzung als Betriebsausgaben abgezogen werden können.
- 8 bbb) Auch in den fallbezogenen Ausführungen des FG finden sich die behaupteten Abweichungen vom Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 nicht. Zwar kann eine Abweichung gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO nicht nur vorliegen, wenn das FG ausdrücklich einen abstrakten Rechtssatz abweichend von einem solchen Rechtssatz des BFH formuliert. Es genügt, wenn das FG in fallbezogenen Rechtsausführungen abweicht und sich dies aus den Entscheidungsgründen hinreichend deutlich genug ergibt (BFH-Beschluss vom 2. April 2014 I B 21/13, BFH/NV 2014, 1216, Rz 6).
- 9 Dies ist aber nicht der Fall. Das FG hat in seinen Ausführungen auf S. 12 bis 16 der Vorentscheidung den Rechtssatz des Beschlusses des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672, unter C.III.3.e angewendet. Es hat zunächst unter Auswertung der Einladungslisten der Gäste und deren Einteilung in Mandanten, potenzielle Neumandanten, Geschäftskontakte und Vertreter des öffentlichen Lebens ermittelt, ob es bei den "Herrenabenden" der Streitjahre einen ohne Zweifel abgrenzbaren beruflich veranlassten Anteil an Gästen gab und hat dies bejaht. Hierzu traf es die Feststellungen, nach den Einladungslisten und einer Durchschnittsbetrachtung seien 55 % der eingeladenen Gäste Mandanten der Klägerin, zwischen 6 bis 8 % der eingeladenen Gäste potenzielle Neu-Mandanten und 38 bis 40 % der Gäste Geschäftskontakte gewesen. Weiter hat das FG dargelegt, eine genaue Quantifizierung der betrieblich veranlasst eingeladenen und tatsächlich erschienenen Gäste sei nicht möglich, weil es zwar die Einladungslisten und Rückantworten habe auswerten können, aber Teilnehmerlisten nicht geführt worden seien. Die Einladung einer nicht unerheblichen Anzahl von Mandanten und Geschäftskontakten hat das FG zumindest auch oder in nicht unerheblichem Umfang als persönlich veranlasst angesehen, weil diese Gäste mit einer besonderen persönlichen Ansprache eingeladen worden seien. Anknüpfend an diese Feststellungen hat das FG geschätzt, die Aufwendungen für die Herrenabende seien zur Hälfte betrieblich veranlasst gewesen und in dieser Höhe abzugsfähig. Es gewährte nur einen hälftigen Betriebsausgabenabzug, der niedriger als der festgestellte Anteil der Mandanten, potenziellen Neu-Mandanten und der Geschäftskontakte an den eingeladenen Gästen war, um den Unsicherheiten, welche Gäste tatsächlich anwesend waren und dass Gäste aus vorwiegend oder nicht unerheblich privaten Gründen eingeladen worden waren, Rechnung zu tragen.
- 10 b) Die vom FA gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO gerügten Verfahrensfehler führen ebenfalls nicht zur Zulassung der Revision.
- 11 aa) Die Revision ist nicht wegen des absoluten Revisionsgrunds der fehlenden Begründung der Entscheidung (§ 119 Nr. 6 FGO) zuzulassen.
- 12 aaa) Gemäß § 105 Abs. 2 Nr. 4 und Nr. 5 FGO müssen Urteile einen Tatbestand enthalten und begründet werden. Die Wiedergabe der Entscheidungsgründe dient der Mitteilung der tatsächlichen Feststellungen und wesentlichen

