
Datum: 06.09.2018
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 13. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 13 K 939/13
ECLI: ECLI:DE:FGK:2018:0906.13K939.13.00

Tenor:

Die Klage wird abgewiesen.

Die Klägerin trägt die Kosten des Verfahrens.

Tatbestand

Die Beteiligten streiten um den Abzug von Catering-Aufwendungen. 1

Die Klägerin ist eine GmbH, deren Unternehmensgegenstand Produktionen für Film und Fernsehen, die Synchronisation von Programmen und die Auswertung aller damit im Zusammenhang stehenden Rechte sind. Sie verfügt über ein Stammkapital von 25 000 Euro. In den Streitjahren firmierte sie noch unter dem Namen „H“. Mit Gesellschafterbeschluss vom 21. Dezember 2007 verlegte sie ihren Sitz von C nach L. 2

Als eine 100 %-ige Tochtergesellschaft der d H1 Ltd. (N) gehört die Klägerin zum börsennotierten Fernsehproduzenten J. Zu den von ihr in den Streitjahren produzierten Sendungen im Auftrag der Fernsehsender ... und ... gehörten u.a. „...“, „...“ oder „...“ (vgl. die Zusammenstellung Bl. 118 GA). 3

Anlässlich der Herstellung der Produktionen beauftragte die Klägerin Catering-Unternehmen. Dafür wandte sie anteilig für die nicht bei ihr angestellten Personen 99 947 Euro (2005), 130 807 Euro (2006), 38 660 Euro (2007) und 14 740 Euro (2008) auf. Bei den „nicht bei ihr angestellten Personen“ handelte es sich um Arbeitnehmer des jeweiligen Fernsehsenders, Auftragnehmer der Klägerin und Arbeitnehmer dieser Auftragnehmer. Alle an der Produktion beteiligten Personen erhielten das Catering unentgeltlich. Soweit Arbeitnehmer der Klägerin an dem Catering teilnahmen, erfolgte eine Lohnversteuerung. 4

Die Catering-Aufwendungen wurden auf einem gesonderten Konto in der Finanzbuchhaltung der Klägerin gebucht. Die Teilnehmer an einem Catering wurden auf einer gesonderten Liste 5

6

erfasst.

Nachdem die Klägerin für sämtliche Streitjahre zunächst im Wesentlichen erklärungsgemäß und unter dem Vorbehalt der Nachprüfung gemäß § 164 Abs. 1 S. 1 der Abgabenordnung (AO) veranlagt wurde, ordnete das Finanzamt für Groß- und Konzernbetriebsprüfung L (GKBp.) am 8. September 2010 eine steuerliche Außenprüfung (Bp.) an. 7

Zu den streitgegenständlichen Catering-Kosten, die zugunsten der „Nichtarbeitnehmer“ aufgewandt wurden, meinte die GKBp., dass diese wegen § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nur zu 70 % als Betriebsausgaben abzugsfähig seien. Bewirtung im Sinne dieser Regelung sei jede unentgeltliche Überlassung oder Verschaffung von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr. Auch habe der BFH entschieden, dass Aufwendungen eines Unternehmens, das freie Mitarbeiter im Rahmen von Fortbildungsveranstaltungen mit Speisen und Getränken versorge, unter die Abzugsbeschränkung fielen. Dementsprechend rechnete die GKBp., ausgehend von anteiligen und der Höhe nach unstreitigen Aufwendungen von 99 947 Euro (2005), 130 807 Euro (2006), 38 660 Euro (2007) und 14 740 Euro (2008), jeweils 30 % der Aufwendungen, d.h. 29 984 Euro (2005), 39 242 Euro (2006), 11 598 Euro (2007) und 4 422 Euro (2008), dem Gewinn hinzu. Der Gesamtbetrag der Einkünfte der Klägerin, der zugleich als Gewinn aus Gewerbebetrieb im Sinne des Gewerbesteuergesetzes qualifiziert wurde, betrug für die Streitjahre ./... Euro (2005), ... Euro (2006), ... Euro (2007) und ... Euro (2008). Wegen der weiteren, im Klageverfahren nicht streitigen Prüfungsergebnisse wird auf den Bp.-Bericht vom 20. September 2011 (vgl. Bl. 21 ff. BpA) verwiesen. 8

Das damals zuständige Finanzamt L erließ am 22. November 2011 u.a. geänderte Bescheide wegen Körperschaftsteuer 2005 bis 2008, gesonderter Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2007, Feststellung gem. § 37 Abs. 2 des Körperschaftsteuergesetzes (KStG) zum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2008 und Feststellung gem. § 38 Abs. 1 KStG zum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2008. In diesen Bescheiden wurde die Körperschaftsteuer auf ... Euro (2005), ... Euro (2006), ... Euro (2007) und ... Euro (2008) festgesetzt. Der verbleibende Verlustabzug zur Körperschaftsteuer wurde in Höhe von ... Euro (31. Dezember 2005), ... Euro (31. Dezember 2006), ... Euro (31. Dezember 2007) und ... Euro (31. Dezember 2008) gesondert festgestellt. 9

Am 1. Dezember 2011 änderte es u.a. die Bescheide wegen Gewerbesteuermessbetrag 2005 bis 2008 sowie gesonderter Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2007. Die festgesetzten Gewerbesteuermessbeträge betrugen ... Euro (2005), ... Euro (2006), ... Euro (2007) und ... Euro (2008). Die vortragsfähigen Gewerbeverluste wurden in Höhe von ... Euro (31. Dezember 2005), ... Euro (31. Dezember 2006), ... Euro (31. Dezember 2007) und ... Euro (31. Dezember 2008) festgestellt. 10

Wegen der Einzelheiten zu den Besteuerungsgrundlagen in den v.g. Bescheiden wird auf Bl. 31 ff. GA verwiesen. 11

