
Datum: 26.09.2013
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 3908/09
ECLI: ECLI:DE:FGK:2013:0926.13K3908.09.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.
Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.
Die Revision wird zugelassen.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten über die Frage, ob Anschaffungskosten für fünf Kraftfahrzeuge, die anlässlich einer Jubiläumsfeier der Klägerin verlost wurden, als Betriebsausgabe abziehbar sind.

2

Die Klägerin betreibt einen Großhandel mit Computerhardware. Im Streitjahr feierte sie ihr zehnjähriges Bestehen. Am ... September 2004 fand aus diesem Anlass eine sogenannte „Hausmesse“ statt. Die Klägerin mietete für die Veranstaltung eigens Räumlichkeiten in D an und bewarb die Veranstaltung in einschlägigen Publikationen der Computerbranche. Eine Teilnahme war nur nach vorheriger Anmeldung möglich. Die Klägerin lud ihre bisherigen Kunden zu der Messe ein, darunter insbesondere sogenannte „Topkunden“, d.h. Kunden, mit denen die Klägerin Umsätze in größerem Umfang erzielt. Es handelt sich im Wesentlichen um Einzelhändler von Computerhardware. Darüber hinaus meldeten sich angesichts der öffentlichen Werbung Personen, die bisher keine Kunden der Klägerin waren. Diese Personen wurden von der Klägerin als Neukunden registriert.

3

Die zunächst von der Klägerin geführte Einladungsliste wurde von dieser unter Berücksichtigung der neuen Interessenten in eine Teilnehmerliste umgeschrieben. Jeder Teilnehmer ist einer (ggf. neu angelegten) Kundennummer zuzuordnen. Vor der Veranstaltung versandte die Klägerin auf Basis der aktualisierten Liste Eintrittskarten. Die Eintrittskarten stellten zugleich ein Los für die Verlosung von 5 Volkswagen – VW – Golf

4

Trendline 2.0 SDI zum Preis von jeweils netto 13.259,99 € dar. Die Klägerin verlor die Kraftfahrzeuge am 17. September 2004. Voraussetzung für die Teilnahme an der Verlosung (Tombola) war, dass der jeweilige Kunde an dem Messetag persönlich erschien und hierdurch sein Los „aktivierte“.

Insgesamt erschienen 1331 Personen bei der Veranstaltung. Hiervon entfallen 1137 Personen auf sogenannte „Topkunden“, 166 Personen auf sonstige Bestandskunden und 28 Personen auf Neukunden (Kundenkonto erst nach dem 1. Juli 2004, also nach der Werbeaktion, neu angelegt). Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die von der Klägerin vorgelegte Anlage zum Schriftsatz vom 26. April 2010 (Teilnehmerliste) und die Ausführungen in der Klagebegründung vom 12. Januar 2010 und der Einspruchsentscheidung des Beklagten vom 4. November 2009 (genauer Veranstaltungsablauf) verwiesen.

5

Die Klägerin reichte unter anderem ihre Körperschaftsteuererklärung und Gewerbesteuererklärung 2004 im September 2005 beim Beklagten ein. Hierin machte sie u.a. Betriebsausgaben i.H.v. insgesamt 66.299,95 € (= Nettopreis für die 5 VW Golf) geltend. Der Beklagte veranlagte die Klägerin zunächst erklärungsgemäß mit Bescheiden vom 9. Dezember 2005 zur Körperschaftsteuer und zum Gewerbesteuermessbetrag. Die Bescheide ergingen unter dem Vorbehalt der Nachprüfung (§ 164 der Abgabenordnung – AO –).

6

In der Folgezeit führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung D eine steuerliche Außenprüfung bei der Klägerin für die Jahre 2003 bis 2006 durch. Der Betriebsprüfungsbericht vom 5. September 2008 führt unter Textziffer 2.9.2.2.1 im Wesentlichen aus, dass Kosten in Höhe von 66.299,95 € nicht als Betriebsausgaben abziehbar seien. Es handele sich um Aufwendungen für Geschenke an Geschäftsfreunde im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 des Einkommensteuergesetzes – EStG –. Ähnlich wie bei Incentive-Reisen hätten die Aufwendungen der allgemeinen Sicherung oder Verbesserung von Geschäftsbeziehungen gedient. Ein Preisausschreiben (§ 661 Bürgerliches Gesetzbuch – BGB –) oder eine Auslobung (§§ 657-660 BGB) lägen nicht vor, da es sich bei den Teilnehmern, die ausschließlich Geschäftsfreunde der Klägerin seien, um einen geschlossenen Teilnehmerkreis gehandelt habe.

7

Der Beklagte erließ daraufhin unter dem 7. November 2008 (Körperschaftsteuer 2004) bzw. 10. November 2008 (Gewerbesteuermessbetrag 2004) die streitgegenständlichen Änderungsbescheide. Die Änderungen wurden auf § 164 Abs. 2 AO gestützt, die Vorbehalte der Nachprüfung aufgehoben. Wegen der weiteren Einzelheiten wird auf die Bescheide verwiesen.

8

Hiergegen legte die Klägerin fristgerechte Einsprüche ein. Zur Begründung führte sie aus, die Aufwendungen für die Kraftfahrzeuge seien als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. Es handele sich nicht um Geschenke im Sinne von § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. Bei der Veranstaltung seien nur die besten Kunden eingeladen worden. Hierdurch sei ein Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers, im vorliegenden Fall mit den Umsatzerlösen der Kunden, gegeben. Schon aus diesem Grunde scheide eine unentgeltliche Zuwendung im Sinne von R 4.10 Abs. 4 der Einkommensteuerrichtlinien 2005 – EStR 2005 – (wortgleich mit der im Streitjahr geltenden R 21 Abs. 4 EStR 2003) aus. Aus diesem Grunde sei auch das Schreiben des Bundesministeriums der Finanzen – BMF-Schreiben – zu Incentive-Reisen (vom 14. Oktober 1996 IV B 2-S 2143-23/96, Bundesteuerblatt – BStBl – I 1996, 1192) nicht anwendbar.

