



BFG

BUNDESFINANZGERICHT

REPUBLIK ÖSTERREICH

GZ. RV/6100050/2015

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter

A

in der Beschwerdesache

BF,

vertreten durch

StB,

gegen

FA

vertreten durch

AB

wegen

behaupteter Rechtswidrigkeit der Bescheide vom 11.06.2014, Haftung für Lohnsteuer 2012, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag 2012

nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung am 26.03.2019 zu Recht erkannt:

1. Die Beschwerden werden gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
2. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Bei der BF fand im Jahr 2014 eine GPLA-Prüfung über die Jahre 2009-2012 statt. Dabei vertrat der Prüfer neben anderen, im gegenständlichen Verfahren nicht strittigen Feststellungen die Auffassung, dass eine Studienreise des GF der BF und seiner Gattin nach T im Oktober 2012 mit Kosten von jeweils € 3.222,00 einem geldwerten Vorteil aus dem Dienstverhältnis darstelle, da die privaten Interessen überwogen hätten.

In weiterer Folge erließ das FA - soweit es für das gegenständliche Verfahren von Bedeutung ist - am 11.06.2014 Haftungsbescheide für Lohnsteuer 2012 sowie Abgabenbescheide betreffend Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag für 2012.

Am 19.08.2014 erließ das FA eine ergänzende Bescheidbegründung zu den oben angeführten Bescheiden und führte dabei im Wesentlichen aus, dass eine betriebliche Veranlassung bei Teilnahme an einer Studienreise bzw. Fortbildungsreise nur dann vorliege, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich betrieblich veranlasst sei. Nach Darstellung der Kriterien für die nahezu ausschließliche betriebliche Veranlassung führte das FA an, dass ein Nachweis der beruflich/privat verbrachten Zeiten auf dieser Reise anhand des Reiseprogrammes nachzuweisen gewesen wäre, was nicht erfolgt sei. Eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten genüge dazu nicht.

Für einen Arbeitnehmer lägen Einnahmen im Sinn des § 15 Abs. 1 EStG 1988 auch vor, wenn ihm geldwerte Vorteile wie z.B. sonstige Sachbezüge zufließen würden. Da aufgrund der vorgelegten Unterlagen der erforderliche nahezu ausschließliche betriebliche Zweck der Reise nicht erkennbar sei, stelle die Reise des GF und seiner Gattin nach T im Oktober 2012 aufgrund der vielen touristischen Elemente der Reise einen geldwerten Vorteil für die beiden Dienstnehmer dar, da nicht nachgewiesen werden habe können, dass die Reise im nahezu ausschließlichen betrieblichen Interesse der BF unternommen worden sei. Die Höhe des Vorteils ergebe sich aus den um die von den Dienstnehmern selbst übernommenen Anteile der Reisekosten gekürzten, von der BF bezahlten Reisekosten.

Dagegen erhob die BF durch ihre ausgewiesene Vertreterin fristgerecht Beschwerde und führte dabei unter Verweis auf Renner RdW 11/2005 und die dort besprochene Judikatur des BFH an, dass eine vom Arbeitnehmer durchgeführte und vom Arbeitgeber finanzierte Reise, die sowohl im betrieblichen Interesse liege als auch ein touristisches Programm enthalte in steuerpflichtigen Arbeitslohn und betriebliches Eigeninteresse aufgeteilt werden könne, wenn die Zuwendungen gemischt veranlasst wären.

Entstünden die vom Arbeitgeber finanzierten Vorteile als Begleiterscheinung aus betriebsfunktionalen Zielsetzungen, seien die Vorteile im eigenen betrieblichen Interesse gewährt worden und es handle sich nicht um steuerpflichtigen Arbeitslohn des Arbeitnehmers. Dies treffe auf die gegenständliche Studienreise zu, da die Reise durch Dritte organisiert worden sei, ein homogener Teilnehmerkreis gegeben gewesen sei, die Programmpunkte dazu gedient hätten neue Ideen für das eigene Unternehmen zu finden und den Horizont im Hinblick auf Umsetzungsmöglichkeiten und das eigene

Hotelmanagement zu erweitern. Zudem sei die Reisetätigkeit während der Dienstzeit erfolgt und es sei eine Genehmigung durch die Gesellschafter des Unternehmens (zu 97,5 % eine Privatstiftung, zu 2,5% der GF) erfolgt.

