

# Abzug von Bewirtungskosten als Werbungskosten

## I. Allgemeine Grundsätze

Aufwendungen, die die **private Lebensführung berühren** und bei denen eine genaue Aufteilung in einen beruflichen und **einen privaten Teil nicht möglich ist, sind nach dem sogenannten Aufteilungs- und Abzugsverbot des § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG steuerlich insgesamt nicht abzugsfähig**, auch wenn sie zugleich zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. **Bewirtungskosten** eines Arbeitnehmers für Geburtstags-, Beförderungs- und ähnliche Feiern, mit denen gewisse gesellschaftliche Repräsentationsverpflichtungen erfüllt werden, stellen daher, auch wenn sie **zur Verbesserung des Betriebsklimas** beitragen sollen, grundsätzlich typische steuerlich nicht abzugsfähige Aufwendungen für die Lebensführung i. S. d. **§ 12 Nr. 1 Satz 2 EStG** dar, die die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung mit sich bringt (s. z. B. BFH, Urteil vom 28. März 1985, BFH/NV 1987 S. 231).

Nach der **neuen BFH-Rechtsprechung** (z. B. Urteil vom 10. Juli 2008, BFH/NV 2008 S. 1831, m. w. N.) führt jedoch die Tatsache allein, dass der Arbeitnehmer

- eine Feier aus rein persönlichen Gründen ausgerichtet (z. B. Geburtstag, Jubiläum)
- oder keine erfolgsabhängigen Bezüge hat,

nicht mehr dazu, dass der Werbungskostenabzug ausgeschlossen werden müsste. Im Rahmen der erforderlichen **Gesamtwürdigung** sind daneben auch weitere Umstände heranzuziehen, so dass unter den nachstehend genannten Voraussetzungen ein Werbungskostenabzug möglich ist. Ob der Steuerpflichtige Aufwendungen aus **beruflichem Anlass tätigt** oder ob es sich um Aufwendungen für die Lebensführung i. S. v. § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG handelt, muss anhand einer **Würdigung aller Umstände des Einzelfalls** entschieden werden.

Als starkes **Indiz für die berufliche Veranlassung** der Bewirtung spricht, dass der Arbeitgeber die Veranstaltung ohne Mitspracherecht des betroffenen Beschäftigten organisiert und ausgerichtet.

Falls ein Arbeitnehmer jedoch neben der ausschließlich vom Arbeitgeber organisierten und ausgerichteten Veranstaltung noch eine **weitere Veranstaltung** aus Anlass desselben Ereignisses mit einem nahezu identischen Personenkreis organisiert, spricht Einiges dafür, dass die **privaten Gründe der weiteren Veranstaltung in den Vordergrund treten**, da hier die Pflege der persönlichen Beziehungen zu Mitarbeitern und Kollegen einen hohen Stellenwert einnimmt, so dass die berufliche Veranlassung der Feier vollständig in den Hintergrund tritt.

Eine **luxuriöse Umgebung** (Anmietung einer Yacht oder eines Schlosssaals anlässlich der Durchführung der Feier) kann ein weiterer Anhaltspunkt dafür sein, dass die privaten Gründe für die Ausrichtung der Veranstaltung überwiegen. Das Gleiche gilt, wenn die Aufwendungen in einem krassen Missverhältnis zu den korrespondierenden Einnahmen stehen. Allerdings müsste auch hier in die Prüfung mit einbezogen werden, wer welchen Personenkreis eingeladen hat.

Ein Abzug als Werbungskosten setzt im Übrigen voraus, dass die Aufwendungen so gut wie ausschließlich beruflich veranlasst sind. Eine **untergeordnete private Bedeutung** ist im Regelfall anzunehmen, wenn der Zusammenhang mit der privaten Lebensführung **weniger als 10 %** beträgt (zuletzt BFH, Urteil vom 10. Juli 2008, BFH/NV 2008 S. 1831).

### **Beispiel:**

A hält als neuer Ordinarius in den Räumen der Universität seine Antrittsvorlesung. An dem anschließenden Empfang nehmen 270 geladene Gäste teil, von denen 15 dem privaten Umfeld des A zuzurechnen sind. Die Kosten des Empfangs von rund 10.000,00 EUR werden von A übernommen.