9

Der Beklagte wies die Einsprüche durch Einspruchsentscheidung vom 4. November 2009, auf die hinsichtlich der Einzelheiten verwiesen wird, als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er im Wesentlichen aus: Der Betriebsausgabenabzug sei zu Recht nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG abgelehnt worden. Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 EStG lägen immer dann vor, wenn sie lediglich den Zweck hätten, Geschäftsbeziehungen anzuknüpfen, zu sichern oder zu verbessern und kein Zusammenhang mit einer konkreten Gegenleistung festgestellt werden könne. Unter den Begriff des Geschenks fielen Leistungen, die unentgeltlich erbracht würden. Unentgeltlichkeit liege vor, wenn kein rechtlicher oder ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang zwischen einer Leistung und Gegenleistung bestehe. Hieran fehle es im Streitfall. Ein rechtlicher Zusammenhang scheide aus, da die Klägerin nicht zur Verlosung verpflichtet gewesen sei. Ein konkreter wirtschaftlicher Zusammenhang scheide aus, weil kein Zusammenhang mit den Umsätzen der Kunden bestehe. Es liege in der Natur einer Verlosung, dass gerade kein konkreter Zusammenhang mit einer Leistung hergestellt werde. Die bloße Tatsache, dass es sich bei den Teilnehmern an der Verlosung ausschließlich um ausgesuchte Kunden gehandelt habe, genüge nicht, um einen ausreichend konkreten Zusammenhang herzustellen. Auch handele es sich bei den Fahrzeugen nicht um Preise anlässlich eines Preisausschreibens i.S.d. R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR 2005. Zwar wären solche Preise nicht als Geschenk einzustufen, ein Preisausschreiben scheide aber vorliegend aus, da aufgrund des geschlossenen Teilnehmerkreises keine uneingeschränkte Möglichkeit zur Beteiligung an der Verlosung bestanden habe.

Dagegen wendet sich die Klägerin mit der Klage, zu deren Begründung sie vorträgt: Es liege 11
kein Geschenk, sondern eine nach R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR 2005 nicht als Geschenk einzuordnende Auslobung i.S.d. § 657 BGB vor. Die Verlosung (Tombola) habe einem unbestimmten Personenkreis offengestanden, wie die öffentlichen Werbeanzeigen zeigten. Die Einladungsliste, die im Einspruchsverfahren vorgelegt worden sei, widerspreche dem nicht. Die Klägerin habe zwar primär „Topkunden“ und andere Bestandskunden eingeladen und dies im Einspruchsverfahren auch so vorgetragen. Unter den Teilnehmern seien aber letztlich auch Personen gewesen, die erst durch die Werbemaßnahmen auf die Veranstaltung aufmerksam geworden seien. Für diese Personengruppe der „Neukunden“ sei die Kundennummer – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – erst nach der Einladung vergeben worden. Hieran zeige sich, dass die Veranstaltung letztlich jedem offen gestanden habe. Die Veranstaltung sei auch als Werbemaßnahme geplant gewesen, um neue Kunden zu gewinnen.

Wenn die Rechtsprechung für eine Auslobung eine Handlung verlange, die über das 12
gewöhnliche Maß hinausgehe und nicht von jedermann erbracht werden könne, so stelle die Aktivierung der Lose durch persönliches Erscheinen eine solche Handlung dar. Die Teilnehmer hätten teilweise eine weite Anreise auf sich genommen, um an der Veranstaltung teilzunehmen. Ziel der Klägerin sei es im Sinne einer bewussten Verhaltenssteuerung gewesen, die Teilnehmer zu einem solchen Handeln zu bewegen und sie dadurch mit ihren Produkten in Kontakt zu bringen. Die Leistung der Kunden habe hier im Erscheinen gelegen, da nur dadurch die Lose „aktiviert“ werden konnten. Solche Handlungen müssten auch im Vergleich zu anderen „anerkannten“ Auslobungen, beispielsweise der Lösung einer einfachen Quizfrage, ausreichen. Es sei kein vernünftiger Grund erkennbar, warum einerseits minimale geistige Anstrengungen für eine Auslobung ausreichen sollten, andererseits aber ein erheblicher Aufwand (hier: lange Anreise) nicht.

Hilfsweise für den Fall, dass keine Auslobung und kein Preisausschreiben vorlägen, habe die 13
Verlosung jedenfalls im betrieblichen Interesse der Klägerin gelegen. Ein Geschenk im Sinne einer unentgeltlichen Leistung könne hierin nicht gesehen werden, da sie – die Klägerin –

keine zielgerichtete unentgeltliche Leistung bezweckt habe. Dies zeige sich bereits daran, dass sich die Tombola im Zeitpunkt der Veröffentlichung an eine unbestimmte Anzahl von Personen gerichtet habe. Selbst wenn man auf den späteren Zeitpunkt der Verlosung am Messtag unter den erschienenen Teilnehmern abstelle, so liege keine zielgerichtete unentgeltliche Leistung vor. Aufgrund des Zufallselementes der Tombola habe die Klägerin auch zu diesem Zeitpunkt nicht absehen können, welche Kunden ein Kraftfahrzeug erhalten.