Mit Beschwerdeverentscheidung vom 18.12.2014 wies das FA die Beschwerde als unbegründet ab und führte dabei ergänzend zu den Feststellungen in der ergänzenden Bescheidebegründung des Erstbescheides an, dass die BF weder im Prüfungsverfahren noch im bisherigen Beschwerdeverfahren die betrieblich/beruflich veranlassten Reiseabschnitte klar und einwandfrei von den privat veranlassten Reiseabschnitten getrennt habe. Es seien keine Aufzeichnungen vorgelegt worden, mit denen anhand des Reiseprogrammes nachgewiesen werden habe können welche Tagesstunden beruflichen bzw. privaten Zwecken gedient hätten. Das vorliegende Reiseprogramm zeige eindeutig, dass aufgrund zahlreicher touristischen Elemente der Reise nicht nachgewiesen werden habe können dass die Dienstnehmer die Reise im nahezu ausschließlich betrieblichen Interesse der BF unternommen hätten.

Darauf beantragte die BF durch ihre ausgewiesene steuerliche Vertreterin fristgerecht die Vorlage der Beschwerde zur Entscheidung durch das BFG.

Mit Beschluss des Geschäftsverteilungsausschusses vom 27.10.2017 wurde dieser Beschwerdefall gemäß § 9 Abs. 9 BFGG der nunmehr zuständigen Gerichtsabteilung zur Entscheidung zugewiesen.

In der am 26.03.2019 durchgeführten mündlichen Verhandlung führte der GF der BF über Nachfrage durch den Richter aus, dass er ca. 120 auf dieser Reise gemachte Fotos vorlegen könne, schriftliche Unterlagen im Sinne von Präsentationen habe es aber auf dieser Reise nicht gegeben. Es lägen jedoch schriftliche Notizen von ihm dazu vor, die er nicht mit habe. Die Erfahrungen aus dieser Reise seien in spätere Umbaumaßnahmen eingeflossen und hätten vermieden, kostspielige Fehler beim Umbau zu machen.

In weiterer Folge wurden die einzelnen Programmpunkte der Reise vom GF der BF einzeln beschrieben.

Das BFG hat dazu erwogen:

Gemäß § 9 Abs. 9 BFGG kann der Geschäftsverteilungsausschuss einer Einzelrichterin oder einem Einzelrichter oder Senat eine ihr oder ihm zufallende Rechtssache durch Verfügung abnehmen, wenn die Einzelrichterin oder der Einzelrichter oder Senat verhindert oder wegen des Umfangs ihrer oder seiner Aufgaben an deren Erledigung innerhalb einer angemessenen Frist gehindert ist. Auf Grund des im Verfahrensgang dargestellten Beschlusses des Geschäftsverteilungsausschusses ist sohin die nun zur Entscheidung des gegenständlichen Beschwerdeverfahrens berufene Gerichtsabteilung zuständig.

Das BFG legt den folgenden Sachverhalt seiner Entscheidung zu Grunde:

Die BF ist eine Gesellschaft mbH, deren Anteile zu 97,5 % im Eigentum einer Privatstiftung stehen. 2,5 % der Anteile stehen im Eigentum des GF der BF. Der GF der BF ist auch einer der Stifter dieser Privatstiftung. Dies ergibt sich aus den Firmenbuchauszügen der BF und den im Firmenbuch erliegenden öffentlichen Urkunden der Privatstiftung.