Dagegen legte die Klägerin fristgerecht am 19. Dezember 2011 bzw. am 22. Dezember 2011 Einsprüche ein. Zur Begründung trug sie vor, die Kosten für das Catering seien zwingend notwendig und stellten voll abzugsfähige Betriebsausgaben dar. Auch handle es sich nicht um Bewirtungsaufwendungen im Sinne des Einkommensteuergesetzes. Das während der Produktionen angebotene Catering sei zwar von untergeordneter Bedeutung, aber dennoch zwingend notwendig, um die Arbeiten am Set bestmöglich zu koordinieren und so schnell wie 12

möglich abzuschließen. Es gewährleiste die Durchführung des geplanten Produktionsablaufs. Ansonsten müssten sich ihre Dauer-Arbeitnehmer, ihre Zeit-Arbeitnehmer für die Produktion oder externe Beauftragte einschließlich deren Arbeitnehmern selbst versorgen und zur Pausenzeit einen Imbiss, Supermarkt oder z.B. ein Restaurant aufsuchen. Sie wären somit am Set nicht anwesend und nicht verfügbar. Es sei jedoch erforderlich, an den Drehtagen Personal flexibel bereit zu halten, um Teilszenen und -abläufe oder mögliche unvorhersehbare Änderungen des Drehplans sofort umzusetzen. Das erfordere die permanente Anwesenheit aller Beteiligten am Set. Dabei spielten insbesondere die hohen Produktionskosten eine entscheidende Rolle.

Eine weitere Besonderheit liege darin, dass die Speisen und Getränke einer Vielzahl von Personen zur freien Verfügung angeboten worden seien. Ob und in welchem Umfang diese das Catering in Anspruch genommen hätten, könne nicht dargelegt werden. Es liege jedenfalls keine Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass vor. Das wäre nur dann der Fall, wenn Personen bewirtet würden, zu denen bereits ein Geschäftsverhältnis bestehe und gefestigt werde bzw. erst aufgebaut werden solle. Aufgrund des Umfangs und der (Gesamt-)Kosten einer Produktion träten die Catering-Kosten derart in den Hintergrund, dass sie dem Grunde nach betragsmäßig das Gesamte nicht prägten. Die Catering-Kosten könnten auch nicht isoliert betrachtet werden, da sie im gesamten Produktionsprozess völlig untergingen. 13

Am 27. Februar 2013 änderte der Beklagte den Gewerbesteuermessbescheid 2008 aus im Klageverfahren nicht streitigen Gründen. Die betragsmäßigen Festsetzungen blieben gleich. 14

Mit Einspruchsentscheidung vom 4. März 2013 wies der Beklagte die Einsprüche, soweit sie die klagebefangenen Festsetzungen und Feststellungen betreffen, als unbegründet zurück. Er vertrat die Auffassung, die geschäftlich veranlassten Aufwendungen für das Catering könnten nur zu 70 % als Betriebsausgaben abgezogen werden. Nur bei einer allgemein betrieblichen Veranlassung, wie bei der Bewirtung eigener Arbeitnehmer, könnten Bewirtungsaufwendungen uneingeschränkt abgezogen werden. Die Ausführungen der Klägerin zur Notwendigkeit der Bewirtung von Nichtarbeitnehmern zwecks Gewährleistung eines reibungslosen, zeitorientierten und kostensparenden Produktionsablaufs, mithin zur geschäftlichen Veranlassung der Catering-Aufwendungen, würden nicht bestritten. Dies sei aber Voraussetzung für eine Anwendung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG. Die Vorschrift verkenne nicht die betriebliche bzw. geschäftliche Veranlassung von Aufwendungen, sie erkenne sie vielmehr unter bestimmten Voraussetzungen ausdrücklich an. Sie schränke lediglich die Abzugsfähigkeit für steuerliche Zwecke betragsmäßig ein. 15

Indem Mahlzeiten bzw. diverse Speisen und Getränke über einen Caterer zur Verfügung gestellt würden, liege eine Bewirtung vor. Überlegungen, ob die Bewirtung im Sinne von Abschn. 4.5 Abs. 5 der Einkommensteuer-Richtlinien (EStR) im Vordergrund gestanden habe, seien nicht erforderlich, denn die Darreichung von Speisen und Getränken sei die einzige Leistung der Klägerin an die bewirteten Personen gewesen. Neben der Bewirtung biete die Klägerin keine weiteren Leistungen an, die dem Ganzen ein anderes Gepräge und einen anderen Schwerpunkt hätten geben können, wie z.B. der Besuch von Show-, Theater-, Film- und Varieté-Veranstaltungen. Vielmehr habe die Bewirtung, wie die Klägerin selbst betone, dazu gedient, die Leistungen der freien Mitarbeiter an sie in der gewünschten Effizienz zu ermöglichen. Zu den bewirteten Personen bestehe aufgrund deren Mitwirkens an der TV-Produktion eine Geschäftsbeziehung oder sie werde aus diesem Anlass neu begründet. Die Verköstigung sei auch nicht allgemein betrieblich veranlasst, denn die bewirteten Personen seien keine Arbeitnehmer der Klägerin. 16

Dagegen hat die Klägerin am 28. März 2013 Klage erhoben. Im Kern verweist sie, wie auch im Verwaltungsverfahren, darauf, dass das Catering eine notwendige Begleiterscheinung betriebsfunktionaler Art gewesen sei. Die Kosten stellten steuerlich keine Bewirtungsaufwendungen dar und seien daher unbeschränkt abzugsfähig. Zu Unrecht stufe der Beklagte das Catering als Geschäftsessen ein. 17

Im Einzelnen trägt die Klägerin vor, die Catering-Aufwendungen seien Teil ihrer Kostenkalkulation, aus der sie ihre mit dem jeweiligen Fernsehsender zu vereinbarende Vergütung errechne, und Teil ihrer Kostenzusammenstellung, die jedem Auftragsproduktionsvertrag als Anlage beigefügt werde. Damit würden ihr die Kosten für das Catering erstattet. Anders als im Geschäftsleben üblich, erfolge während der Produktion durch sie keine gesonderte Einladung von Geschäftspartnern, z.B. für Besprechungen von Projekten oder zur Kundenpflege, oder zur Akquise von möglichen neuen Geschäftspartnern. Das Catering diene nur der erfolgreichen und optimalen Umsetzung der jeweiligen Produktion, der eine minutiöse Zeitplanung aufgrund von sog. Dispositionslisten zugrunde liege. Darin liege der Fokus des Caterings und darin unterscheide es sich auch grundlegend von einer Bewirtung z.B. anlässlich einer Schulungsveranstaltung. Es wäre nicht möglich gewesen, dass alle Teammitglieder zu festgelegten Pausenzeiten am Catering hätten teilnehmen können. Im Übrigen seien die tatsächlichen Catering-Kosten zum Teil geringer als die kalkulierten Kosten gewesen. 18