rechtlichen Erwägungen, die aus der Sicht des Gerichts für die getroffene Entscheidung maßgebend waren. Ein Fehlen von Entscheidungsgründen liegt deshalb nur vor, wenn den Beteiligten die Möglichkeit entzogen ist, die getroffene Entscheidung auf ihre Richtigkeit und Rechtmäßigkeit hin zu überprüfen (ständige Rechtsprechung, z.B. BFH-Beschluss vom 5. Januar 2017 VI B 8/16, BFH/NV 2017, 602, Rz 3). Das ist insbesondere der Fall, wenn nicht erkennbar ist, welcher Sachverhalt der Entscheidung zugrunde liegt, oder wenn nicht ersichtlich ist, auf welche rechtlichen Erwägungen sich die Entscheidung stützt oder auch dann, wenn das FG einen selbständigen, prozessualen Anspruch oder ein selbständiges Angriffs- oder Verteidigungsmittel mit Stillschweigen übergangen hat (BFH-Beschluss in BFH/NV 2017, 602, m.w.N.).

- 13 bbb) Die Entscheidung des FG kann im Streitfall anhand des Tatbestands und der Gründe auf ihre Richtigkeit und Rechtmäßigkeit hin überprüft werden. Wie bereits (unter 1.a cc) dargelegt, lässt sich der Vorentscheidung sowohl der tragende Rechtssatz entnehmen, auf den das FG sich maßgeblich gestützt hat, als auch dessen Anwendung auf die Umstände des Streitfalls. Auch die Schätzungserwägungen des FG sind nachvollziehbar. Sie stehen im Zusammenhang mit den Feststellungen des FG zum Anteil der Mandanten, der potenziellen Neu-Mandanten und der Geschäftskontakte unter den eingeladenen Gästen sowie den festgestellten Unsicherheiten, welche Personen an den Herrenabenden tatsächlich teilgenommen haben und in welchem Umfang auch oder nur eine überwiegend private Veranlassung für die Einladung von Gästen vorlag.
- 14 bb) Auch der vom FA gerügte Verstoß, das FG habe seine Entscheidung nicht aus dem Gesamtergebnis des Verfahrens geschöpft und damit die Vorgaben des § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO missachtet, liegt nicht vor.
- 15 Gemäß § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO hat das FG seine Überzeugung nach dem Gesamtergebnis des Verfahrens zu bilden, also den gesamten konkretisierten Prozessstoff zugrunde zu legen. Insbesondere muss es den Inhalt der vorgelegten Akten und das Vorbringen der Beteiligten (quantitativ) vollständig und (qualitativ) einwandfrei berücksichtigen. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist danach etwa verletzt, wenn das FG seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt bleibt (vgl. z.B. BFH-Beschlüsse vom 28. Februar 2018 V B 145/16, BFH/NV 2018, 636, Rz 3; vom 8. Mai 2017 X B 78/16, BFH/NV 2017, 1061).
- 16 Einen solchen Fehler legt das FA schon nicht hinreichend dar. Es macht nicht geltend, dass bestimmte Aktenbestandteile oder ein bestimmter Vortrag der Beteiligten vom FG bei der Entscheidung nicht berücksichtigt wurden. Vielmehr macht das FA geltend, der festgestellte Sachverhalt trage das materiell-rechtliche Ergebnis des FG nicht. Diese Rüge ist revisionsrechtlich dem materiellen Recht zuzuordnen und deshalb der Prüfung durch den BFH im Rahmen einer Nichtzulassungsbeschwerde entzogen (BFH-Beschluss vom 11. Mai 2012 II B 63/11, BFH/NV 2012, 1455, Rz 6).
- 17 2. Die Beschwerde der Klägerin ist unbegründet.
- 18 a) Sie macht geltend, das FG-Urteil weiche gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO von verschiedenen Entscheidungen des BFH ab. Die Voraussetzungen einer Divergenz (s. oben unter 1.a) werden von ihr jedoch nicht den Anforderungen des § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO genügend dargelegt.
- 19 aa) Die Klägerin sieht eine Divergenz der Vorentscheidung zum Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 und mehreren weiteren zitierten BFH-Urteilen darin, dass das FG keine Prüfung vorgenommen habe, ob eine nur untergeordnete private Mitveranlassung bei der Einladung der persönlich angesprochenen Mandanten, potenziellen Neu-Mandanten und der Geschäftskontakte vorhanden gewesen sei, sondern von vornherein eine Schätzung gemäß § 162 der Abgabenordnung durchgeführt habe.
- 20 Sie begründet aber schon nicht schlüssig, dass eine Abweichung des FG von tragenden abstrakten Rechtssätzen in den von ihr bezeichneten Divergenzentscheidungen vorliegt. Sie macht geltend, in den bezeichneten Entscheidungen des BFH seien Geschäftskontakte und Geschäftsfreunde den überwiegend beruflich veranlasst eingeladenen Gästen zugerechnet worden. Dies habe das FG im Streitfall missachtet. Hierin liegt aber keine Darlegung einer Divergenz. Die Klägerin arbeitet nicht heraus, worin im Streitfall eine grundsätzliche Abweichung des FG von dem Rechtssatz liegen soll, dass eine nur unerhebliche private Mitveranlassung für den Betriebsausgabenabzug unschädlich sein kann.
- 21 bb) An der hinreichenden Darlegung einer Divergenz gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 i.V.m. § 116 Abs. 3 Satz 3 FGO fehlt es auch, soweit die Klägerin anhand verschiedener von ihr bezeichneter Divergenzentscheidungen geltend macht, die Persönlichkeiten aus Verwaltung, Politik, öffentlichem Leben und Vereinen zählten bei einer