Der vom Beklagten angestellte Vergleich mit Incentive-Reisen gehe fehl. Das Zufallselement der Verlosung zeige gerade, dass zielgerichtete Belohnungen – anders als bei Incentive-Reisen – nicht erfolgen sollten. 14

Überdies liege keine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinne vor. Sofern man die Tombola nicht als Auslobung (für das Erscheinen am Veranstaltungstag) ansehe, stelle sie sich als Spiel oder Wette gem. § 762 BGB dar. Es handele sich dann um unvollkommene Verbindlichkeiten. Diese stellten keine Schenkung i.S.d. § 516 BGB dar, weil ein übereinstimmender Wille zur Unentgeltlichkeit fehle. 15

Die Klägerin beantragt, 16

unter Aufhebung der Einspruchsentscheidung vom 4. November 2009 die Bescheide über Körperschaftsteuer 2004 vom 7. November 2008 und Gewerbesteuermessbetrag 2004 vom 10. November 2008 dahingehend zu ändern, dass weitere Betriebsausgaben i.H.v. 66.299,95 € berücksichtigt werden, 17

hilfsweise, im Falle des Unterliegens die Revision zuzulassen. 18

Der Beklagte beantragt, 19

die Klage abzuweisen. 20

Zur Begründung nimmt er vollinhaltlich Bezug auf seine Ausführungen im außergerichtlichen Verfahren. Ergänzend führt er aus: Die Klägerin habe erst im Klageverfahren vorgetragen, dass die Veranstaltung sämtlichen interessierten Personen offen gestanden habe. In ihrem Einspruch habe sie ausschließlich Bestandskunden als Teilnehmer angeführt. Im Ergebnis zeige sich aber auch unter Berücksichtigung des neuen Sachvortrags, dass ausschließlich Geschäftspartner an der Veranstaltung teilgenommen hätten, da zum Veranstaltungszeitpunkt jeder Teilnehmer einer Kundennummer zuzuordnen gewesen sei. 21

Preise anlässlich einer Auslobung oder eines Preisausschreibens lägen nicht vor. Eine Auslobung müsse einer Tätigkeit dienen, die nicht von jedermann ohne Mühe erbracht werden könne. Vorliegend hätten die Anreise und die Teilnahme an der Veranstaltung zur Aktivierung des Loses von jedermann mühelos erbracht werden können. 22

Jedenfalls scheide ein Betriebsausgabenabzug deshalb aus, weil eine Schenkung nach der Verlosung vorgelegen habe. Mit der Benennung der Gewinner hätten die beteiligten Personen – gegebenenfalls stillschweigend – eine Schenkungsabrede zur Übereignung der Fahrzeuge getroffen. 23

Entscheidungsgründe 24

Die Klage ist unbegründet. Die angefochtenen Bescheide sind rechtmäßig und verletzen die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 der Finanzgerichtsordnung – FGO –). Die Änderung der Bescheide nach § 164 Abs. 2 AO ist rechtmäßig. Der Beklagte hat zu 25

Recht entschieden, dass die Anschaffungskosten für fünf Kraftfahrzeuge i.H.v. insgesamt 66.299,85 € nach § 8 Abs. 1 des Körperschaftsteuergesetzes – KStG – i.V.m. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG nicht als Betriebsausgaben abziehbar sind. Nach § 7 Satz 1 des Gewerbesteuergesetzes – GewStG – wirkt sich das Abzugsverbot auch auf die Gewerbesteuer aus.

Gemäß § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 1 EStG dürfen Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, den Gewinn nicht mindern. Nach Satz 2 der Vorschrift gilt dies nicht, wenn die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen. 26

Im Streitfall liegen – was zwischen den Beteiligten unstreitig ist – Aufwendungen für Personen vor, die nicht Arbeitnehmer der Klägerin sind. Entgegen der Ansicht der Klägerin stellen die Zuwendungen Geschenke dar (1.). Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugewendeten Gegenstände übersteigen im Streitfall je Empfänger auch die Freigrenze von 35 € (2.). 27

1. Die Zuwendungen stellen Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG dar. 28

Der Geschenk-begriff des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG entspricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH dem Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung (vgl. nur BFH-Urteile vom 18. Februar 1982 IV R 46/78, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFHE – 135, 206, BStBl II 1982, 394; vom 23. Juni 1993 I R 14/93, BFHE 171, 521, BStBl II 1993, 806; vom 12. Oktober 2010 I R 99/09, Sammlung der Entscheidungen des BFH – BFH/NV – 2011, 650; vgl. zur Gegenauffassung – „eigener steuerrechtlicher Geschenk-begriff“ – Nacke in Littmann/Bitz/Pust, Das Einkommensteuerrecht, § 4 Rz. 1669 m.w.N.). Eine Schenkung ist nach § 516 Abs. 1 BGB eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wenn beide Teile sich darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. 29

Eine Zuwendung erfolgt nicht unentgeltlich, wenn der Zuwendende zur Leistung rechtlich verpflichtet ist (so BFH-Beschluss vom 28. November 1986 III B 54/85, BStBl II 1987, 296) oder wenn die Zuwendung – für den Empfänger erkennbar – als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht (BFH-Urteile vom 20. August 1986 I R 29/85, BFHE 147, 525, BStBl II 1987, 108; vom 4. Februar 1987 I R 132/83, BFH/NV 1988, 352; BFH-Urteil in BFH/NV 2011, 650; ähnlich R 4.10 Abs. 4 Sätze 2 und 4 EStR 2005). Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung stellen nach Auffassung der Finanzverwaltung (R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR 2005) keine Geschenke dar. 30

Im Streitfall liegt eine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinne vor. Gegenstand der Zuwendung ist die in jedem aktivierten Los verkörperte Gewinnchance (a.). Die Klägerin hat den so bestimmten Zuwendungsgegenstand den Empfängern ohne rechtliche Verpflichtung zugewandt (b.). Auch ist die Zuwendung nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung der Empfänger gedacht (c.). Die Klägerin und die Empfänger waren sich auch über die Unentgeltlichkeit einig (d.). Ein Preis anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung liegt nicht vor (e.). 31

a. Gegenstand der Zuwendung sind im Streitfall die in jedem Los verkörperten Gewinnchancen, nicht die Kraftfahrzeuge selbst. 32