Die Betriebsnotwendigkeit des Caterings sei wegen des engen Zeitfensters einer Produktion, das einer statischen Pausenregelung entgegenstehe, und unvorhersehbarer zeitlicher Verschiebungen erforderlich gewesen. Auch hätten einzelne Mitwirkende ihre Pausen kurzzeitig nach Maßgabe des Produktionsablaufs unterbrechen müssen, da die Produktionen wegen der Kosten und der Vorgaben nicht hätten ins Stocken geraten dürfen. Die Mitwirkenden hätten sich jederzeit am Produktionsort, d.h. in der Produktionshalle bzw. bei einem Außendreh im nahen Produktionsumfeld, verfügbar halten müssen. Das habe auch für ihre eigenen Arbeitnehmer gegolten, denen tarifvertraglich Pausen zugestanden hätten. Angesichts der Produktionskonzepte sei somit eine Verköstigung nur sehr schwer oder überhaupt nicht möglich gewesen, es sei denn sie hätte es, wie geschehen, den Beteiligten ermöglicht, eine warme Mahlzeit unmittelbar am Drehort einzunehmen. Hinzu komme, dass sich an den Produktionsstätten meist in fußläufiger Nähe kein Restaurant oder Imbiss befunden habe, in denen z.B. 80 Personen innerhalb von 30 Minuten hätten verpflegt werden können. Allein diese 30 Minuten hätten den Produktionsablauf erheblich beeinträchtigt, z.B. wegen zusätzlicher Kosten für längere Mietzeiten und für Zuschläge oder Vertragsstrafen. Deshalb seien ihr die Catering-Aufwendungen auch stets von ihren Auftraggebern erstattet worden. 19

Da das Catering durch ihren Auftraggeber bezahlt worden sei, habe auch keine Möglichkeit bestanden, von den Nicht-Arbeitnehmern ein Entgelt zu verlangen. Dazu hätte sie im Vorfeld wissen müssen, welche Nicht-Arbeitnehmer und wann diese an den entgeltlichen Caterings hätten teilnehmen wollen. Eine solche detaillierte logistische Planung im Vorfeld sei nicht zu bewerkstelligen gewesen. Das hätte dazu führen können, dass auf das Catering verzichtet und damit die Produktion aus den bereits genannten Gründen gefährdet worden wäre. Auch hätte sich kein Caterer darauf eingelassen, im Vorfeld alles bereitzustellen, ohne zu wissen, wer an dem entgeltlichen Catering teilnehmen werde. 20

Bei der Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG sei zu beachten, dass nicht jedwede unentgeltliche Überlassung von Speisen und Getränken zum sofortigen Verzehr eine Bewirtung darstelle. Der Gesetzeswortlaut verlange einen nicht näher definierten 21

„geschäftlichen Anlass“. Die Regelung sei spezieller und einschränkender als § 4 Abs. 4 EStG, der nur auf eine betriebliche Veranlassung abstelle. Hätte der Gesetzgeber gewollt, dass die Kosten einer angemessenen Darreichung von Speisen und Getränken nur teilweise abzugsfähig sein sollten, so hätte er das auch so formulieren können. Er habe es aber bei der Einschränkung für „Bewirtung aus geschäftlichem Anlass“ belassen. Zwar werde auch der Begriff der Bewirtung gesetzlich nicht definiert. Der Begriff sei u.a. als eine Darreichung von Speisen und Getränken zu verstehen. Das allein sei jedoch nicht ausreichend, vielmehr sei eine Bewirtung eine Einladung anderer Personen vorrangig zum sofortigen Verzehr von Speisen und Getränken. Der Begriff „geschäftlicher Anlass“ umfasse die Bewirtung von solchen Personen, zu denen eine Geschäftsbeziehung bestehe oder angebahnt werden solle. Sie habe keinen einzigen Nicht-Arbeitnehmer während der Produktionen zu einer Bewirtung eingeladen, sondern sei nur ihren Verpflichtungen angesichts der Anwesenheitsnotwendigkeiten nachgekommen. Im Sprachgebrauch und im wirtschaftlichen Verkehr diene eine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass dazu, beim „Essen“ geschäftliche Dinge zu besprechen, um Geschäftsbeziehungen zu festigen oder anzubahnen. Das komme bei ihren Produktionen nicht zum Tragen.

Der vollständige Abzug könne nicht mit der Begründung versagt werden, die Abzugsbeschränkung der Catering-Kosten greife auch dann, wenn die Bewirtung nicht im Vordergrund stehe, da dem Gesetz eine übergeordnete betriebliche Veranlassung fremd sei. Sie bestreite die Anwendung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG auf Catering-Kosten anlässlich ihrer Produktionen nicht aus einer dem Gesetz übergeordneten Vorschrift, sondern aus der Tatsache, dass das Gesetz den Abzug von Aufwendungen nur punktuell einschränke. 22

Die bisher zu der Thematik ergangene BFH-Rechtsprechung und insbesondere Urteile des I. und des III. BFH-Senats seien mit ihrem Fall nicht vergleichbar. Dort sei es immer um klassische Geschäftsessen, Veranstaltungen oder auch Seminare gegangen. Ihr Fall zeichne sich demgegenüber dadurch aus, dass das Catering aus produktionstechnischen Gründen erfolgt sei und als Begleiterscheinung innerhalb des Produktionsprozesses eine untergeordnete Bedeutung habe. Der Fokus läge nicht auf Speisen und Getränken, sondern auf dem Produktionsprozess. Auch sei nach der BFH-Rechtsprechung die Formulierung, nach der eine „Bewirtung“ nur dann vorliege, wenn die Darreichung von Speisen und/oder Getränken eindeutig im Vordergrund stehe, nicht so zu verstehen, dass das Abzugsverbot stets ausscheide, wenn die Verköstigung in einen anderen betrieblichen Vorgang eingebunden und diesem gegenüber untergeordnet sei. Vielmehr besage sie nur, dass ein über § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG hinausgehendes Abzugsverbot eingreifen könne, wenn neben der Bewirtung im engeren Sinne zusätzliche Leistungen geselliger oder unterhaltender Art angeboten würden. Deshalb seien die Begleitumstände zu würdigen. Jedenfalls fehle es dem Catering an dem für die Anwendung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG erforderlichen Repräsentationscharakter. 23

