
Datum: 30.01.2025
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 101/21
ECLI: ECLI:DE:FGK:2025:0130.10K101.21.00

Rechtskraft: rechtskräftig

Tenor:

Der Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 24.01.2020 wird dahingehend abgeändert, dass sämtliche im Rahmen der „Incentive Reisen“ vom Beklagten als nicht-abziehbare Betriebsausgaben behandelten Aufwendungen abgezogen werden und dadurch das dem Organträger zuzurechnende Einkommen um ... € verringert wird.

Die Kosten des Verfahrens trägt der Beklagte.

Das Urteil ist wegen der Kosten gegen Sicherheitsleistung in Höhe des jeweils zu vollstreckenden Betrages vorläufig vollstreckbar.

Tatbestand

- | | |
|--|---|
| | 1 |
| Die Beteiligten streiten um die Abzugsfähigkeit von Betriebsausgaben für sog. Incentive-Reisen. | 2 |
| Die Klägerin war im streitbefangenen Veranlagungszeitraum 2014 körperschaftsteuerliche und gewerbsteuerliche Organgesellschaft der Z- AG mit Sitz in Y. Sie ist Rechtsnachfolgerin der X AG. | 3 |
| Die Klägerin ist ein Versicherungsunternehmen, dessen Tätigkeitsfeld primär die Vermittlung von ...verträgen umfasst. Die Vermittlungsleistungen werden sowohl durch angestellte | 4 |

Vermittler der Klägerin als auch durch nicht angestellte freie Vermittler erbracht. Insoweit lobte die Klägerin– so auch im Streitjahr 2014 – Reisen im Rahmen eines Vertriebswettbewerbs für das Erreichen bestimmter Vertriebsziele gegenüber angestellten und freien Vermittlern aus. Diese Reisen wurden neben den regulären Vergütungen gewährt. Im Jahr 2014 veranstaltete die Klägerin in diesem Zusammenhang Reisen in verschiedene deutsche Städten, darunter:

- ? GoldClub Reisen V (drei Wochenendreisen vom 00.00. – 00.00.2014, 00.00. – 00.00.2014 sowie vom 00.00. – 00.00.2014) mit einem Gesamtaufwand i.H.v. ... Euro 5
- ? PlatinClub Reisen T (vom 00.00. – 00.00.2014) mit einem Gesamtaufwand i.H.v. ... € 6
- ? GoldClub Reisen in den Städten und Regionen V, T, S, R, Q, P, Y, O und N (25 Wochenendreisen) mit einem Gesamtaufwand i.H.v. ... € 7

Die Programme der vorgenannten Reisen waren, abgesehen von einer Ehrveranstaltung an einem der Abende, ausschließlich touristisch ausgestaltet. So beinhalteten diese z.B. Stadtrundfahrten und andere touristische Ausflüge, Einkäufe mittels von der Klägerin bereitgestellten Gutscheinen in verschiedensten Kaufhäusern, gemeinsame Restaurantbesuche und Segeltörns. Fortbildungen und Vorträge etc. waren demgegenüber nicht Bestandteil. Auf die Kopien der Reiseprogramme in der Rechtsbehelfsakte des Beklagten wird Bezug genommen. 8

An den Reisen nahmen sowohl angestellte Mitarbeiter der Klägerin als auch freie Außendienstmitarbeiter teil, die sich durch Vermittlung der durch die Klägerin angebotenen Produkte, den „Gold“ bzw. „Platin“ Status erarbeitet hatten. 9

Für den Prüfungszeitraum 2013 – 2014 führte das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung Y eine steuerliche Außenprüfung durch. Hinsichtlich des Ergebnisses der Prüfung wird auf den Prüfungsbericht vom 21.11.2019 verwiesen (Rechtsbehelfsakte Beklagter). Gem. Tz. 3.10 des Berichts über die Außenprüfung ging die Prüferin davon aus, dass bestimmte, überwiegend auf die freien Vermittler entfallenden Aufwendungen im Rahmen o.g. Gold- und PlatinClubreisen nicht abzugsfähig seien. Der Beklagte folgte der Auffassung der Außenprüfung und qualifizierte in den nach § 164 Abs. 2 Abgabenordnung (AO) geänderten Bescheiden vom 24.01.2019 einen Teil der im Streitjahr insgesamt geltend gemachte Aufwendungen für diese Reisen i.H.v. ... € als nicht abzugsfähige Betriebsausgaben. Diese setzen sich wie folgt zusammen: 10