Firmenveranstaltung stets zu den aufgrund einer betrieblichen Veranlassung eingeladenen Gästen. Gleiches gilt für den Vortrag der Klägerin, das FG habe abweichend von den bezeichneten Divergenzentscheidungen auch "Geschäftskontakte" dem Bereich der privaten Veranlassung zugeordnet.

- 22** Die Klägerin legt zur Darlegung der Divergenz nicht dar, dass der BFH in den Einzelfallwürdigungen der bezeichneten Divergenzentscheidungen für die Beurteilung, ob Aufwendungen für eine Firmenfeier beruflich oder privat veranlasst sind, bei der Zuordnung bestimmter Teilnehmergruppen tragende abstrakte Rechtssätze entwickelt hat. Nur dann käme aber eine Abweichung des FG von einem solchen Rechtssatz in Betracht. Auch fehlt es an der schlüssigen Darlegung, dass das FG nicht nur im Rahmen der einzelfallbezogenen Würdigung des Streitfalls von abstrakten Rechtssätzen in den bezeichneten Divergenzentscheidungen, sondern von diesen im Grundsätzlichen abgewichen ist.
- 23** b) Das weitere Vorbringen der Klägerin richtet sich gegen die Richtigkeit der Schätzung des FG. Die Revision ist insoweit nicht wegen des von der Klägerin behaupteten schwerwiegenden Rechtsanwendungsfehlers gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 2 Alternative 2 FGO zuzulassen.
- 24** aa) Die Rüge der falschen Rechtsanwendung und tatsächlichen Würdigung des Streitfalls durch das FG im Rahmen einer Schätzung ist im Nichtzulassungsbeschwerdeverfahren grundsätzlich unbeachtlich. Dies gilt insbesondere für Einwendungen gegen die Richtigkeit von Steuerschätzungen (Verstöße gegen anerkannte Schätzungsgrundsätze, Denkgesetze und Erfahrungssätze sowie materielle Rechtsfehler). Ein zur Zulassung der Revision berechtigender erheblicher Rechtsfehler aufgrund objektiver Willkür kann allenfalls in Fällen bejaht werden, in denen das Schätzungsergebnis des FG wirtschaftlich unmöglich und damit schlechthin unvertretbar ist. Ein Verstoß gegen Denkgesetze führt bei Schätzungen erst zur Zulassung der Revision wegen willkürlich falscher Rechtsanwendung, wenn sich das Ergebnis als offensichtlich realitätsfremd darstellt (vgl. zum Ganzen z.B. BFH-Beschluss vom 8. Juni 2018 X B 112/17, BFH/NV 2018, 1086, Rz 16 f.).
- 25** bb) Solche Rechtsfehler liegen nicht vor. Das FG hat seine Schwierigkeiten bei der eindeutigen Quantifizierung des beruflich veranlassten Anteils der zu den Herrenabenden erschienenen Gäste im Streitfall dargelegt. Es konnte nicht eindeutig ermitteln, welche der eingeladenen Gäste tatsächlich erschienen sind und hat schlüssig begründet, dass verschiedene Mandanten, Geschäftskontakte und Personen des öffentlichen Lebens ausweislich der Anrede in den Einladungskarten auch aufgrund einer persönlichen Veranlassung eingeladen wurden. Auf Grundlage der Feststellungen des FG ist die Schätzung eines hälftigen Betriebsausgabenabzugs weder realitätsfremd noch unmöglich.