Um die weiteren Voraussetzungen (rechtliche Verpflichtung, Gegenleistung, Wille der Parteien, Freigrenze) prüfen zu können, bedarf es zunächst einer Bestimmung des Gegenstandes der Zuwendung. In Fällen einer Verlosung (Tombola) kommen hierbei die im Los verkörperte Gewinnchance oder der Gewinn selbst in Betracht. Im Schrifttum (Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, § 4 Rz. G 92 und G 120 „Lose“; Frotscher, EStG, § 4 Rz. 679; Pohl in Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rz. 2422, 2506; Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rz. 537; Stapperfend in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 1158; o. Verf., Der Betrieb – DB – 1988, 579) wird die Gewinnchance selbst als tauglicher Zuwendungsgegenstand betrachtet. Nach dieser Auffassung stellt das Los einen geldwerten Vorteil dar, da der Empfänger sonst einen bestimmten Geldbetrag hätte zahlen müssen, um die Gewinnchance zu erlangen (o. Verf., DB 1988, 579). Einige Autoren (Frotscher, a.a.O.; Söhn, a.a.O.; Pohl, a.a.O.) unterscheiden mit Verweis auf eine Entscheidung des Finanzgerichts – FG – Düsseldorf (Urteil vom 18. August 1987 VI 651/82 K, G, U, Entscheidungen der Finanzgerichte – EFG – 1988, 11) weitergehend danach, ob Lose einer eigenen oder einer fremden Tombola (Lotterie) verteilt werden. Im erstgenannten Fall sehen die Autoren den Wert des Gewinns selbst als zugewendet an, im letztgenannten Fall hingegen die Anschaffungskosten bzw. den Wert des fremden Loses. Sie begründen dies damit, dass andernfalls die Freigrenze des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG leicht umgangen werden könne. Mit der Differenzierung zwischen eigenen und fremden Losen zeigen diese Autoren aber zugleich, dass sie im Allgemeinen die Gewinnchance selbst für einen möglichen Zuwendungsgegenstand halten.

Der BFH hat sich mit der Bestimmung des Zuwendungsgegenstands im Kontext des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG bislang noch nicht befasst. Mit der Abgrenzung von Gewinnchance und Gewinn selbst hat er sich hingegen im Bereich der Einkunftserzielung (§ 8 EStG) beschäftigt. In einem Urteil aus dem Jahre 1993 (BFH-Urteil vom 25. November 1993 VI R 45/93, BFHE 173, 65, BStBl II 1994, 254) hat er zu Sachpreisen bei einer betriebsinternen Verlosung im Rahmen des betrieblichen Vorschlagwesens entschieden, dass die Einräumung der bloßen Gewinnchance noch nicht zu einem Zufluss von Arbeitslohn führe, der tatsächlich einem Arbeitnehmer zugeflossene Gewinn aber als Arbeitslohn (§ 19 EStG) zu versteuern sei. Bei Preisgeldern einer Fernsehshow (BFH-Urteil vom 28. November 2007 IX R 39/06, BFHE 220, 67, BStBl II 2008, 469) oder dem Projektgewinn von „Big Brother“ (BFH-Urteil vom 24. April 2012 IX R 6/10, BFHE 237, 197, BStBl II 2012, 581) hat er im Bereich der sonstigen Einkünfte nach § 22 Nr. 3 EStG ähnlich entschieden, dass der Gewinn selbst und nicht die vorgelagerte Gewinnchance zu versteuern sei. Für Gewinne aus Losen, die Vertriebsmitarbeiter für die Erzielung von bestimmten Umsätzen erhalten haben (BFH-Urteil vom 2. September 2008 X R 25/07, BFHE 223, 35, BStBl II 2010, 550), hat er entschieden, dass die aufschiebend bedingte Loschance wegen der Verknüpfung mit erzielten Umsätzen im betrieblichen Bereich erwirtschaftet worden sei. Die Verwirklichung dieser Chance führe zu einer Betriebseinnahme. Dass die Höhe der Einnahmen von zufälligen oder nachfolgenden Ereignissen abhängen, sei nicht ungewöhnlich. So würden auch Aktienoptionen an Arbeitnehmer im Rahmen des Arbeitsverhältnisses gewährt, der geldwerte Vorteil fließe aber erst zu, wenn die Option ausgeübt werde.

Der Senat ist vorliegend davon überzeugt, dass Gegenstand der Zuwendung die in jedem am Veranstaltungstag aktivierten Los verkörperte Gewinnchance ist. Diese Loschance ergibt sich aus dem Gesamtgewinn, geteilt durch die Anzahl der am Veranstaltungstag aktivierten Lose. Einen Widerspruch zur oben genannten BFH-Rechtsprechung im Bereich der Einkunftserzielung erblickt der Senat hierin nicht. Einnahmeseite und Ausgabenseite sind zu trennen. In den o.g. vom BFH entschiedenen Fällen hat der BFH dargelegt, dass die Einnahmen durch die jeweilige Tätigkeit veranlasst sind und erst der tatsächlich erhaltene

Gewinn aus diesem Veranlassungszusammenhang zugeflossen und damit steuerlich zu erfassen ist. Diese Ansicht überzeugt auf der Einnahmeseite, weil erst der tatsächlich zugeflossene Gewinn einen Zuwachs an Leistungsfähigkeit bewirkt. Der hier zu entscheidende Fall betrifft hingegen die Ausgabenseite. Die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG stellt auf Geschenke ab, die anderen Personen zugewandt werden. Maßgeblich ist damit die Perspektive der Klägerin als Zuwendende. Versetzt man sich in ihre Lage, hat sie mit der öffentlichen Werbung in Fachzeitschriften und der nachfolgenden Zusendung von Einladungskarten angekündigt, fünf Kraftfahrzeuge zu verlosen. Ihr Aufwand stand damit fest. In dieser Phase war jedoch noch nicht klar, wie viele der Lose tatsächlich aktiviert werden. Zu jenem Zeitpunkt kann deshalb – insoweit folgt der Senat der Argumentation der Klägerin – noch keine Zuwendung an einen bestimmten Empfänger angenommen werden.