? Geschenke (für freie Vermittler): Shoppinggutscheine GoldClub V (...) und PlatinClub T (...), insgesamt ... €: 11

? Bewirtungsaufwendungen: (30% der auf die freien Außendienstmitarbeiter entfallenden Aufwendungen), insgesamt ... €: 12

? Aufwendungen Segeltörn: GoldClub V Reise: ... € 13

Hiergegen legte die Klägerin form- und fristgerecht Einspruch ein. Mit diesem wandte sie sich gegen den versagten Betriebsausgabenabzug und der daraus resultierenden Höhe des gem. § 14 Abs. 5 Körperschaftsteuergesetz (KStG) gesondert festgestellten, der Organträgerin zuzurechnenden Einkommens auf den 31.12.2014. 14

Der Beklagte wies den Einspruch der Klägerin mit Einspruchsentscheidung vom 14.12.2020 als unbegründet zurück. Zur Begründung führte er aus, dass es sich bei den durch die 15

Klägerin im Streitjahr durchgeführten Reisen um so genannte Incentive Reisen i.S.d. BMF Schreibens vom 14.10.1996 handele. Hinsichtlich der im Rahmen der V-Reisen durchgeführten Segeltörns unterlägen die hierfür getätigten Aufwendungen sämtlich dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 Einkommensteuergesetz (EStG). Hiernach dürften Aufwendungen für Jagd, Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängende Bewirtung den Gewinn nicht mindern.

Unter den Begriff der Aufwendungen für ähnliche Zwecke fielen Aufwendungen, die der sportlichen Betätigung, der Unterhaltung von Geschäftsfreunden, der Freizeitgestaltung oder der Repräsentation des Steuerpflichtigen dienten (vgl. H 4.10 Einkommensteuer-Hinweise 2014). 16

So handele es sich auch bei den Aufwendungen für die drei Segeltörns um Aufwendungen zur Unterhaltung von Angestellten und Geschäftsfreunden, die sowohl der Freizeitgestaltung im Rahmen des angebotenen Ausflugsprogramms, als auch der Repräsentation der Klägerin dienten. 17

Des Weiteren unterscheide der Gesetzgeber in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG nicht zwischen Aufwendungen zugunsten von Arbeitnehmern oder Geschäftspartnern. Der Abzug der Aufwendungen sei daher zutreffend in Höhe von ... € für drei Segeltörns im Rahmen des GoldClub V zu Recht versagt worden. 18

Darüber hinaus sei entgegen den Ausführungen der Klägerin die zu § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG ergangene Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (Urteil vom 16. Dezember 2015 – IV R 24/13 sowie Urteil vom 26. April 2018 – X R 24/17) nicht auf § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG übertragbar. 19

Der BFH führe im erstgenannten Urteil unter Hinweis auf die Gesetzesbegründung aus, dass das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG geschaffen worden sei, da der Gesetzgeber die genannten Ausgaben ihrer Art nach als überflüssig und unangemessene Repräsentation angesehen habe und im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens den Aufwand nicht länger durch den Abzug vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt habe wissen wollen. Laut Bundesdrucksache 1941 handele es sich bei § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG um ein allgemeines Abzugsverbot, welches auf konkrete Wirtschaftsgüter oder Tätigkeiten abstelle. 20

Dem im Einzelfall mit den Aufwendungen verfolgten Zweck komme im Anwendungsbereich der Norm keine Bedeutung zu, da die normierten Wirtschaftsgüter und Tätigkeiten bereits ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation gelten würden und sportlichen Betätigungen bzw. der Unterhaltung dienten. 21

Der Regelung liege zudem ein Vereinfachungsgedanke zugrunde, welcher mittels einer typisierenden Betrachtung umgesetzt worden sei. Eine Prüfung des verfolgten Zwecks widerspräche insoweit diesem Vereinfachungsgedanken, (Hinweis auf BFH, Urteil vom. 02. August 2012 – IV R 25/09; FG München, Urteil vom. 28. September 2005 – 10 K 1427/03). 22