Die Antrittsvorlesung und der anschließende Empfang sind beruflich veranlasst, so dass die Aufwendungen in vollem Umfang als Werbungskosten abgezogen werden können. Dies gilt auch für den Anteil, der auf die privat eingeladenen Gäste entfällt, da diese weniger als 10 % der Gäste ausmachen (BFH, Urteil vom 10. Juli 2008, BFH/NV 2008 S. 1831).

## **II. Bewirtung von Mitarbeitern**

### **1. Arbeitnehmer hat "feststehende Bezüge"**

Aufwendungen von Arbeitnehmern mit feststehenden Bezügen zu Gunsten anderer, ihnen unterstellter Arbeitnehmer desselben Arbeitgebers oder für die Bewirtung anderer Personen konnten nach bisheriger BFH-Rechtsprechung grundsätzlich nicht als Werbungskosten anerkannt werden, auch wenn sie zugleich der **Verbesserung des Betriebsklimas** dienen sollten.

Nach der **neuen BFH-Rechtsprechung** hängt die berufliche Veranlassung einer Aufwendung jedoch grundsätzlich nicht davon ab, ob sie sich konkret auf die Höhe des Arbeitslohns auswirkt. Ob ein Arbeitnehmer erfolgsabhängige bzw. **erfolgsunabhängige Bezüge hat, ist lediglich noch als Indiz für die berufliche oder private Veranlassung der Aufwendungen zu werten** (z. B. BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2009 S. 11, m. w. N.). Mit Urteilen vom 11. Januar 2007, BStBl. II 2007 S. 317, und vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2008 S. 870, hat der Bundesfinanzhof Bewirtungsaufwendungen, die einem **Offizier für einen Empfang aus Anlass der Übergabe der Dienstgeschäfte** (Kommandoübergabe) und der Verabschiedung in den Ruhestand entstehen, in voller Höhe als Werbungskosten anerkannt. Der Bundesfinanzhof sah es als unerheblich an, dass der Kläger als Soldat keine erfolgsabhängigen Bezüge erhielt und nach der Beendigung der aktiven Dienstzeit nur noch ein Ruhegehalt bezog.

**Anerkannt** als Werbungskosten wurden im Anschluss an die geänderte BFH-Rechtsprechung z. B. auch Bewirtungsaufwendungen

- eines **Lehrers** für die Aufnahme einer russischen Gastlehrerin sowie Aufwendungen anlässlich einer Weihnachtsaktion (Bewirtung) und im Zusammenhang mit Theateraufführungen (Fahrtkosten, Blumenpräsent) der Schule, wenn der Aufenthalt der Gastlehrerin mit dem konkreten beruflichen Bildungsauftrag des Lehrers in Verbindung gestanden und die Schule mangels eigener finanzieller Mittel von dem Lehrer eine Beherbergung und Verköstigung der Gastlehrerin im Rahmen der Erfüllung seines Bildungsauftrags erwartet hat (BFH, Urteil vom 18. Oktober 2007, BFH/NV 2008 S. 357),
- eines **Behördenleiters** für eine Feier mit seinen Mitarbeitern anlässlich des fünfjährigen Bestehens der Behörde im Anschluss an eine Dienstbesprechung und als Ersatz für die üblicherweise stattfindende Weihnachtsfeier (BFH, Urteil vom 6. März 2008, BFH/NV 2008 S. 1316),

- eines **Chefarztes** an einer Universitätsklinik für eine Antrittsvorlesung mit anschließendem Empfang sowie für eine Betriebsfeier mit seinen Mitarbeitern (BFH, Urteil vom 10. Juli 2008, BFH/NV 2008 S. 1831).