Mit der Aktivierung der Lose am Veranstaltungstag konkretisierte sich die Teilnehmerzahl. In diesem Zeitpunkt räumte die Klägerin einem bestimmten Personenkreis die Chance auf einen Preis ein. Diesen Zeitpunkt hält der Senat für maßgeblich, weil hier Aufwand und Teilnehmer feststehen und damit unter die Voraussetzungen des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG subsumiert werden kann. 36

Der Senat hält es dagegen für verfehlt, auf den darauf folgenden Zeitpunkt der Übereignung der Kraftfahrzeuge an die Gewinner abzustellen. Aus der für den Senat maßgeblichen Sicht der Klägerin realisierten sich in diesem Zeitpunkt nur die schon zugewandten Loschancen bei den Gewinnern. Die zuvor „an viele“ zugewandte Gewinnchancen wandelten sich in „an wenige“ zugewandte Gewinne. Da der Tatbestand des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG jedoch schon vorher verwirklicht wurde und auch keine weiteren Aufwendungen getätigt wurden, hält der Senat diesen nachfolgenden Zeitpunkt für unbeachtlich. 37

b. Die Klägerin war zur Zuwendung der in den Losen verkörperten Gewinnchancen nicht verpflichtet. 38

Nach dem in BStBl II 1987, 296 veröffentlichten Beschluss des BFH scheidet eine unentgeltliche Zuwendung aus, wenn der Zuwendende zur Zuwendung rechtlich verpflichtet ist. 39

Eine solche rechtliche Verpflichtung scheidet vorliegend aus. Aus den unter a. beschriebenen Gründen erachtet der Senat die zugewandten Gewinnchancen als Zuwendungsgegenstand. Diese Gewinnchancen hat die Klägerin den Empfängern ohne rechtliche Verpflichtung zugewandt, weil sie nicht zur Veranstaltung einer Tombola gezwungen war. Ein Zwang kann auch nicht darin gesehen werden, dass die Verlosung zuvor öffentlich angekündigt wurde. Wegen des Wortsinns der Regelung („Geschenk“) muss richtigerweise auf den Beginn einer gedachten Kausalkette abgestellt werden. Entscheidend ist damit, dass schon die Ankündigung der Tombola freiwillig erfolgte. 40

Da der Senat die Gewinnchance und nicht den Gewinn selbst als Zuwendungsobjekt ansieht, kann er dahinstehen lassen, ob eine freiwillige Zuwendung der Gewinne (Kraftfahrzeuge) selbst ausscheidet, weil die Klägerin diese in Erfüllung ihrer durch die Verlosung begründeten Pflichten übereignet hat und damit möglicherweise nicht mehr freiwillig handelte. Der Senat kann deshalb auch dahinstehen lassen, ob die Tombola ein Spiel bzw. eine Wette nach § 762 BGB ist, die sog. unvollkommene Verbindlichkeiten begründet. 41

c. Die Zuwendung ist nicht für eine bestimmte Gegenleistung der Empfänger gedacht. 42

Als Gegenleistungen kommen nach der Rechtsprechung des BFH nur Handlungen des Empfängers in Betracht, die im betrieblichen Interesse des Zuwendenden liegen (BFH-Urteil in BStBl II 1982, 394). Dies überzeugt, da die Vorschrift des § 4 Abs. 5 EStG auf § 4 Abs. 4 EStG („Betriebsausgaben sind betrieblich veranlasste Aufwendungen“) aufbaut (vgl. nur Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 EStG Rz. F 11 m.w.N.). Die erwartete Zuwendung muss darüber hinaus hinreichend konkretisiert sein. Hieran fehlt es, wenn mit der Zuwendung nur das Wohlwollen des Bedachten errungen werden soll. Sollen durch die Zuwendung lediglich persönliche Kontakte oder andere Voraussetzungen für Geschäftsbeziehungen des Gebers hergestellt, erhalten oder verbessert werden, besteht noch keine hinreichende Verknüpfung mit einer konkreten Gegenleistung des Empfängers (zum Ganzen BFH-Urteile in BStBl II 1982, 394; in BStBl II 1993, 806; in BStBl II 1987, 108). Anders liegt der Fall, wenn die Zuwendung mit einem konkreten Geschäftsabschluss verbunden ist (vgl. BFH-Urteil in BStBl II 1982, 394).