Demgegenüber normiere § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG den Zweck der getätigten Aufwendungen ausdrücklich als maßgebliches Kriterium für die Beurteilung des Vorliegens eines Abzugsverbots. Auch im Rahmen der Ausnahme von einem Abzugsverbot bei Vorliegen eines Leistungsaustausches komme es für die Beurteilung maßgeblich auf den mit der Bewirtung verfolgten Zweck an. Danach fielen solche Bewirtungsaufwendungen nicht unter das Abzugsverbot, die im Leistungsaustausch von dem Bewirtenden vergütet würden. 23

- Maßgeblicher Zweck für diese Ausnahme sei daher die Erbringung der Bewirtung als Gegenleistung in einem synallagmatischen Leistungsaustausch. 24
- Für die Berücksichtigung der Veranlassung der Aufwendungen biete die Normkonzeption des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG gerade keinen Raum. Vielmehr benenne die Norm eigenständig die im Zusammenhang stehenden Bewirtungsaufwendungen ausdrücklich, ohne das in Nr. 2 enthaltene Kriterium des Anlasses bzw. Zweckes zu normieren. Im Ergebnis sei dem Abzugsverbot der Nr. 4 eine typisierende, dem der Nr. 2 eine konkrete Einzelfallbetrachtung zu Grunde zu legen. Der Zweck des Leistungsaustauschs sei mithin für das Abzugsverbot nach Nr. 4 nicht von Bedeutung. 25
- Selbst wenn die ergangene Rechtsprechung auf § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG übertragbar wäre, so fehle es im Fall von Incentive Reisen an einem echten Leistungsaustausch, da diese einen über das synallagmatische Leistungsaustauschverhältnis hinausgehenden „Bonus“ darstellten und nicht mehr als Teil des maßgeblichen Leistungsgefüges zu bewerten seien. 26
- In der neuesten Rechtsprechung des BFH erfahre der Begriff des „Leistungsaustauschs“ lediglich eine Klarstellung dahingehend, welcher Art die Gegenleistung ausgestaltet sein könne. Das dem „Leistungsaustausch“-Begriff grundsätzlich zugrunde zu legende Verständnis werde dadurch jedoch nicht konkretisiert. So führe der BFH in seinem Urteil vom 26. April 2018 aus, dass es um die Entlohnung der konkreten Leistung gehe. Auch der Richtlinie R 4.10 Abs. 5 Einkommensteuerrichtlinien sei insoweit nichts Anderes zu entnehmen. Insoweit könnten maßgeblich für die Beurteilung des Austauschverhältnisses nur die direkt erbrachten Leistungen der Bewirtung und der Gegenleistung sein. An einem vergleichbaren Sachverhalt fehle es jedoch in den Fällen von Incentive-Reisen, da es sich bei diesen um einen über das synallagmatische Leistungsaustauschverhältnis hinausgehenden „Bonus“ handele, welcher nicht mehr als Teil des maßgeblichen Leistungsgefüges angesehen werden könne. Die Gewährung der Incentives knüpfe lediglich an die erfolgreiche Erbringung der Maklertätigkeit an ohne Teil der dafür zu erbringenden Gegenleistung zu werden. Belohnt werde die Aufsummierung der vom Makler erbrachten Leistungen. Der Leistungssumme selbst komme dabei keine Qualität als eigenständige Leistung zu. 27
- Der angefochtene Bescheid über die gesonderte Feststellung gem. § 14 Abs. 5 KStG und das hierhin festgestellte, der Organträgerin zuzurechnende Einkommen sei daher in rechtlicher und tatsächlicher Hinsicht nicht zu beanstanden. 28
- Die Klägerin hat am 15.01.2021 Klage erhoben. 29
- Sie ist der Ansicht, dass die Reisen als zusätzliche Sachprovision neben den regulären Vergütungen gewährt worden und dementsprechend als Vertriebsaufwand zu behandeln seien. 30
- Sämtliche vom Beklagten angewandte Betriebsausgaben-Abzugsbeschränkungen gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 EStG seien im vorliegenden Fall nicht einschlägig, da die gewährten Reisen im Rahmen eines Leistungsaustauschs zwischen der Klägerin und den nicht angestellten freien Vermittlern zugewendet worden seien. Diese seien neben den regulären Vergütungen als zusätzliche Sachprovision und somit als Vertriebsaufwand zu behandeln. 31
- In der Folge seien die an die Teilnehmer der Incentive Reisen verteilten Shoppinggutscheine keine Geschenke i.S.d. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG, da es sich hierbei nicht um eine unentgeltliche Zuwendung handele. 32