Für einen uneingeschränkten Abzug spreche auch Abschn. 4.10 Abs. 5 S. 1 und 2 EStR. Dort werde verlangt, dass die Bewirtungsaufwendungen im Vordergrund stünden. Es sei auch nur eine nicht weiter begründete Einzelmeinung in der Literatur, dass der Begriff Bewirtung als „Ersatz einer Mahlzeit“ zu verstehen sei. Die Sichtweise diene nur dazu, im Einzelfall auch bloße Aufmerksamkeiten in den Anwendungsbereich des Abzugsverbots einzubeziehen. Damit werde außer Acht gelassen, warum das Catering und aufgrund welcher Notwendigkeiten es erfolge. 24

Darüber hinaus komme das Abzugsverbot nicht zum Tragen, wenn es sich bei der Darreichung von Speisen und Getränken um eine Tätigkeit mit Gewinnerzielungsabsicht 25

handele. Sie dürfte auch unter diesen Ausschlussgrund fallen, da sie ihre Leistungen gegenüber den Fernsehsendern mit Gewinnerzielungsabsicht ausübe und ihre einzige Leistung gegenüber den Nicht-Arbeitnehmern das Darreichen von Speisen und Getränken sei. Ihr würden die Kosten für das Catering zzgl. von 6 % Handlungskosten und eines 7 %-igen Gewinnaufschlags erstattet. Unbeachtlich dürfte es in diesem Zusammenhang sein, dass ihr damit von dritter Seite das Catering der Nicht-Arbeitnehmer bezahlt werde.

Die vom Beklagten geäußerte Rechtsauffassung, ein uneingeschränkter Betriebsausgabenabzug sei nur möglich, wenn sich die Aufwendungen auf die Bewirtung von Arbeitnehmern bezögen, lasse sich dem Gesetz nicht entnehmen. Das Gesetz spreche nur von der Bewirtung von „Personen“ und einem „geschäftlichen Anlass“ als Unterfall des betrieblichen Anlasses. 26

Für die steuerliche Würdigung müsse abgewogen werden, ob das Interesse des Bedachten, des Arbeitgebers oder, wie vorliegend, des Auftraggebers im Vordergrund stehe. So habe der BFH zur unentgeltlichen Verpflegung der Besatzungsmitglieder auf einer Flusskreuzfahrt entschieden, wegen der besonderen betrieblichen Abläufe an Bord liege ausnahmsweise eine von der Arbeitsleistung losgelöste betriebliche und damit steuerfreie Maßnahme des Arbeitgebers vor. Das belege die Notwendigkeit, die Begleiterscheine betriebsfunktionaler Art zu berücksichtigen und verdeutliche den auch in ihrem Fall unbeschränkt zu gewährenden Betriebsausgabenabzug wegen der „Betriebsnotwendigkeit“. 27

Schließlich müsse berücksichtigt werden, dass die Leistungen nicht von ihr, sondern von dem jeweiligen Catering-Unternehmen erbracht worden seien. Das Catering-Unternehmen sei vom jeweiligen Fernsehsender im Rahmen des Auftragsproduktionsvertrags beauftragt worden. Buchungstechnisch seien die Kosten dem Grunde nach Herstellungskosten gewesen. Sie hätten gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 5 des Handelsgesetzbuchs (HGB) als Materialaufwand und nicht gemäß § 275 Abs. 2 Nr. 8 HGB als klassische Bewirtungsaufwendungen unter den sonstigen betrieblichen Aufwendungen gebucht werden müssen. 28

In der mündlichen Verhandlung vor dem Senat hat der Beklagte die angefochtenen Bescheide hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit der Änderung des § 4 Abs. 5 Nr. 2 EStG durch das Haushaltsbegleitgesetz für vorläufig erklärt. 29

Die Klägerin beantragt, 30

die Bescheide über Körperschaftsteuer 2006 bis 2008, Gewerbesteuermessbeträge 2006 bis 2008, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2007 und gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzugs zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 bis 2007 vom heutigen Tage (Vorläufigkeitsvermerk), die an die Stelle der ursprünglich angefochtenen Bescheide in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4. März 2013 getreten sind, mit der Maßgabe zu ändern, dass unter gegenläufiger Änderung der Gewerbesteuerrückstellungen weitere Betriebsausgaben in Höhe von 29 984 Euro (2005), 39 242 Euro (2006), 11 598 Euro (2007) und 4 422 Euro (2008) zum Abzug zugelassen werden, 31

hilfsweise, die Revision zuzulassen. 32

Der Beklagte beantragt, 33

die Klage abzuweisen. 34

Zur Begründung nimmt er Bezug auf die Einspruchsentscheidung. Ergänzend weist er darauf hin, dass eine kalkulatorische Einbeziehung der Catering-Aufwendungen in die Ermittlung der Netto-Herstellungskosten durch die Produktionsfirma nicht für einen Ausschluss des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG spreche. Ansonsten wäre die Anwendung des § 4 Abs. 5 EStG in allen Herstellungsfällen ausgeschlossen, z.B. auch bei Bestechungsgeldern und Geschenken, die sicherlich auch Teil von Kalkulationen bei Bauprojekten seien. 35

Die beauftragten Fernsehsender erstatteten auch nicht die Catering-Leistungen der Klägerin. Vielmehr würden die Fernsehsender das von der Produktionsfirma im Wege einer Auftragsproduktion hergestellte immaterielle Wirtschaftsgut erwerben. Zwischen der Klägerin und dem Auftraggeber werde eine sog. „Cost-Plus-Vereinbarung“ getroffen, aufgrund derer die Klägerin dem Auftraggeber zwingend die Catering-Kosten berechne. Dies begründe aber keine eigenständige „Catering-Leistung“ der Klägerin an den Auftraggeber. Die Aufwendungen seien lediglich eine Kostenstelle zur Bearbeitung des Entgelts für die Produktionsleistung der Klägerin. 36