Ähnlich führt R 4.10 Abs. 4 Sätze 3-4 EStR 2005 aus, dass ein Geschenk nicht schon dann ausgeschlossen wird, wenn mit der Zuwendung der Zweck verfolgt wird, Geschäftsbeziehungen zu sichern oder zu verbessern oder für ein Erzeugnis zu werben. Ein Geschenk sei regelmäßig anzunehmen, wenn ein Steuerpflichtiger einem Geschäftsfreund oder dessen Beauftragten ohne rechtliche Verpflichtung und ohne zeitlichen oder sonstigen unmittelbaren Zusammenhang mit einer Leistung des Empfängers eine Bar- oder Sachzuwendung gebe. Die gleiche Abgrenzung verfolgt die Finanzverwaltung mit Verweis auf das in BStBl II 1993, 806 veröffentlichte BFH-Urteil im BMF-Schreiben vom 14. Oktober 1996 (IV B 2-S 2143-23/96, BStBl I 1996, 1192) zu „Incentive-Reisen“. Werde die Reise im sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als zusätzliche Gegenleistung gewährt, seien die Kosten grundsätzlich in vollem Umfang abziehbar. Werde die Reise hingegen mit gegenwärtigen oder zukünftigen Geschäftspartnern durchgeführt, um allgemeine Geschäftsbeziehungen erst anzuknüpfen, zu erhalten oder zu verbessern, handele es sich um ein Geschenk i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG. 44

Der Senat hält eine Abgrenzung nach diesen Kriterien für überzeugend, weil sie durch den Sinn und Zweck der Vorschrift des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG gestützt wird. Die Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG besteht seit dem Jahre 1960 (Steueränderungsgesetz vom 30. Juli 1960, Bundesgesetzblatt – BGBl – I 1960, 616; näheres zur Entwicklung der Vorschrift bei Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 EStG Rz. G 1 ff.). Sie normiert ein Abzugsverbot für vom Gesetzgeber unerwünschte Betriebsausgaben. Die Rechtfertigung der Vorschrift wird einerseits darin gesehen, dass ein Betriebsausgabenabzug Missbrauchsgefahren birgt. So könnten sich befreundete und durch Geschäftsbeziehungen verbundene Personen durch gegenseitige Bewirtungen und Geschenke begünstigen und einen rein privaten Aufwand als Betriebsausgaben „tarnen“ (so ausdrücklich Söhn, a.a.O., § 4 EStG Rz. G 8). Zudem soll ein aus Sicht des Gesetzgebers überflüssiger und unangemessener Repräsentationsaufwand vom Abzug ausgeschlossen werden (Söhn, a.a.O., § 4 EStG Rz. G 9). Andere argumentieren, bei Geschenkaufwendungen könne schwer zwischen betrieblicher und privater Veranlassung unterschieden werden, da keine zwangsläufigen Erwerbsaufwendungen betroffen seien und die Lebensführung des Steuerpflichtigen oder Dritter (mit-)berührt sei (Wied in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rz. 674). Der Gesetzgeber entscheide mit dem Abzugsverbot typisierend über die private Veranlassung (Bode in Kirchhof, EStG, 2013, § 4 Rz. 196). 45

Dieser Gesetzeszweck verlangt nach Auffassung des Senats, dass nur Zuwendungen für konkrete in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistungen der Empfänger als entgeltlich eingestuft werden. Anderweitige Tätigkeiten, insbesondere bloße „Alltagshandlungen“ der 46

Empfänger, können vor dem Hintergrund des Normzweckes nicht als Gegenleistung anerkannt werden. Andernfalls könnte das Abzugsverbot leicht umgangen werden. Hierfür spricht auch, dass das Geschenk im Sinne des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG eine in Geld oder Geldeswert bestehende Leistung sein muss (vgl. Frotscher, EStG, § 4 Rz. 675 m.w.N.), wodurch spiegelbildlich (nur) in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistungen dazu führen dürfen, dass kein Geschenk vorliegt. Diese Auffassung wird auch durch eine Entscheidung des BFH (BFH-Urteil vom 23. Juni 1993 I R 14/93, BFHE 171, 521, BStBl II 1993, 806) gestützt, in welcher dieser die von der dortigen Klägerin benannte Gegenleistung, sich bei einer Reise „auf eine bestimmte Art und Weise informieren und unterrichten zu lassen“, nicht anerkannt hat (ähnlich auch Meurer in Lademann, EStG, § 4 Rz. 662 mit Verweis auf den BFH; Meurer hält deshalb bloße Handlungsreflexe, z.B. die Annahme einer Zuwendung, für keine ein Geschenk ausschließende Gegenleistung).

Vorliegend fehlt es an einer konkreten Gegenleistung.

47

Die in den aktivierten Losen verkörperten Gewinnchancen wurden nicht als Gegenleistung für frühere mit den Kunden erzielte Gewinne oder Umsätze hingegeben. Die Klägerin selbst hat ihren diesbezüglichen Vortrag im Laufe des Klageverfahrens aufgegeben. Ein Zusammenhang mit Umsatz- oder Gewinnzahlen der Geschäftspartner scheidet überdies bereits deshalb aus, weil bei der Verlosung nicht zwischen „Topkunden“, „sonstigen Bestandskunden“ und „Neukunden“ unterschieden wurde. Alle Teilnehmer hatten gleiche Gewinnchancen. Das einer Verlosung naturgemäß innewohnende Zufallselement verhinderte zudem, dass bestimmte Kunden gezielt bedacht werden konnten.

48

Auch stellt das Erscheinen der Teilnehmer am Veranstaltungsort keine taugliche Gegenleistung dar. Das Erscheinen der Kunden ist eine bloße Alltagshandlung und bewirkt keinen unmittelbaren in Geld oder Geldeswert bestehenden Vorteil für die Klägerin. Vielmehr erhofft sich die Klägerin, hierdurch Geschäftsbeziehungen aufzubauen oder weiter zu verbessern. Diese Erwartungshaltung soll nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG aber gerade mangels konkreter Gegenleistung zum Abzugsverbot führen.