Im Jahr 2012 organisierte die X für ihre Mitglieder von 03.10.2012 bis zum 09.10.2012 eine Studienreise nach D/T. Der GF der BF sowie seine im Betrieb beschäftigte Gattin nahmen an dieser Studienreise teil. Die Kosten für diese Reise, die das von der X mit der Durchführung beauftragte Reisebüro der BF in Rechnung stellte, betrugen € 10.496,00. Der GF der BF und seine Gattin bezahlten dabei den Aufpreis für die Flüge in der Business Class dabei jeweils selbst, sodass für die BF ein Betrag von € 6.444,00 zur Bezahlung verblieb. Dies ergibt sich aus den Akten der GPLA Prüfung.

Der detaillierte Ablauf der Reise kann nach dem im Beschwerdeverfahren vorgelegten Reiseprogramm und den Ausführungen des GF der BF in der mündlichen Verhandlung folgendermaßen rekonstruiert werden (einzelne Zeitanteile teilweise geschätzt):

Mittwoch 03.10.2012: Abflug in Wien um 19:50 Uhr;

Donnerstag 04.10.2012:

Ankunft in D um 12:15 Uhr; geschätzte Dauer für Übernahme Gepäck, Sammlung der Gruppe im Bus 45 Minuten; 25 Minuten Fahrt vom Flughafen in die Stadt.

Die kleine Stadtrundfahrt in D bestand im Wesentlichen darin, dass auf dem Weg zum ersten Ziel Teile der Stadt erläutert wurden.

Besuch des Hotel Z mit Hotelführung, Küchenführung und Arbeitsessen, bei dem der Hotelmanager und der Restaurantleiter sowie teilweise auch der Küchenchef für Fragen zur Verfügung standen.

15:30 Uhr Gondelfahrt auf den Berg mit Willkommensempfang; dabei erfolgte die Gondelfahrt mit einer von einem chinesischen Unternehmen hergestellten „Panorama Gondel“, die sich um 360° drehte.

Weiterfahrt zum CG Hotel mit Willkommensgetränk (zwei Übernachtungen):

Anschließend ca. 20 Minuten dauernde „Sunset Cruise“ an Bord einer Yacht in der Bucht, bei der man die Lokaltäten vom Meer aus sehen konnte;

Abendessen (Seafood Dinner) und Kamingespräch mit dem Hotelmanagement. Dies umfasste auch ein Gespräch mit dem (österreichischen) Gründer der T XY - Hotelgruppe, der für Fragen zur Hotelentwicklung zur Verfügung stand. Der Tag endete um 11:00 Uhr abends beim Einchecken im Hotel.

Freitag 05.10.2012:

8:00 Uhr Abfahrt zum Ort; 10:00 Uhr Ankunft am Ort und Cocktail; dabei wurden auch die Hintergründe eines fehlgeschlagenen Hotelprojekts der XY - Hotelgruppe erläutert,

11:30 Uhr Fahrt zur Tier Kolonie;

12:30 Uhr Weiterfahrt zum Lunch ins Restaurant H; (geschätzte Ankunft um ca. 13:00 Uhr, Dauer bis ca. 14:30) danach (geschätzt Fahrdauer bis zu 1 Stunde lt. Google maps = Ankunft 15:30 Uhr)

15:30 Uhr Besuch des Weingutes G mit einer Weinverkostung speziell mit T Sorten. Es bestand die Möglichkeit mit einem der weltbesten Sommeliers die zukünftigen Trends im Weinkonsum zu diskutieren;

17:30 Uhr Rückkehr zum Hotel; Abendessen in D in einem Restaurant, in dem Küchenkonzepte in Bezug auf Essen, Weine, Präsentation und Servicepersonal präsentiert wurden.

Samstag 06.10.2012:

8:00 Uhr Check out im Hotel und Besuch zweier Hotels in D mit Gesprächen mit dem Hotelmanagement; dabei handelte es sich um ein ganz modernes Hotel, das für die Fußball WM gebaut worden war, bei dem 1/3 der Zimmer in die Lobby geschaut haben.

Das zweite Hotel war ein klassisches Grand Hotel, das im imperialen Stil geführt wird und trotz der Tradition zu den bestgehendsten Häusern in T zählt und trotz aller Renovierungen noch den alten Stil sehr luxuriös darstellt.