## 2. Arbeitnehmer hat "erfolgsabhängige Bezüge"

Bewirtungskosten eines Arbeitnehmers zu Gunsten anderer, insbesondere ihm **unterstellter Arbeitnehmer** desselben Arbeitgebers können vor allem dann als **Werbungskosten** abzugsfähig sein, wenn es sich um einen Arbeitnehmer mit **variablen Bezügen handelt, die der Höhe nach vom Erfolg seiner Mitarbeiter oder seines Tätigkeitsbereichs abhängig** sind (z. B. bei einem Handelsvertreter). Die Bewirtungskosten des Arbeitnehmers dienen dann dem Zweck, seine von deren Erfolg abhängigen Bezüge zu steigern und sind somit beruflich veranlasste Werbungskosten (zuletzt BFH, Urteile vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2009 S. 11, und BFH/NV 2009 S. 11, m. w. N.).

Die Tatsache allein, dass ein Arbeitnehmer erfolgsabhängige Bezüge erhält, reicht nach diesem Urteil jedoch für die Anerkennung von Aufwendungen für Feierlichkeiten als Werbungskosten nicht aus. Zu prüfen ist auch in diesen Fällen, ob die **sonstigen Umstände der Bewirtungen (wie Anlass der Feier, Ort der Veranstaltung, Teilnehmer, sonstige Begleitumstände) für eine berufliche oder eher private Veranlassung sprechen**. Nicht erforderlich ist dagegen, dass der Arbeitnehmer die Bewirtung vorher den Mitarbeitern als Belohnung in Aussicht gestellt hat.

**Anerkannt** als Werbungskosten wurden z. B. Aufwendungen

- eines Geschäftsführers, der neben einem festen Gehalt eine erfolgsabhängige Tantieme bezog, für sein 25-jähriges Dienstjubiläum (BFH, Urteil vom 1. Februar 2007, BStBl. II 2007 S. 459),
- eines **Außendienstmitarbeiters** für Bewirtung und Werbegeschenke für Kunden (BFH, Urteil vom 24. Mai 2007, BStBl. II 2007 S. 721),
- eines **Versicherungskaufmanns** für eine Jahresabschlussfeier mit ihm unterstellten Mitarbeitern (BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BFH/NV 2009 S. 11),
- eines **Abteilungsleiters** für eine Weihnachtsfeier mit Mitarbeitern in einem Brauhaus (BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BFH/NV 2008 S. 1997).

## 3. Bewirtung von Kollegen

### a) Allgemeines

Aufwendungen für die Bewirtung von Kollegen sind in der Rechtsprechung bisher im Allgemeinen nicht als Werbungskosten anerkannt worden. Auch hier ist jedoch die **Rechtsprechungsänderung** zu beachten, wonach es immer auf die **Gesamtumstände des einzelnen Falls ankommt**.

Nach neuer BFH-Rechtsprechung ist der private Anlass einer Feier - z. B. **wegen herausgehobener Geburtstage, Dienstjubiläen oder Verabschiedungen** - zwar ein erhebliches Indiz für eine nicht unerhebliche private Mitveranlassung der Aufwendungen, nicht aber das allein entscheidende Kriterium für die steuerliche Beurteilung der diesbezüglichen Aufwendungen. Vielmehr ist anhand der Umstände des Einzelfalls - u. a. Ort der Veranstaltung, Einladender, Zusammensetzung der Teilnehmer und Modalitäten der Durchführung - zu würdigen, ob die Veranstaltung den Charakter einer privaten Feier aufweist (zuletzt BFH, Urteil vom 10. Juli 2008, BFH/NV 2008 S. 1831, m. w. N.).

In seiner **neuen Rechtsprechung** erkennt der Bundesfinanzhof daher - entsprechend der Behandlung auf der "Arbeitslohnseite" (s. z. B. BFH, Urteil vom 28. Januar 2003, BStBl. II 2003 S. 724) - den **Werbungskostenabzug** an, wenn

- der **Arbeitnehmer eine variable, vom Erfolg seiner Arbeit abhängige Entlohnung erhält** und die Veranstaltung nicht den Charakter einer privaten Feier aufweist (z. B. BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2009 S. 11),
- oder es sich um ein "**Fest des Arbeitgebers**" handelt (zuletzt Urteile vom 11. Januar 2007, BStBl. II 2007 S. 317, und vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2008 S. 870, zur Verabschiedung sowie vom 1. Februar 2007, BStBl. II 2007 S. 459, zum Dienstjubiläum).