Ebenso verhalte es sich bei den Bewirtungsaufwendungen im Rahmen der vorgenannten Reisen, die gleichsam eine Gegenleistung in Form einer zusätzlichen Sachprovision der Klägerin für die erbrachten Vermittlungsleistungen der Vermittler darstelle. So habe der BFH in seinem Urteil vom 26. April 2018 – X R 24/17 entschieden, dass das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG nicht gelte, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches sei.	
Nicht zuletzt greife auch die Abzugsbeschränkung nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG nicht ein.	34
Repräsentation liege dann nicht vor, wenn es sich um einen Leistungsaustausch handele, bei dem der Vermittler für besondere, im Vorhinein definierte Vertriebsleistungen eine zusätzliche Entlohnung erhalte. Die Teilnehmer der Reisen seien nicht ganz allgemeine Geschäftspartner gewesen, sondern nur besonders erfolgreiche Vermittler. Eine zusätzliche Geldleistung anstelle der Reise hätte dabei den gleichen Zweck erfüllt. Eine solche, alternative Geldzahlung sei zudem für den unbeschränkten Betriebsausgabenabzug ohne weiteres möglich und plausibel. Demgegenüber sei eine Geldzahlung an Geschäftspartner anstelle einer Einladung zu einer „repräsentierenden“ Regattabegleitfahrt schlicht nicht vorstellbar.	35
Zudem gelte § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG nach Auffassung des BFH nur für solche Aufwendungen, die eine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Geschäftsfreunde des Steuerpflichtigen hätten. Eine solche Berührung bestehe jedoch im vorliegenden Fall nicht.	36
Der vom Beklagten zugrunde gelegte „enge Leistungsaustauschbegriff“, nach dem lediglich ständige, direkte Vergütungen als Teil einer synallagmatischen Leistungsaustauschbeziehung, nicht jedoch zusätzliche Provisionen und Boni, einen Leistungsaustausch bewirkten, könne hier nicht angewandt werden. Andernfalls stünden auch Jahresboni von Angestellten nicht in einem Zusammenhang mit dem Anstellungsvertrag.	37
Nicht zuletzt sei das BFH-Urteil vom 26. April 2018 – X R 24/17 auf § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG und somit auf den Streitfall übertragbar. Hiernach greife das Abzugsverbot des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG nicht, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches sei. Die Gegenleistung könne, so das Gericht, auch in Form einer Vermittlungsleistung erbracht werden. Die demgegenüber vom Beklagten vorgenommene Differenzierung zwischen Nr. 2 und Nr. 4 hinsichtlich des Zwecks der Aufwendungen könne den Gesetzesformulierungen nicht entnommen werden. Gegenleistungsaufwendungen nicht abzugsfähig zu stellen, widerspreche sowohl dem Gesetzeszweck als auch dem Wortlaut.	38
Die in Frage stehenden Betriebsausgaben dienten im Ergebnis nicht der Repräsentation und auch nicht einer unangemessenen Unterhaltung von Geschäftspartnern, sondern stellten eine zusätzliche Vergütung der Vermittler dar.	39
Die Klägerin beantragt,	40
den Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 24.01.2020 dahingehend zu ändern, dass sämtliche im Rahmen der „Incentive Reisen“ von der Klägerin als nicht-abziehbare Betriebsausgaben behandelten Aufwendungen abgezogen werden und dadurch das dem Organträger zuzurechnende Einkommen um ... € verringert	41

wird.