Bis auf wenige Ausnahmen habe die Klägerin Studioproduktionen durchgeführt. Die entsprechenden Dispositionslisten wiesen feste Pausenzeiten aus, in denen allen Teammitgliedern die Teilnahme am Catering ermöglicht worden sei. Der Fall sei mit der vom BFH entschiedenen Bewirtung anlässlich einer Schulungsveranstaltung vergleichbar. Der Fall der Verpflegung von Personal anlässlich einer Flusskreuzfahrt sei hingegen nicht vergleichbar. 37

Entscheidungsgründe 38

Die Klage ist unbegründet. 39

Die Bescheide über Körperschaftsteuer 2006 bis 2008, Gewerbesteuermessbetrag 2006 bis 2008, gesonderte Feststellung des vortragsfähigen Gewerbeverlustes zum 31. Dezember 2005 bis 31. Dezember 2007 und gesonderte Feststellung des verbleibenden Verlustabzuges zur Körperschaftsteuer auf den 31. Dezember 2005 bis zum 31. Dezember 2007 vom 6. September 2018 sind rechtmäßig (§ 100 Abs. 1 S. 1 der Finanzgerichtordnung – FGO –), zumindest aber nicht zum Nachteil der Klägerin rechtswidrig. 40

1. Die Sache ist entscheidungsreif. Der Senat kann in der Sache entscheiden, ohne das Verfahren nach § 74 FGO wegen des beim Bundesverfassungsgericht anhängigen Normenkontrollverfahrens 2 BvL 4/14 auszusetzen (vgl. Vorlagebeschluss des FG Baden-Württemberg vom 26. April 2013 10 K 2983/11, juris). 41

Aufgrund der vom Beklagten in der mündlichen Verhandlung im Einvernehmen mit der Klägerin erlassenen Änderungsbescheide, die gemäß § 68 S. 1 FGO zum Gegenstand des Verfahrens geworden sind, ist wegen der Vorläufigkeit nach § 165 Abs. 1 S. 2 Nr. 3 AO hinsichtlich der Frage der Verfassungsmäßigkeit des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG das Rechtsschutzbedürfnis und damit der Grund für eine Aussetzung des Verfahrens entfallen. Der Klägerin droht insoweit kein Rechtsverlust (vgl. zu diesen Grundsätzen BFH-Urteil vom 14. April 2000 XI R 4/99, BFH/NV 2001, 41; BFH-Urteil vom 18. September 2007 IX R 42/05, BFHE 219, 81, BStBl. II 2008, 26; Thürmer in Hübschmann/Hepp/Spitaler, AO/FGO, § 74 FGO Rn. 88). 42

2. Die Klage ist unbegründet, da der Beklagte zu Recht die Catering-Aufwendungen nur gekürzt zum Abzug zugelassen hat. Die Aufwendungen sind zwar dem Grunde nach Betriebsausgaben. Sie stellen jedoch Bewirtungsaufwendungen im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 43

Nr. 2 EStG i.V.m. § 8 Abs. 1 KStG und § 7 S. 1 des Gewerbesteuergesetzes dar und fallen nicht unter die Rückausnahme des § 4 Abs. 5 S. 2 EStG.

Bei den Aufwendungen für das Catering für die Personen, die am jeweiligen Drehort (Set) der von der Klägerin hergestellten Produktionen anwesend waren, handelt es sich um Betriebsausgaben nach § 4 Abs. 4 EStG. Dies ergibt sich bereits aus der Rechtsform der Klägerin, da Kapitalgesellschaften über keine außerbetrieblichen Sphäre verfügen (vgl. grundlegend BFH-Urteil vom 4. Dezember 1996 I R 54/85, BFHE 182, 123; zuletzt BFH-Urteile vom 27. Juli 2016 I R 8/15, BFHE 255, 32, BStBl. II 2017, 214, I R 12/15, BFHE 255, 39, BStBl. II 2017, 217 und I R 71/15, BFH/NV 2017, 60, jeweils m.w.N.). Dass die Aufwendungen zu den Kosten der Herstellung eines immateriellen Wirtschaftsguts (Fernsehproduktion) gehören, ändert nichts an ihrer Eigenschaft als Betriebsausgaben. Deshalb ist es entgegen dem Vorbringen der Klägerin in diesem Zusammenhang unerheblich, wie die Aufwendungen in der Gliederung des § 275 Abs. 2 HGB buchungstechnisch zu erfassen sind. 44

Jedoch dürfen – trotz ihrer Eigenschaft als Betriebsausgaben – Aufwendungen für die Bewirtung von Personen aus geschäftlichem Anlass nach § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG den Gewinn nicht mindern, soweit sie 70 % der Aufwendungen übersteigen, die nach der allgemeinen Verkehrsauffassung als angemessen anzusehen und deren Höhe und betriebliche Veranlassung nachgewiesen sind. Die Aufwendungen unterliegen außerdem der besonderen Aufzeichnungspflicht gemäß § 4 Abs. 7 EStG. 45

a) Die streitbefangenen Aufwendungen der Klägerin unterfallen dieser Kürzungsvorschrift. 46

Das von der Klägerin organisierte Catering stellt eine „Bewirtung“ im Sinne des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG dar. Eine solche „Bewirtung“ ist jede Darreichung von Speisen, Getränken oder sonstigen Genussmitteln zum sofortigen Verzehr (vgl. BFH-Urteil vom 3. Februar 1993 I R 57/92, BFH/NV 1993, 530; BFH-Beschluss vom 6. Juni 2013 I B 53/12, BFH/NV 2013, 1561; BFH-Urteil vom 18. September 2007 I R 75/06, BFHE 219, 78, BStBl. II 2008, 116). Im Streitfall wurden den an den Drehorten tätigen Personen unstreitig Speisen und Getränke zum sofortigen Verzehr unentgeltlich überlassen. Das allein reicht für die Annahme einer Bewirtung aus. 47