## b) Fest des Arbeitgebers

Ein "**Fest des Arbeitgebers**" ist nach der neuen BFH-Rechtsprechung anzunehmen, wenn

- der Arbeitgeber als Gastgeber auftritt, der die Gästeliste bestimmt
- es sich bei den Gästen um Geschäftspartner des Arbeitgebers, Angehörige des öffentlichen Lebens sowie der Presse, Verbandsfunktionäre, Kollegen, Mitarbeiter des Arbeitnehmers oder des Arbeitgebers handelt (also nicht um private Bekannte und Freunde des Arbeitnehmers!),
- der Empfang in den Räumen des Arbeitgebers stattfindet
- und das Fest nicht den Charakter einer privaten Feier aufweist.

**Anerkannt** als Werbungskosten wurden hiernach vom Bundesfinanzhof z. B. Aufwendungen

- für die **Kommandoübergabe mit Verabschiedung aus dem Dienst eines Brigadegenerals** (BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2008 S. 870),
- eines **Geschäftsführers für sein 25-jähriges Dienstjubiläum** (BFH, Urteil vom 1. Februar 2007, BStBl. II 2007 S. 459).

In der Praxis sind diese Voraussetzungen häufig auch bei **Bewirtungskosten von Behördenleitern oder anderen Personen mit Personalführungsverantwortung aus Anlass**

- **der Übergabe der Dienstgeschäfte oder**
- **behördlicher Feiern (z. B. Weihnachtsfeiern) erfüllt.**

### Beispiel 1:

A, Vorsteher des Finanzamts B, wird in den Ruhestand verabschiedet; gleichzeitig wird der neue Vorsteher eingeführt. Die Feier findet im Sitzungssaal des Finanzamts statt. Die Gästeliste wird im Wesentlichen von der Oberfinanzdirektion bestimmt. Der Eigenanteil des A an den Bewirtungskosten beträgt 1.000,00 EUR.

Es handelt sich um ein "Fest des Arbeitgebers". A kann somit die von ihm getragenen Bewirtungskosten in voller Höhe als Werbungskosten absetzen.

### Beispiel 2:

Im Finanzamt C findet jährlich eine Weihnachtsfeier der Behörde statt. Die Gästeliste wird von der Geschäftsstelle festgelegt, es werden nur die Bediensteten (auch ehemalige) des Finanzamts eingeladen. Wegen der knappen Haushaltsmittel wird erwartet, dass sich der Vorsteher mit einem Zuschuss an den Kosten beteiligt.

Es handelt sich um ein "Fest des Arbeitgebers". Dies gilt auch dann, wenn "offizieller Veranstalter" nicht die Behörde als solche ist, sondern z. B. der Personalrat oder auch ein sog. Vergütungsausschuss, bestehend aus Mitarbeitern der Behörde. Die Aufwendungen können als Werbungskosten abgezogen werden.

Entsprechendes gilt für die Übernahme von Kosten für **ähnliche gesellige** Veranstaltungen wie **z.B. Betriebsausflüge oder Jubiläumsfeiern**. Dem Werbungskostenabzug steht es nicht entgegen, wenn eine solche Veranstaltung (z.B. ein Betriebsausflug) außerhalb der Behörde stattfindet, da es sich hierbei lediglich um ein Indiz bei der Beurteilung der Frage handelt, ob die Aufwendungen beruflich oder privat veranlasst sind.

## c) Kein Fest des Arbeitgebers

**Falls ein Arbeitnehmer mit feststehenden Bezügen auf eigene Initiative und eigene Kosten für die Mitarbeiter Weihnachtsfeiern o. Ä. organisiert und selbst als bewirtende Person auftritt**, spricht Einiges dafür, dass die privaten Gründe in den Vordergrund treten, da hier die Pflege der persönlichen Beziehungen zu Mitarbeitern und Kollegen einen hohen Stellenwert einnimmt, so dass die berufliche Veranlassung der Feier vollständig in den Hintergrund tritt. Dies gilt besonders dann, wenn es sich um eine **zusätzliche - neben der ausschließlich vom Arbeitgeber organisierten und ausgerichteten Veranstaltung - Feier** aus Anlass desselben Ereignisses mit einem nahezu identischen Personenkreis handelt (s. o. unter I.).