Der Beklagte beantragt,	42
die Klage abzuweisen, hilfsweise, die Revision zuzulassen.	43
Der Beklagte verweist im Wesentlichen auf die Begründung seiner Einspruchsentscheidung. Ergänzend trägt er vor, dass es sich bei den in 2014 durchgeführten Incentive Reisen ausschließlich um Belohnungsreisen gehandelt habe. Hierbei beziehe er sich auf das hierzu ergangene BMF-Schreiben vom 14.10.1996 – IV B 2 – 2143 – 23/96, das weiterhin gemäß BMF-Schreiben vom 11.03.2020 – IV A 2 – O 2000/19/10008:001 anzuwenden sei. Danach dürften Aufwendungen für die Unterbringung in Gasthäusern den Gewinn in voller Höhe nicht mindern; Aufwendungen für Bewirtung nur in Höhe von 70% gem. § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Lediglich für Arbeitnehmer gälten die Abzugsbeschränkungen der § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1, 2 und 3 EStG nicht.	44
Die an die Teilnehmer der Incentive Reisen ausgehändigten Shoppinggutscheine überschritten jedoch den Betrag von 35 Euro pro Teilnehmer und seien deshalb nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG bei der Einkommensermittlung hinzuzurechnen.	45
Gleiches gelte für Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichen Anlass gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, soweit sie 70% der Aufwendungen überstiegen. Dies gelte selbst dann, wenn die Reise in einem sachlichen und zeitlichen Zusammenhang mit den Leistungen des Empfängers als – zusätzliche – Gegenleistung gewährt werde.	46
Nicht zuletzt unterfielen die Aufwendungen für den Segeltörn während der GoldClub Reisen nach V dem Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG. Merkmal einer Incentive Reise sei der freizeitorientierte Charakter, mithilfe derer die Vermittler zu Mehr- oder Höchstleistungen angespornt werden sollten, um das vorgegebene Ziel zu erreichen. Es sei insofern nicht ersichtlich, inwiefern die Reisen nicht aufgrund einer Belohnung erfolgt seien.	47
Entscheidungsgründe	48
Die Klage ist begründet.	49
Der Bescheid für 2014 über die gesonderte und einheitliche Feststellung des dem Organträger zuzurechnenden Einkommens der Organgesellschaft und damit zusammenhängender anderer Besteuerungsgrundlagen nach § 14 Abs. 5 KStG vom 24.01.2020 ist rechtswidrig und verletzt die Klägerin in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 S. 1 FGO).	50
I. Die von der Klägerin geltend gemachten Aufwendungen für die im Rahmen des Vertriebswettbewerbs durchgeführten Reisen sind in Höhe des streitigen Betrags von ... € uneingeschränkt nach § 8 Abs. 1 S. 1 KStG i.V.m. § 4 Abs. 4 EStG zum Betriebsausgabenabzug zuzulassen.	51
Nach diesen Vorschriften sind Betriebsausgaben Aufwendungen, die durch den Betrieb veranlasst sind. Die streitigen Aufwendungen sind durch den Betrieb der Klägerin veranlasst und stellen Betriebsausgaben dar, was zwischen den Beteiligten unstrittig ist. Sie sind auch nicht nach § 4 Abs. 5 S. 1 EStG vom Betriebsausgabenabzug ausgeschlossen.	52
Nach letztgenannter Vorschrift dürfen bestimmte Betriebsausgaben den Gewinn nicht mindern.	53

1. Hierunter fallen gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG Aufwendungen für Geschenke an Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind, sofern die Anschaffungskosten der dem Empfänger im Wirtschaftsjahr zugewendeten Gegenstände insgesamt 35 € nicht übersteigen. 54

a) Die den freien Vermittlern im Rahmen der Reisen zugewandten Shoppinggutscheine i.H.v. insgesamt ... € (... V und ... T) sind keine Geschenke im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG und daher in voller Höhe als Betriebsausgaben zu berücksichtigen. 55

b) Der Geschenkbegriff des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 EStG entspricht nach ständiger Rechtsprechung des BFH dem Begriff der bürgerlich-rechtlichen Schenkung. Eine Schenkung ist nach § 516 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuchs eine Zuwendung, durch die jemand aus seinem Vermögen einen anderen bereichert, wenn beide Teile darüber einig sind, dass die Zuwendung unentgeltlich erfolgt. Unentgeltlichkeit liegt vor, wenn die Zuwendung - für den Empfänger erkennbar - nicht als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers gedacht ist und nicht in einem unmittelbaren zeitlichen oder wirtschaftlichen Zusammenhang mit einer solchen Leistung steht (vgl. BFH, Urteil vom 12. Oktober 2010 – I R 99/09 –, BFH/NV 2011, 650 m.w.N.). Als Gegenleistungen kommen alle Handlungen in Betracht, die im betrieblichen Interesse liegen; es muss sich, wie auch im bürgerlichen Recht anerkannt ist, nicht notwendig um eine vermögensrechtliche Zuwendung handeln (BFH, Urteil vom 18. Februar 1982 – IV R 46/78 –, BFHE 135, 206, BStBI II 1982, 394). 56