49

Soweit die Klägerin vorträgt, das Erscheinen der Kunden am Veranstaltungstag habe für sie hohe wirtschaftliche Bedeutung gehabt, bringt sie zum Ausdruck, dass die Zuwendungen dazu gedient haben, Geschäftsbeziehungen zu knüpfen („Neukunden“) oder zu erhalten oder zu verbessern („Bestandskunden inkl. Topkunden“). Der Senat bezweifelt nicht, dass die Klägerin in betrieblichem Interesse gehandelt hat. Eine solche betriebliche Veranlassung ist Voraussetzung für die Norm des § 4 Abs. 5 EStG, die auf § 4 Abs. 4 EStG (Veranlassungsprinzip) aufbaut. Maßgeblich ist, dass der betriebliche Zusammenhang vorliegend nicht derartig unmittelbar ausgestaltet wurde, dass sich eine direkte Verbindung von Leistung und Gegenleistung herstellen lässt. Dies zeigt sich etwa an dem Umstand, dass die Kunden zwar durch die Hausmesse zu Geschäften veranlasst werden sollen, es ihnen aber letztlich freisteht, weiterhin (Bestandskunden) oder erstmals (Neukunden) mit der Klägerin Verträge abzuschließen.

50

d. Die Parteien (Klägerin und Teilnehmer der Verlosung) waren sich auch über die Unentgeltlichkeit einig.

51

Ein Geschenk liegt nach der Rechtsprechung des BFH (BFH-Urteile in BStBl II 1982, 394; in BStBl II 1993, 806) nur dann vor, wenn beide Seiten über die Unentgeltlichkeit einig sind. Kein Geschenk ist anzunehmen, wenn auch nur eine Seite von der Entgeltlichkeit der Zuwendung ausgeht (BFH-Urteil in BFH/NV 1988, 352). Dabei ist für den Abzug nicht ausschlaggebend, welche Vorstellungen der Empfänger mit der Zuwendung verbindet.

52

Vielmehr ist maßgebend, aus welchem Grund der Leistende die Zuwendung gemacht hat (BFH-Urteil in BStBl II 1982, 394). Nur wenn der Leistende von einer Gegenleistung des Empfängers ausgeht, kann sich seine Leistung als entgeltlich darstellen. Der Wille des Zuwendenden ist nur insoweit beachtlich, als er erklärt worden ist (BFH-Urteil in BFH/NV 1988, 352). Wie eine Willenserklärung aufzufassen ist, bestimmt sich grundsätzlich danach, wie sie für den Erklärungsempfänger zu verstehen ist. Nicht erklärte Absichten oder Erwartungen bleiben im Bereich der unbeachtlichen Motive (BFH-Urteil in BFH/NV 1988, 352).

Vorliegend war der Klägerin bewusst, dass sie die in den Losen verkörperten Gewinnchancen ohne rechtliche Verpflichtung zuwandte, da sie nicht zur Veranstaltung einer Tombola verpflichtet war. Auch war ihr bewusst, dass ihre Zuwendung nicht mit einer konkreten in Geld oder Geldeswert bestehenden Gegenleistung der Empfänger verknüpft war. Die Motivation, Geschäftsbeziehungen aufzubauen, zu erhalten oder zu verbessern, ist aus den o.g. Gründen schon objektiv keine taugliche Gegenleistung und kann angesichts des oben beschriebenen Gesetzeszwecks auch auf subjektiver Ebene nicht anders behandelt werden. 53

Soweit die Klägerin vorträgt, sie habe sich mit der öffentlichen Werbung an eine unbestimmte Anzahl von Personen gewandt, wodurch keine zielgerichteten Zuwendungen vorlägen, kann dem nicht gefolgt werden. Da aus den unter a. genannten Gründen der Zeitpunkt der Aktivierung der Lose maßgeblich ist und zu diesem Zeitpunkt eine konkrete Teilnehmerzahl feststand, kommt es auf die vorherige unbestimmte oder unsichere Personenanzahl nicht an. 54

Soweit sie vorträgt, sie habe keinen Willen der unentgeltlichen Zuwendung gehabt, weil sie mit der Tombola als Spiel oder Wette eine „unvollkommene Verbindlichkeit“ geschaffen habe, die keine Schenkung im bürgerlich-rechtlichen Sinne sei, kann dem nicht gefolgt werden. Da der Senat auf die Zuwendung der Gewinnchancen abstellt, kann er das rechtliche Schicksal der in der Verlosung begründeten Verpflichtungen dahinstehen lassen. 55

Aus diesen Gründen vermag auch das Argument der Klägerin, sie habe in der Verlosung aufgrund deren Zufallselement keine zielgerichtete Begünstigung von konkreten Personen bezwecken können, nicht zu überzeugen. Die Gewinnchancen wurden zielgerichtet zugewandt, bei den Gewinnen selbst kann der Zuwendungswille dahinstehen. Ob Klägerin und Geschenkeempfänger – wie der Beklagte meint – nach der Verlosung eine konkludente Schenkungsabrede mit dem Ziel der Übereignung der Kraftfahrzeuge getroffen haben, kann aus diesem Grunde ebenso offenbleiben. 56

e. Soweit sich die Klägerin auf die in R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR 2005 genannte Ausnahme („Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung“) beruft, kann dem nicht gefolgt werden. 57

Ein Preisausschreiben oder eine Auslobung liegen nicht vor. 58

Eine Auslobung im Sinne des § 657 BGB ist ein bindendes Versprechen, bei dem durch öffentliche Bekanntmachung eine Belohnung für die Vornahme einer Handlung, insbesondere für die Herbeiführung eines Erfolges, ausgesetzt wird. Die Auslobung setzt ein Versprechen für eine Handlung oder einen herbeigeführten Erfolg voraus. Es muss eine aktive, nicht allein auf Zufall beruhende menschliche Handlung oder ein Unterlassen mit dem Ziel, ein bestimmtes Handeln gerade zu unterbinden, vorliegen. An einer Handlung bzw. einem herbeigeführten Erfolg in diesem Sinne fehlt es bei Gratisverlosungen, wenn es sich um eine Aufgabe handelt, die von jedermann ohne Mühe gelöst werden kann (Urteil des Oberlandesgericht – OLG – Düsseldorf vom 14. Januar 1997 22 W 77/96, Neue Juristische 59