Der Werbungskostenabzug kann dann auch nicht allein daraus hergeleitet werden, dass die Feier in den Räumlichkeiten der Behörde stattfindet und nur Mitarbeiter eingeladen werden. Diese Kriterien sprechen zwar für eine berufliche Veranlassung; für die Frage, ob ein "Fest des Arbeitgebers" vorliegt, sind aber nach der BFH-Rechtsprechung die **Gesamtumstände des Einzelfalles** zu berücksichtigen, zu denen auch - wie oben dargestellt - die Frage gehört, wer zu der Feier eingeladen und die Gästeliste bestimmt hat.

**Nicht als Werbungskosten abzugsfähig** sind hiernach im Regelfall auch Bewirtungskosten aus Anlass von Feiern wie **Beförderung, Jubiläum, Versetzung oder Verabschiedung aus dem Dienst**, selbst wenn der Anlass berufsbedingt ist (s. z. B. BFH-Urteil vom 28. März 1985, BFH/NV 1987 S. 231).

## III. Gesetzliche Beschränkung des Werbungskostenabzugs

### 1. Abzugsbeschränkung

Nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, der über § 9 Abs. 5 EStG auch für den Werbungskostenabzug von Arbeitnehmern gilt, sind Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nur bis zu **70 % der Aufwendungen** abzugsfähig. Voraussetzung für den Werbungskostenabzug ist weiter, dass die Aufwendungen als **angemessen** anzusehen sind und die Höhe der Bewirtungskosten sowie die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung **nachgewiesen** wird.

### 2. Keine Abzugsbeschränkung

Die o. g. Abzugsbeschränkung gilt nicht, wenn ein **Arbeitnehmer Dritte nicht aus "geschäftlichem Anlass"** i. S. d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, sondern aus allgemeinen beruflichen Gründen bewirtet und die o. g. Voraussetzungen für den Werbungskostenabzug vorliegen.

Dies ist z. B. der Fall, wenn der Arbeitnehmer

- **nicht selbst als bewirtende Person auftritt, weil es sich z. B. um ein "Fest des Arbeitgebers" handelt** (s. z. B. BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2008 S. 870, betreffend die Kommandoübergabe eines Brigadegenerals),

- **erfolgsabhängige Bezüge hat und Mitarbeiter bewirtet**, um sie zu Leistungssteigerungen zu motivieren (s. z. B. BFH, Urteile vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2009 S. 11, und BFH/NV 2009 S. 11, betreffend Bewirtungskosten leitender Angestellter für ihre Mitarbeiter),
- aus beruflichem Anlass **Aufwendungen für die Bewirtung von Arbeitskollegen seines Arbeitgebers** trägt (s. z. B. BFH, Urteil vom 10. Juli 2008, BFH/NV 2008 S. 1831, betreffend die Antrittsvorlesung eines Chefarztes mit anschließendem Empfang).

In diesen Fällen sind die Aufwendungen in voller Höhe als Werbungskosten abzugsfähig.

### 3. Nachweispflichten

Zum Nachweis der Höhe und der betrieblichen Veranlassung der Aufwendungen hat der Steuerpflichtige schriftlich die folgenden Angaben zu machen (§ 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG):

"Ort, Tag, Teilnehmer und Anlass der Bewirtung sowie die Höhe der Aufwendungen. Hat die Bewirtung in einer Gaststätte stattgefunden, so genügen Angaben zu dem Anlass und den Teilnehmern der Bewirtung; die Rechnung über die Bewirtung ist beizufügen".

Diese formellen Voraussetzungen gelten grundsätzlich auch für Bewirtungskosten von Arbeitnehmern (vgl. BFH, Urteil vom 19. Juni 2008, BStBl. II 2009 S. 11), allerdings nur, wenn die Abzugsbeschränkung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG überhaupt Anwendung findet (also nicht in den vorstehend genannten Fällen).

Quelle:

Oberfinanzdirektion Hannover Verfügung vom 01.09.2009