Die Bewirtungsaufwendungen treten auch nicht in den Hintergrund und sind aus Vereinfachungsgründen als bloße Annehmlichkeiten zu werten („übliche Gesten der Höflichkeit“ wie Kaffee, Tee oder Gebäck, vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Juli 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347; FG Münster vom 28. November 2014 14 K 2477/12, E,U, EFG 2015, 453; Abschn. 4.10 Abs. 5 S. 9 Nr. 1 EStR 2005 und 2008). Dazu müsste den Speisen und Getränken objektiv kein eigenständiges Gewicht neben der Veranstaltung, in der sie ausgegeben werden, zukommen (vgl. Spilker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 260. Akt. Juli 2015, § 4 Rn. H 22). 48

Der Senat kann offen lassen, ob das schon nach den Ausführungen der Klägerin deshalb nicht der Fall ist, da sie dem Catering, ohne das eine effektive Durchführung der Produktion wegen Pausenzeiten o.Ä. nicht gewährleistet wäre, nachvollziehbar eine betriebsnotwendige Funktion zuschreibt. Unstreitig und letztlich entscheidend ist, dass das Catering Mahlzeiten ersetzt, wie der Hinweis der Klägerin auf das ansonsten erforderliche Aufsuchen eines Restaurants, Imbisses oder Supermarkts zeigt. Selbst das Servieren kleinerer Gerichte ist nach der Zweckbestimmung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG als Bewirtung anzusehen (vgl. Spilker a.a.O. „z.B. belegte Brötchen, Suppen, ‚Häppchen‘ u.Ä.“; Broudré, DStR 1995, 49

117, 119 „belegte Schnittchen, Brötchen mit Siedewurst, kleine Kartoffel- oder Nudelgerichte, Suppen“; Broudré DB 1995, 1430, 1431 „auch (...) Kuchen, Torten u.ä.“; Pohl in Bordewin/Brandt, EStG, 306. Akt. Juni 2009, § 4 Rn. 2543 „belegte Brote, Brötchen oder ‚Häppchen‘, Suppen, Kartoffelsalat mit Würstchen o.Ä.“).

b) Die Klägerin hat das Catering bezahlt, so dass sie auch unter diesem Aspekt in den Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG fällt (vgl. dazu BFH-Urteil vom 17. Juli 2013 X R 37/10, BFH/NV 2014, 347 m. Amn. Nöcker, HFR 2014, 228). Dem steht nicht entgegen, dass der Klägerin die Catering-Aufwendungen von ihren Auftraggebern beim Erwerb der fertigen Produktion als Teil der Vergütung der Klägerin erstattet wurden. Denn die Klägerin will diese Aufwendungen als Betriebsausgaben absetzen. Im Übrigen hat die Klägerin im Rahmen der Organisation ihrer Produktionen das jeweilige Catering-Unternehmen beauftragt und deren Ablauf vorgegeben. Die Catering-Unternehmen handeln auch im Namen und für Rechnung der Klägerin (vgl. zu diesen Anforderungen im Arbeitnehmerbereich BFH-Urteil vom 19. Juni 2008 VI R 48/07, BFHE 222, 363, BStBl. II 2008, 870). 50

c) Diese Bewirtung erfolgte auch aus geschäftlichem Anlass. Dieser – gesetzlich nicht definierte – Begriff ist nach der Rechtsprechung des BFH ein Unterfall der betrieblichen Veranlassung. Er umfasst insbesondere die Bewirtung von Personen, zu denen Geschäftsbeziehungen bestehen oder angebahnt werden sollen. Eine „geschäftliche Veranlassung“ fehlt hingegen, wenn ein Unternehmen seine eigenen Arbeitnehmer bewirtet. Nur derjenige Bewirtungsaufwand, der einerseits betrieblich veranlasst ist und andererseits auf die Bewirtung dieser eigenen Arbeitnehmer entfällt, kann deshalb unbeschränkt abgezogen werden. 51

Eine solche Verknüpfung der Abzugsbegrenzung mit der Bewirtung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Bewirtenden sind, ergibt sich zwar nicht unmittelbar aus dem Wortlaut des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Eine dahingehende Auslegung der Vorschrift wird aber durch ihre Entstehungsgeschichte gestützt. Die im Streitjahr geltende Fassung des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 S. 1 EStG wurde durch das Steuerreformgesetz 1990 vom 25. Juli 1988 (BGBl. I 1988, 1093) in das Gesetz eingefügt. Die Vorschrift ersetzte den bis dahin geltenden § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG, der „Aufwendungen für die Bewirtung von Personen, die nicht Arbeitnehmer des Steuerpflichtigen sind“ einer vergleichbaren Abzugsbeschränkung unterwarf. Vor dem Inkrafttreten der Neufassung konnten Bewirtungsaufwendungen zweifelsfrei nur insoweit unbegrenzt abgezogen werden, als es um die Bewirtung von Arbeitnehmern des Bewirtenden ging; alle anderen Bewirtungsaufwendungen unterfielen unabhängig von Anlass und Umfang der Bewirtung dem Anwendungsbereich der Abzugsbeschränkung. Durch die Änderung des Gesetzeswortlauts wollte der Gesetzgeber erklärtermaßen zum einen diejenigen Aufwendungen in die Abzugsbeschränkung einbeziehen, die im Zusammenhang mit einer Bewirtung von Geschäftsfreunden auf an der Veranstaltung teilnehmende Arbeitnehmer entfallen (vgl. Begründung des Finanzausschusses, BT-Drucksache 11/2536, S. 46, 76). Zum anderen wollte er mit der Formulierung „aus geschäftlichem Anlass“ klarstellen, dass im Hinblick auf die „reine Arbeitnehmerbewirtung“ keine Änderung gegenüber der bisherigen Rechtslage eintreten sollte (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache 11/2536, S. 76). Schließlich heißt es in der Gesetzesbegründung, dass die Neufassung auch dann eingreife, wenn ein Unternehmen im Rahmen seiner Öffentlichkeitsarbeit „bloße Besucher“ bewirte (vgl. Bericht des Finanzausschusses, BT-Drucksache 11/2536, S. 76). Die seinerzeit vorgenommene Gesetzesänderung zielte mithin ausschließlich auf eine Erweiterung des Anwendungsbereichs der Vorschrift ab. Für die Annahme, dass bei bestimmten Gestaltungen 52