12:00 Uhr Abfahrt Richtung Winelands; Besichtigung des Weingutes F in S um 13:00 Uhr und Mittagessen am Weingut; Thema war dort die Zubereitung von Fisch und Muscheln auf besondere Art. Das dortige Restaurant ist sehr bekannt. All dies wurde mit den entsprechenden Weinen aus dem Weingut unterlegt. Das Restaurant war für die Reisegruppe geschlossen worden um uns das gesamte Angebot des Hauses präsentieren zu können. Es bestand die Möglichkeit Sous - vide Küchen (Fischzubereitung in Niedertemperatur im Vakuum) zu besichtigen, die es damals in Österreich noch nicht gab. Das Essen hat dort auf Grund der Gespräche mit den Mitarbeitern des Restaurants und dem Küchenchef bis ca. 16.00 Uhr gedauert,

Danach Check in im Hotel; Es handelte sich um ein komplett neues Hotel, dass erst einige Wochen geöffnet hatte (Golfresort, Freizeitareal) wobei die Reisegruppe die Hotelphilosophie mit dem Hotelmanagement besprach.

16:00 Uhr Besuch des Weingutes DE;

19:30 Uhr Abendessen auf dem Weingut. Das für 19.30 Uhr geplante Abendessen hat erst gegen 21.00 Uhr begonnen. Das Weingut präsentierte T Weine zur Verkostung. Im Restaurant war neben dem Abendessen das Thema der Ausstattung mit Kunstwerken, Bildern sowie Plastiken und moderner Architektur ein Thema. Nach der Erinnerung des GF der BF hatte sich dann noch ein Gespräch mit dem Küchenchef ergeben.

Sonntag 07.10.2012:

10:00 Uhr Spaziergang durch S; durch die „Tourismusmeile“ mit kleinen Vinotheken die in der Gruppe besichtigt wurden.

12:30 Weiterfahrt zum Lunch in W, im modernsten Restaurant T mit Schauküche, in dem die Gruppe auch exklusiv war. Die Teilnehmer konnten bei der Zubereitung der Gerichte zuschauen, nachfragen und die entsprechende Weinbegleitung bekommen. Die Gespräche dort mit Kollegen und Mitarbeitern dieses Restaurants dauerten lange, sodass die für den Nachmittag vorgesehene Besichtigung ausfiel und nach einem kurzen Zwischenaufenthalt im Hotel direkt zu einem weiteren Restaurant fuhren, dessen französische Küche uns präsentiert wurde.

ca. 18:30 Abschiedsessen auf einem Weingut

Montag 08.10.2012:

Tagessafari mit Abfahrt um 8:00 Uhr, Ankunft 10:00 Uhr in der Gruppe in einen Safaripark. Dort wurde von einem deutschstämmigen Manager die geleistete Aufbauarbeit geschildert und mit ihm wurde eine kleine Besichtigung vorgenommen. Dort gab es auch Mittagessen; Von dort ab 14:30 Uhr direkt zum Flughafen.;

17:05 Abflug D

Dienstag 09.10.2012:

08:30 Uhr Ankunft Wien

In der Zeit dieser Reise war der Betrieb der BF geschlossen, es handelte sich jedoch für ein Hotel in einem Wintersportgebiet um eine sehr wichtige Buchungszeit.

Die Privaturlaube finden immer im Frühsommer nach der Wintersaison statt. Der Herbst dient auch wiederum zur Mitarbeitersuche für die Wintersaison.

Der gegenständliche Sachverhalt ist von den Parteien des Verfahren nicht bestritten, strittig ist dessen steuerrechtliche Einordnung.

In rechtlicher Hinsicht ist zum gegenständlichen Verfahren Folgendes auszuführen:

Gemäß § 25 Abs. 1 lit. a EStG 1988 sind Bezüge und Vorteile aus einem bestehenden oder früheren Dienstverhältnis Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit (Arbeitslohn). ...

Gemäß § 41 Abs. 1 FLAG sind Den Dienstgeberbeitrag haben alle Dienstgeber zu leisten, die im Bundesgebiet Dienstnehmer beschäftigen; ...