Bei einem Preisausschreiben handelt es sich um eine Auslobung, die eine Preisbewerbung zum Gegenstand hat. Die Entscheidung darüber, ob eine innerhalb der Frist erfolgte Bewerbung der Auslobung entspricht oder welche von mehreren Bewerbungen den Vorzug verdient, ist durch die in der Auslobung bezeichnete Person, in Ermangelung einer solchen durch den Auslobenden zu treffen. Das Preisausschreiben i.S.d. § 661 BGB stellt eine Unterart der Auslobung dar, so dass alle Voraussetzungen einer solchen erfüllt sein müssen. Darüber hinaus muss die besondere Form der Auslobung durch Preisausschreiben eine Preisbewerbung zum Inhalt haben. 60

Im Streitfall stellt die nach Ansicht der Klägerin ausgelobte Handlung – das Erscheinen am Veranstaltungsort – keine taugliche Handlung dar, weil diese von jedermann ohne Mühe gelöst werden kann. Ein Preisausschreiben als Unterfall der Auslobung scheidet damit ebenso aus. 61

Selbst wenn man hiervon abweichend die Anreise als taugliche Handlung einer Auslobung ansähe und zivilrechtlich (§§ 657, 661 BGB) eine Auslobung oder ein Preisausschreiben bejahen würde, bliebe es nach Auffassung des Senats bei einem Abzugsverbot. In diesem Falle hielte der Senat die Richtlinienbestimmung für nicht mit dem Sinn und Zweck des Gesetzes vereinbar, weshalb er in diesem Falle von der Richtlinie abweichen würde. 62

R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR und Teile der Literatur (Heinicke in Schmidt, EStG, § 4 Rz. 537; Stapperfend in Hermann/Heuer/Raupach, EStG/KStG, § 4 EStG Rz. 1158 „Preise“; Frotscher, EStG, § 4 Rz. 676; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, § 4 Rz. 1671) begründen nicht näher, warum Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung keine Geschenke seien. Andere Autoren (Söhn in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, § 4 EStG Rz. G 120 „Preise“; Meurer in Lademann, EStG, § 4 Rz. 662; Pohl in Bordewin/Brandt, EStG, § 4 Rz. 2525; o. Verf., DB 1988, 579) führen an, dass in jenen Fällen aufgrund der §§ 657, 661 BGB eine rechtliche Verpflichtung bestehe und die Gewinner überdies in Form der Lösung der Preisaufgabe, Vornahme der ausgelobten Handlung oder Herbeiführung des ausgelobten Erfolges eine Gegenleistung erbringen. Auch diese Autoren unterscheiden aber zwischen der Veranstaltung einer eigenen Verlosung (Tombola) einerseits und dem Preisausschreiben bzw. der Auslobung andererseits und betrachten den erstgenannten Fall als unentgeltliche Zuwendung. Ausdrücklich verlangt Wied (in Blümich, EStG/KStG/GewStG, § 4 EStG Rz. 701), dass die Teilnehmer eine eigene ins Gewicht fallende Leistung erbringen müssten. Rechtsprechung des BFH zu dieser Richtlinienbestimmung und der Frage existiert derzeit nicht. Das FG Bremen konnte die Wirksamkeit der Richtlinienbestimmung in einem Urteil vom 9. Juli 2008 (2 K 220/07 (1), EFG 2008, 1493) dahinstehen lassen, da das FG Bremen im dortigen Fall von einer bloßen Gewinnzusage i.S.v. § 661a BGB ausging und diese als unentgeltliche Leistung einstuft. 63

Da der Senat – wie oben bereits unter c. ausgeführt – nur konkrete in Geld oder Geldeswert bestehende Gegenleistungen als tauglich erachtet, können das Erscheinen am Veranstaltungstag oder andere in diesem Zusammenhang vorgenommene Handlungen (z.B. Entgegennahme des Preises) aufgrund des Zwecks der Regelung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG jedenfalls im Steuerrecht nicht anerkannt werden, selbst wenn sie zivilrechtlich den Anforderungen der §§ 657, 661 BGB genügen würden. 64

2. Die Anschaffungs- oder Herstellungskosten der zugewendeten Gegenstände übersteigen auch die Freigrenze von 35 € je Empfänger und Wirtschaftsjahr. 65

- Aus den vorgenannten Gründen ist die in aktivierten Losen verkörperte Gewinnchance Gegenstand der Zuwendung. Die Klägerin hat fünf Kraftfahrzeuge im Wert von 66.299,95 € verlost, am Veranstaltungstag wurden 1.331 Lose aktiviert. Hierdurch ergibt sich rechnerisch eine Gewinnchance von 49,81 € je Teilnehmer, wodurch die Freigrenze von 35 € überschritten wird. 66
3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 67
4. Die Revision ist gemäß § 115 Abs. 2 Nr. 1 FGO wegen grundsätzlicher Bedeutung zuzulassen. Bislang ist nicht höchstrichterlich geklärt, ob bei der Veranstaltung einer Tombola die Gewinnchance oder der Gewinn selbst das maßgebliche Zuwendungsobjekt i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG ist. Auch ist ungeklärt, auf welchen Zeitpunkt bei der Prüfung der weiteren Voraussetzungen (z.B. Freigrenze nach § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 Satz 2 EStG) abzustellen ist und ob bei der Wertermittlung zwischen der Zuwendung eigener und fremder Lose zu unterscheiden ist. Schließlich hat sich der BFH bisher noch nicht dazu geäußert, ob Preise anlässlich eines Preisausschreibens oder einer Auslobung gemäß R 4.10 Abs. 4 Satz 5 Nr. 3 EStR stets keine Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 1 EStG darstellen. 68