bislang nur eingeschränkt abziehbare Aufwendungen nunmehr unbegrenzt abziehbar sein sollten, bietet die Gesetzesgeschichte keinen Anhaltspunkt. Daher wäre es – und das ist auch für den Streitfall aus Sicht des Senats entscheidend – mit dem Willen des historischen Gesetzgebers nicht vereinbar, den Gesetzeswortlaut in einer Weise auszulegen, die abweichend von der früheren Rechtslage die Möglichkeit des unbeschränkten Abzugs über den Bereich der Arbeitnehmerbewirtung hinaus ausdehnt. Zudem würde ein solches Verständnis die Handhabbarkeit der gesetzlichen Regelung ohne Not beeinträchtigen. Denn dann müsste der Begriff „geschäftlicher Anlass“ in anderer Weise von demjenigen der „betrieblichen Veranlassung“ abgegrenzt werden. Dies könnte sinnvoll nur durch eine wertende Betrachtung der Gesamtumstände der Bewirtung geschehen. Daraus würden zwangsläufig zusätzliche Schwierigkeiten erwachsen, die sich durch die Anknüpfung an den arbeitsrechtlichen Status des Bewirteten vermeiden lassen (vgl. zu diesem Verständnis BFH-Urteil vom 18. September 2007 I R 75/06, BFHE 219, 78, BStBl. II 2008, 116).

Damit ist nach allgemeiner Auffassung ein geschäftlicher Anlass gegeben, wenn eine betrieblich veranlasste Bewirtung keine nur betriebsinterne (Arbeitnehmer-)Bewirtung ist (vgl. auch BFH-Urteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl. II 2012, 194; Spilker in Kirchhof/Söhn/Mellinghoff, EStG, 260. Akt. Juli 2015, § 4 Rn. H 47; Kirchhof/Bode, EStG, 176. Aufl. 2018, § 4 Rn. 202; Nacke in Littmann/Bitz/Pust, EStG, 119. Erg.-Lfg. Dezember 2016, § 4 Rn. 1691). Dem schließt sich der Senat an.

53

Nach Maßgabe dieses Gesetzesverständnisses greifen auch die weiteren Einwände der Klägerin nicht durch. Ihre in den Vordergrund gestellte Argumentation zur betriebsfunktionalen Notwendigkeit des Caterings (bestmögliche Koordination der Arbeiten an dem jeweiligen Drehort, Koordinierung und Flexibilität bei der Umsetzung eines Drehplans unter Berücksichtigung hoher Kosten einerseits und geringer Kosten des Caterings andererseits, notwendige Begleiterscheinung innerhalb des Produktionsprozesses, fehlender Repräsentationscharakter) hält der Senat zwar für nachvollziehbar und überzeugend. Sie vermag aber nur die ohnehin gegebene betriebliche Veranlassung des Caterings zu unterstreichen, ist aber für die Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG unerheblich. Aus dem gleichen Grund spielt es auch keine Rolle, wie im allgemeinen Sprachgebrauch und im wirtschaftlichen Verkehr eine „Bewirtung aus geschäftlichem Anlass“ verstanden wird. Ebenso ist es gleichgültig, ob die Bewirtung dazu dient, „beim Essen“ geschäftliche Dinge zu besprechen, um Geschäftsbeziehungen zu festigen oder anzubahnen. Die Vorschrift ist, wie ihre Entwicklungsgeschichte zeigt, insoweit gerade nicht punktuell einzuschränken. Entgegen dem Vorbringen der Klägerin zum Wortlaut des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG hat der Gesetzgeber mit der Formulierung „aus geschäftlichem Anlass“ zum Ausdruck gebracht, dass die Kosten einer angemessenen Darreichung von Speisen und Getränken nur teilweise abzugsfähig sein sollen.

54

Insbesondere teilt der Senat in diesem Zusammenhang nicht die von der Klägerin aus dem BFH-Urteil vom 21. Januar 2010 (VI R 51/08, BFHE 228, 85, BStBl. II 2010, 700) zur lohnsteuerrechtlichen Beurteilung hergeleitete Sichtweise zur Verdrängung eines geschäftlichen Anlasses durch ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse. In dieser Entscheidung hat der BFH die Annahme steuerpflichtigen Arbeitslohns nach § 19 Abs. 1 S. 1 Nr. 1 EStG abgelehnt, wenn der Arbeitgeber seinen Arbeitnehmern aus ganz überwiegend eigenbetrieblichem Interesse Speisen und Getränke unentgeltlich oder verbilligt zur Verfügung stellt (vgl. auch FG Hamburg vom 17. September 2015 2 K 54/15, EFG 2016, 36 zur unentgeltlichen Mahlzeitengestellung an Mitarbeiter auf einer Offshore-Plattform). Der Senat kann offen lassen, ob er sich diesen Rechtsprechungsgrundsätzen bezogen auf die Verhältnisse im Streitfall für Zwecke der Lohnsteuer anschließen könnte. Zwar könnte in den

55

v.g. Fällen, wie im Streitfall, aber auch bei anderen Bewirtungen, bei denen die Präsenz der Arbeitnehmer am Arbeitsplatz zwingend notwendig ist (z.B. im Bereich der Fürsorge oder der Gefahrenabwehr und -bekämpfung), eine „betriebsfunktionale Zwangslage“ vorliegen. Letztlich steht diese Rechtsprechung aber in keinem Zusammenhang mit der Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG. Ihr lässt sich kein Rechtssatz entnehmen, wonach ein überwiegend eigenbetriebliches Interesse einen ansonsten bestehenden „geschäftlichen Anlass“ allgemein überlagert.

d) Die streitbefangenen Kosten für das Catering fallen auch nicht deshalb aus dem Anwendungsbereich des § 4 Abs. 5 Satz 1 Nr. 2 EStG, weil sie als Gegenstand eines Austauschverhältnisses im Sinne eines Leistungsaustausches keine Bewirtung aus geschäftlichem Anlass darstellen. 56