Gemäß § 41 Abs. 3 FLAG ist der Beitrag des Dienstgebers von der Summe der Arbeitslöhne zu berechnen, die jeweils in einem Kalendermonat an die im Abs. 1 genannten Dienstnehmer gewährt worden sind, gleichgültig, ob die Arbeitslöhne beim Empfänger der Einkommensteuer unterliegen oder nicht (Beitragsgrundlage). Arbeitslöhne sind Bezüge gemäß § 25 Abs. 1 Z 1 lit. a und b des Einkommensteuergesetzes 1988 ...

Gemäß § 122 Abs. 8 WKG können die Landeskammern zur Bedeckung ihrer Aufwendungen festlegen, dass die Kammermitglieder eine weitere Umlage zu entrichten haben. Diese ist beim einzelnen Kammermitglied von der Summe der in seiner Unternehmung (seinen Unternehmungen) nach § 2 anfallenden Arbeitslöhne zu berechnen, wobei als Bemessungsgrundlage die Beitragsgrundlage nach § 41

Familienlastenausgleichsgesetz 1967, BGBl. Nr. 376/1967, gilt (Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag). ...

Nach § 15 Abs. 1 erster Satz EStG 1988 liegen Einnahmen vor, wenn dem Steuerpflichtigen Geld oder geldwerte Vorteile im Rahmen der Einkunftsarten des § 2 Abs. 3 Z 4 ... EStG zufließen. Geldwerte Vorteile, wie zB die Überlassung von Kraftfahrzeugen zur Privatnutzung und sonstige Sachbezüge) sind gemäß § 15 Abs. 2 EStG 1988 (idF vor dem Steuerreformgesetz 2015/2016, BGBl. I Nr. 118/2015) mit den üblichen Mittelpreisen des Verbrauchsortes anzusetzen. Der übliche Mittelpreis des Verbrauchsortes ist der Betrag, den der Steuerpflichtige hätte aufwenden müssen, um sich die geldwerten Vorteile am Verbrauchsort im freien Wirtschaftsverkehr zu beschaffen (vgl. VwGH 26.7.2017, Ra 2016/13/0043, mwN).

Sobald neben den ausbezahlten Arbeitslöhnen weitere Vorteile aus dem Dienstverhältnis gewährt werden, unterliegen diese nach Maßgabe der Bestimmungen des EStG der Lohnsteuer, dem Dienstgeberbeitrag und dem Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag.

Nach § 26 Z. 4 EStG 1988 gehören zu den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit nicht Beträge, die aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütungen (Fahrtkostenvergütungen, Kilometergelder) und als Tagesgelder und Nächtigungsgelder gezahlt werden. Eine Dienstreise liegt vor, wenn ein Arbeitnehmer über Auftrag des Arbeitgebers seinen Dienstort (Büro, Betriebsstätte, Werksgelände, Lager usw.) zur Durchführung von Dienstverrichtungen verlässt oder so weit weg von seinem ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) arbeitet, dass ihm eine tägliche Rückkehr an seinen ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) nicht zugemutet werden kann. ...

Als Kilometergelder sind höchstens die den Bundesbediensteten zustehenden Sätze zu berücksichtigen. Fahrtkostenvergütungen (Kilometergelder) sind auch Kosten, die vom Arbeitgeber höchstens für eine Fahrt pro Woche zum ständigen Wohnort (Familienwohnsitz) für arbeitsfreie Tage gezahlt werden, wenn eine tägliche Rückkehr nicht zugemutet werden kann und für die arbeitsfreien Tage kein steuerfreies Tagesgeld gezahlt wird. ...

Das Tagesgeld für Auslandsdienstreisen darf bis zum täglichen Höchstsatz der Auslandsreisesätze der Bundesbediensteten betragen. Dauert eine Dienstreise länger als drei Stunden, so kann für jede angefangene Stunde ein Zwölftel gerechnet werden. Das volle Tagesgeld steht für 24 Stunden zu. Erfolgt eine Abrechnung des Tagesgeldes nach Kalendertagen, steht das Tagesgeld für den Kalendertag zu.