c) Die im Rahmen der Reisen ausgegebenen Gutscheine stehen im Streitfall jedoch nach der Überzeugung des Senats in einem solchen unmittelbaren zeitlichen und zudem auch wirtschaftlichen Zusammenhang zu den von den freien Vermittlern der Klägerin erzielten Umsätzen. Die Höhe der erzielten Umsätze berechnete die Vermittler bei Erreichen bestimmter, vorher festgelegter Grenzen zur Teilnahme an einem nach Umsatzhöhe gestaffelten Bonusprogramm. Unmittelbar mit dem Erreichen eines qualifizierenden Umsatzziels am Ende des Betrachtungszeitraums hatten die Vermittler bereits einen Anspruch auf die Teilnahme am Bonusprogramm. Dabei ist es nach Auffassung des Senats wegen des bereits verdienten Anspruchs unerheblich, dass die eigentliche Reise dann zeitlich versetzt stattfand. Auch wirtschaftlich stand dieser Anspruch in einem unmittelbaren Zusammenhang mit der Leistung der Vermittler. Denn nur das Erreichen eines Mindestumsatzes berechnete die Teilnahme und der Wettbewerbscharakter des Programms förderte die wirtschaftlichen Interessen der Klägerin. 57

d) Entgegen der Auffassung des Beklagten steht dem auch nicht eine fehlende oder nicht ausreichende Konkretisierung der Reisen als Gegenleistung entgegen. 58

Nach der Rechtsprechung des BFH, der der Senat sich anschließt, muss die erwartete oder bereits erbrachte Gegenleistung hinreichend konkretisiert sein; die Zuwendung muss deswegen im Hinblick auf eine bestimmte Handlung des Empfängers erbracht werden. Daran fehlt es, wenn mit der Zuwendung nur das Wohlwollen des Bedachten errungen werden soll, auch wenn der Geber daraus Vorteile für seinen Betrieb ziehen will (BFH, Urteil vom 18. Februar 1982 – IV R 46/78 –, BFHE 135, 206, BStBI II 1982, 394). Im Streitfall wurden die Reisen gerade im Hinblick auf eine Umsatzsteigerung der Vermittler ausgelobt und erbracht. Dies war Sinn und Zweck des Bonusprogramms. Zudem war die Zuwendung nach der Überzeugung des Senats inhaltlich hinreichend konkretisiert. Auch wenn der genaue Ablauf der Reise im Zeitpunkt der Erdienung des Anspruchs noch nicht in allen Einzelheiten festgestanden haben sollte, konnten die Vermittler sich aufgrund der in den Vorjahren durchgeführten Reisen eine ausreichend genaue Vorstellung der sie erwartenden 59

Zuwendung machen. Auch begegnet die Ausgestaltung der Zuwendung als Sach- und nicht als vermögensrechtliche Zuwendung nach den bereits zuvor genannten Grundsätzen keinen Bedenken (vgl. BFH, Urteil vom 18. Februar 1982 – IV R 46/78 –, BFHE 135, 206, BStBl II 1982, 394), so dass der Senat für den vom Beklagten vertretenen engeren Leistungsbegriff im Streitfall keinen Anwendungsbereich sieht.

2. Weiterhin dürfen nachgewiesene, nach der allgemeinen Verkehrsauffassung angemessene Bewirtungsaufwendungen von Personen aus geschäftlichem Anlass den Gewinn nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG nicht mindern, soweit sie 70 Prozent der Aufwendungen übersteigen. 60

a) Die auf die freien Außendienstmitarbeiter im Rahmen der Reisen entfallenden Bewirtungsaufwendungen i.H.v. insgesamt ... € unterfallen jedoch nicht der Abzugsbeschränkung von § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG, sondern sind vollständig als Betriebsausgaben abzugsfähig. 61

b) Das Abzugsverbot nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG gilt dann nicht, wenn und soweit die Bewirtung Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches ist. Bewirtungsaufwendungen, die im Leistungsaustausch vergütet werden, gehören nicht zu den in § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG genannten Aufwendungen (vgl. BFH, Urteil vom 26. April 2018 – X R 24/17, BStBl. II 2018, 750). 62