Wie der BFH (vgl. BFH/NV 2014, 347 m.w.N.) unter Hinweis auf Darstellungen in der einschlägigen Fachliteratur ausgeführt hat, gehören Bewirtungsaufwendungen, die im Leistungsaustausch vergütet werden, nicht zu den von § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG gemeinten Aufwendungen. Exemplarisch verweist der BFH auf die Verpflegung von Seminarteilnehmern, die den Aufwand durch die Bewirtung mittels entsprechend erhöhter Seminargebühren selbst tragen. Eine vergleichbare Gegenleistung fehlt im Streitfall. 57

Die bewirteten Personen haben keine Gegenleistung für das Catering erbracht, sondern nur die vertraglich geschuldete Mitwirkung an der jeweiligen Produktion. Dass das Catering Gegenstand eines Leistungsaustausches in dem Sinne gewesen wäre, aufgrund dessen die bewirteten Personen die Teilnahme an dem Catering hätten beanspruchen können oder konkrete Gegenleistungen für das Catering erbracht hätten, hat selbst die Klägerin nicht behauptet. Auch aus den vorgelegten Akten ergeben sich keinerlei Anhaltspunkte in dieser Richtung. Es liegt daher nur eine Bewirtung – anlässlich – eines auf andere Vertragsgegenstände gerichteten Leistungsaustausches vor. Dies entspricht auch dem Vorbringen der Klägerin, die stets betont hat, dass das Catering, wie bereits dargestellt, in ihrem überwiegend eigenbetrieblichen Interesse erfolgt sei, um die Kosten gering zu halten und Zusatzkosten zu vermeiden. 58

Die bewirteten Personen hatten auch keine aus dem Vertragsverhältnis zwischen der Klägerin und den jeweiligen Auftraggebern, ggf. im Rahmen eines Vertrags zu Gunsten Dritter im Sinne des § 328 Abs. 1 des Bürgerlichen Gesetzbuches, abzuleitenden Ansprüche auf die Gewährung unentgeltlicher Verpflegung. Unstreitig sind die Kosten für das Catering gegenüber den Auftraggebern als Kalkulationsgröße im Produktionsvertrag angegeben worden. Gegenstand des Leistungsaustausches waren daher nur die Entgelte der Auftraggeber und die durch die Klägerin gefertigten Produktionen. 59

Sonstige Anhaltspunkte dafür, dass durch die Produktionsverträge zugunsten der verschiedenen Nutznießer, also den Arbeitnehmern der Klägerin, den selbständigen Mitwirkenden und den Arbeitnehmern der Auftraggeber, ein Anspruch auf Gewährung des Catering begründet werden sollte, bestehen nicht. Es sind keine Gründe ersichtlich, warum die jeweiligen Auftraggeber allen an der Produktion beteiligten Personen Verpflegungsansprüche einräumen sollten. 60

Letztlich bestand auch kein Austauschverhältnis mit den jeweiligen Auftraggebern der Klägerin, das eine Anwendung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 EStG ausschließen könnte. Die Vertragspartner der Klägerin haben die erfolgreiche Herstellung der jeweils vereinbarten Produktion vergütet. Über die konkreten Schritte und Maßnahmen zur kostengünstigen Produktion hat die Klägerin nach Maßgabe eigener Vorstellungen entschieden. Dass nicht 61

das Catering vergütet worden ist, ergibt sich auch aus dem eigenen Vorbringen der Klägerin, wonach die tatsächlichen Kosten im Einzelfall geringer waren als die kalkulierten Kosten (vgl. Bl. 120 GA). Auf die Frage, ob ansonsten eine mittelbare Bewirtung durch die Auftraggeber vorläge (vgl. BFH in BFH/NV 2014, 347), kommt es daher nicht an.

e) Die Klägerin kann sich nicht auf die (Rück-)Ausnahme des § 4 Abs. 5 S. 2 EStG berufen. Diese Ausnahme greift nur bei Bewirtungen ein, die unmittelbar Gegenstand der erwerbsbezogenen bewirtenden Tätigkeit sind (vgl. BFH-Urteil vom 7. September 2011 I R 12/11, BFHE 235, 225, BStBl. II 2012, 194). An einer solchen – in Gewinnabsicht ausgeübten – Bewirtung fehlt es; die Klägerin unterhielt keinen gastronomischen Betrieb. Vielmehr diene die unentgeltliche Bewirtung nur indirekt der Förderung ihrer mit Gewinnabsicht ausgeübten Tätigkeit zur Produktion von Fernsehsendungen. Die Klägerin hat zudem keine anderen Leistungen an die an den Drehorten tätigen Mitarbeiter erbracht. 62

f) Die Höhe der von der Klägerin getragenen Catering-Aufwendungen ist zwischen den Beteiligten unstreitig, so dass der Senat von weiteren Ausführungen absieht. 63

Es kann in diesem Zusammenhang weiterhin offen bleiben, ob mit Blick auf das vom Senat geteilte Gesetzesverständnis der höchstrichterlichen Rechtsprechung zur Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG auch die bisher zum uneingeschränkten Abzug zugelassenen Aufwendungen für die Bewirtung der eigenen Arbeitnehmer in den Anwendungsbereich der Bewirtungsaufwendungen aus geschäftlichen Anlass einzubeziehen sind. Damit ginge eine Verböserung einher, die im finanzgerichtlichen Verfahren unzulässig ist (vgl. zum sog. „Verböserungsverbot“ z.B. BFH-Beschluss vom 10. März 2016 X B 198/15, BFH/NV 2016, 1042; BFH-Beschluss vom 8. Mai 2018 VIII B 124/17, BFH/NV 2018, 822; Gräber/Ratschow, FGO, 8. Aufl. 2015, § 96 Rn. 51 m.w.N.) 64

g) Schließlich kommt es im Streitfall nicht darauf an, ob die besonderen Aufzeichnungspflichten des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 1 S. 2 EStG einerseits und § 4 Abs. 7 EStG andererseits erfüllt sind. 65

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO. 66

4. Gründe für eine Revisionszulassung liegen nicht vor. Der Senat weicht insbesondere nicht von der Auslegung des § 4 Abs. 5 S. 1 Nr. 2 S. 1 EStG durch die höchstrichterliche Rechtsprechung ab, die von der ganz herrschenden Meinung in der Literatur geteilt wird. 67