- 26** cc) Schließlich ist die Revision nicht wegen des geltend gemachten Verfahrensfehlers (§ 115 Abs. 2 Nr. 3 FGO) zuzulassen.
- 27** Das FG muss den Inhalt der vorgelegten Akten und das Vorbringen der Beteiligten (quantitativ) vollständig und (qualitativ) einwandfrei berücksichtigen. § 96 Abs. 1 Satz 1 FGO ist verletzt, wenn es seiner Entscheidung einen Sachverhalt zugrunde legt, der dem schriftlich festgehaltenen bzw. dem protokollierten Vorbringen der Beteiligten nicht entspricht oder wenn eine nach den Akten klar feststehende Tatsache unberücksichtigt bleibt (s. unter 1.b bb).
- 28** Die Klägerin legt in der Beschwerdebegründung dar, dass Persönlichkeiten aus dem Bereich der Verwaltung, der Politik, des öffentlichen Lebens und der Vereine in den Streitjahren einen Anteil von 2,67 % der insgesamt eingeladenen Gäste ausmachten. Diese Gäste hätten keine Gestattungen der zuständigen Compliance-Beauftragten benötigt, weil sie den Herrenabenden aus rein beruflicher Veranlassung beigewohnt hätten. Das FG hat diesen Vortrag der Klägerin falsch verstanden, da es in der Vorentscheidung aus den fehlenden Gestattungen auf die ausschließlich private Veranlassung dieser eingeladenen Gäste geschlossen hat.
- 29** Die Entscheidung des FG beruht aber nicht auf diesem Fehler. Nach dem vom FG eingenommenen und maßgeblichen materiell-rechtlichen Standpunkt waren die Betriebsausgaben zu schätzen, weil der Anteil der zweifelsfrei betrieblich veranlassten Aufwendungen angesichts der Unsicherheiten, welche der Eingeladenen tatsächlich erschienen waren und bei welchen der eingeladenen Mandanten und Geschäftskontakte eine überwiegend private Veranlassung ausschlaggebend war, nicht eindeutig quantifiziert werden konnte. Für die Feststellung, dass viele der Mandanten und Geschäftskontakte aus persönlicher Verbundenheit eingeladen wurden, hat sich das FG entscheidend auf die persönliche Anrede dieser Gäste in den Einladungen gestützt. Angesichts dieser Feststellungen stellte die unzutreffende Begründung des FG, die eingeladenen Persönlichkeiten aus dem Bereich der Verwaltung, Politik, des öffentlichen Lebens und der Vereine seien aus privaten Motiven eingeladen worden, worauf aus den fehlenden Compliance-Gestattungen zu schließen sei, nur eine zusätzliche Hilferwägung

dar. Es kam für die Annahme einer Schätzungsbefugnis und die Höhe der als Betriebsausgaben abzugsfähigen Aufwendungen vom Standpunkt des FG angesichts des geringen Umfangs dieser Gäste nicht entscheidend darauf an, ob diese Gäste aus überwiegend persönlichen oder beruflichen Gründen eingeladen worden waren.

**30** 3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 2 FGO.

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