Die streitigen Bewirtungsaufwendungen stehen ebenso wie die Shoppinggutscheine in einem unmittelbaren zeitlichen und wirtschaftlichen Zusammenhang zu den von den freien Vermittlern erbrachten Vermittlungsleistungen. Insoweit wird auf die entsprechenden Ausführungen unter I.1. verwiesen. 63

3. Ferner sind Aufwendungen für Jagd, Fischerei, für Segeljachten oder Motorjachten sowie für ähnliche Zwecke und für die hiermit zusammenhängenden Bewirtungen vom Betriebsausgabenabzug gemäß § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG ausgenommen. 64

a) Allerdings unterfallen dieser Regelung nicht die streitigen Aufwendungen der Klägerin für den Segeltörn anlässlich der „GoldClub V Reise“. 65

b) Das Abzugsverbot § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG wurde geschaffen, weil der Gesetzgeber die genannten Ausgaben "ihrer Art nach als überflüssige und unangemessene Repräsentation" ansah und "im Interesse der Steuergerechtigkeit und des sozialen Friedens" den Aufwand "nicht länger durch den Abzug ... vom steuerpflichtigen Gewinn auf die Allgemeinheit abgewälzt" wissen wollte (BT-Drucksache 3/1811, 8; BT-Drucksache 7/1470, 221). Ungeachtet ihrer betrieblichen Veranlassung dürfen die Ausgaben danach bei der Ermittlung des Gewinns nicht abgezogen werden. 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 S. 1 Nr. 4 EStG. Deshalb gilt das Abzugsverbot auch für Körperschaftsteuersubjekte, die nach der Rechtsprechung des BFH keine außerbetriebliche Sphäre haben können. Allerdings hat der BFH § 4 Abs. 5 S. 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. Scheidet danach etwa die Verwendung eines Schiffs zu Unterhaltungs- oder sportlichen Zwecken oder zur unangemessenen Repräsentation aus tatsächlichen Gründen aus, weil das Schiff als 66

"schwimmender Besprechungsraum" oder reines Transportmittel genutzt wird, erstreckt sich das Abzugsverbot auf die betreffenden Aufwendungen nicht. Lässt sich ein Zusammenhang mit der Lebensführung der begünstigten Geschäftsfreunde indessen nicht ausschließen, weil die Aufwendungen für ein Segel- oder Motorschiff für Zwecke der Unterhaltung oder der Repräsentation geleistet werden, handelt es sich um Ausgaben für "ähnliche Zwecke" i.S. des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 4 EStG, so dass die Aufwendungen dem Abzugsverbot unterliegen. Welche Größe oder welches Alter das Schiff hat, ist dafür ohne Bedeutung. Dem Begriff "Jacht" lassen sich diesbezügliche Abgrenzungskriterien nicht entnehmen. Er bringt vielmehr den Unterhaltungs- oder Repräsentationszweck des Schiffs zum Ausdruck. Dementsprechend hat der BFH nicht auf die Art des Wasserfahrzeugs, sondern dessen bestimmungsgemäße Verwendung abgestellt (BFH, Urteil vom 2. August 2012 – IV R 25/09 –, BFHE 238, 132, BStBl II 2012, 824, m.w.N.).

c) Die Vorschrift ist jedoch auch nicht auf solche Aufwendungen anwendbar, die – wie hier für den Streitfall bereits festgestellt – als Gegenleistung für eine bestimmte Leistung des Empfängers erfolgen. Denn in diesen Fällen besteht nach der Überzeugung des Senats gerade keine Berührung zur Lebensführung und zur wirtschaftlichen und gesellschaftlichen Stellung der durch sie begünstigten Vermittler der Klägerin. Vielmehr ist es für sie eine zusätzliche Entlohnung für geleistete Dienste, die alleine das Arbeits- bzw. Versicherungsverhältniss betrifft und nur wegen der besonderen Ausgestaltung als Anreizsystem (Wettbewerb) nicht in bar, sondern als Sachbonus ausgezahlt wurde. 67

II. Die Kostenentscheidung folgt aus § 135 Abs. 1 FGO; die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit beruht auf §§ 151 Abs. 3, 155 FGO i. V. m. § 709 der Zivilprozessordnung. 68

III. Die Revision war nicht zuzulassen, da kein in § 115 Abs. 2 FGO genannter Zulassungsgrund vorliegt. 69