Wenn bei einer Auslandsdienstreise keine höheren Kosten für Nächtigung einschließlich der Kosten des Frühstücks nachgewiesen werden, kann das den Bundesbediensteten zustehende Nächtigungsgeld der Höchststufe berücksichtigt werden.

Zahlt der Arbeitgeber höhere Beträge, so sind die die genannten Grenzen übersteigenden Beträge steuerpflichtiger Arbeitslohn.

§ 26 zählt taxativ „Leistungen des Arbeitgebers“ auf, „die nicht unter die Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit fallen.“ Durch diese Formulierung ist klargestellt, dass es sich hierbei um nicht steuerbare Einkünfte handelt. Dabei sind Leistungen, die im ausschließlichen oder im wesentlich überwiegenden Interesse des Arbeitgebers liegen ebenso umfasst wie Leistungen, die ohne Anführung in § 26 steuerbar wären, zB Reisevergütungen der Arbeitnehmer. (Jakom /Lenneis EstG 2013 § 26 Rz 1)

Auch wenn der Dienstreisebegriff des § 26 EStG 1988 nicht ident mit dem Reisebegriff des § 4 Abs. 5 bzw. des § 16 Abs. 1 Z. 9 EStG 1988 ist (zu den Unterschieden zB Jakom /Lenneis EstG 2013 § 26 Rz 8) so ist doch die betriebliche Bedingtheit nicht nur für eine Reise im Sinn des §§ 4 Abs. 5 EStG 88 sondern auch für eine Dienstreise im Sinne des § 26 Z. 4 EStG 1988 Grundvoraussetzung. Nach der Judikatur muss sich der Steuerpflichtige zwecks Verrichtung beruflicher/betrieblicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernen, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (VwGH 21.11.91, 90/13/0101), ((Jakom /Lenneis EstG 2013 § 4 Rz 361, § 16 Rz 43).

Bei sogenannten Studienreisen, wie sie im gegenständlichen Fall nach Sicht der Parteien und nach Sicht des BFG vorliegen stellen nach ständiger Rechtsprechung (zB VwGH 19.10.06, 2005/14/0117 ; 24.9.08, 2008/15/0032 , jeweils mwN) Aufwendungen für eine Studienreise grundsätzlich nur dann nicht Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a, bzw. bei Bezahlung durch den Arbeitgeber Betriebsausgaben für ihn und Sachbezüge für den Arbeitnehmer sondern nicht steuerbare Einkünfte für den Arbeitnehmer dar, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem StPfl die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierter Teilnehmer entbehren. Der Umstand, dass bei einer ausschließlich auf die Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe abgestellten Reise tatsächlich auch eine nicht dieser Berufsgruppe angehörende Person teilnimmt, spricht aber für sich allein nicht gegen die berufliche Veranlassung der Reise (VwGH 31.3.03, 2000/14/0102).
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jene einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hiebei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca acht Stunden täglich abzustellen. Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer

steuerlichen Berücksichtigung. An Samstagen und Sonntagen können daher auch private Programmpunkte absolviert, zB touristische Sehenswürdigkeiten besichtigt werden (VwGH 31.3.03, 2000/14/0102). Maßgebend für die steuerliche Beurteilung ist die Gestaltung des Aufenthaltes ohne Berücksichtigung der Reisebewegungen (VwGH 10.5.94, 93/14/0104).

Liegt ein sog „Mischprogramm“ vor, das also neben beruflich veranlassten Programmpunkten auch den Besuch der üblichen Sehenswürdigkeiten beinhaltet, ist allenfalls die Teilnahmegebühr am Kongress abzugsfähig. Die Reisekosten einschließlich der Verpflegungsmehr- und Nächtigungskosten auch für die Tage, an denen der Kongress stattfindet bzw die für ausschließlich beruflich veranlasste Programmpunkte genutzt werden, können entgegen der bisherigen Judikatur des VwGH berücksichtigt werden (s VwGH 8.5.03, 99/ 15/0002). Der VwGH hat aufgrund einer Amtsbeschwerde seine Rechtsprechung geändert (VwGH 27.1.11, 2010/15/0197); er hat zunächst unter Bedachtnahme auf die abweichende österreichische Rechtslage die deutsche Judikatur analysiert (Beschluss GrS des BFH 21.9.09, GrS 1/06), sodann bestätigt, dass Wirtschaftsgüter des Haushaltes und der Lebensführung idR nicht zu BA oder WK führen, und hat schließlich zu den Kosten einer betrieblich/ beruflich und private Elemente umfassenden Reise folgende Aussagen getroffen:

(1) Für den Fall einer „untrennbaren Gemengelage“ von privaten und mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen führen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu BA bzw WK; (2) für den Fall, dass sich hingegen betrieblich/beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten trennen lassen, steht dem Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft iSd § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 hinsichtlich der betrieblich /beruflich veranlassten Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster (getrennter) Reiseabschnitte nicht entgegen; (3) im Allgemeinen können pro Aufenthaltstag die Tages- und Nächtigungssätze nur dann anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließlich betriebliche /berufliche Veranlassung vorliegt; (4) für die Tage der Hin- und Rückfahrt iRe gemischt veranlassten Reise stehen Tages- und Nächtigungssätze im Allgemeinen nicht zu; (5) die Kosten der Hin- und Rückfahrt zum und vom Reiseziel sind als einwandfrei nachvollziehbar aufteilbar. Das Aufteilungsverhältnis ergibt sich dabei idR aus dem Verhältnis der ausschließlich betrieblich/beruflich veranlassten Aufenthaltstage zu den übrigen Aufenthaltstagen. Bei Ausmessung des Aufteilungsschlüssels können die Tage der Hin- und Rückfahrt als neutrale Zeiträume behandelt werden, wenn „diese Tage durch die Fahrt als solche geprägt sind“. Ebenso können nachgewiesene tatsächliche Kosten von im Zuge der Hin- und Rückfahrt angefallenen Nächtigungen, aber auch Kosten für ein Einreisevisum etc aufgeteilt werden; (6) der VwGH behält seine ständige Rechtsprechung bei, wonach eine Aufteilung unterbleibt, wenn entweder der private oder der betrieblich /beruflich Aspekt von bloß untergeordneter Bedeutung ist; (7) kann insbesondere ein fremdbestimmtes betriebliches /berufliches Ereignis unzweifelhaft als das auslösende Ereignis einer Reise gewertet werden, so steht es dem

uneingeschränkter Abzug der Fahrtkosten nicht entgegen, wenn anlässlich einer solchen Reise auch private Unternehmungen stattfinden (s hierzu VwGH 27.1.11, 2010/ 15/0043). S im Detail Zorn ÖStZ 11/215 und LStR 295 ff.

Auch die *Unüblichkeit des gewählten Veranstaltungsortes* in Bezug auf den Teilnehmerkreis und/oder das Programm ist Indiz für eine private Veranlassung, zB Ärztefortbildung in Wintersportort (VwGH 29.1.02, 96/14/0030); Ärztekongress auf einem Kreuzfahrtschiff (*Wiesner ua* § 4 Rz 82 „Studien- und Fortbildungsreisen“). Ist das Programm dadurch gekennzeichnet, dass tägl die Zeit von 9 Uhr 30 bis 15 Uhr 30 als vortragsfreier Zeitraum für die Teilnahme an im Programm vorgesehenen „Ärztеспортstunden“ zur Verfügung stand, wobei die Ärztеспортstunden von professionellen Ausbildnern begleiteter Skisport unter Durchführung von dynamischen Übungen darstellten, kann auch die Durchführung derartiger Begleitübungen den Ärztеспортstunden aber nicht den Charakter einer wesentlichen Mitveranlassung durch private Freizeitgestaltungsinteressen nehmen (VwGH 28.2.12, 2009/15/0183 mwN). Eine Begleitung des StPfl durch Familienangehörige stellt – zumindest bei lehrgangsmäßig organisierten Studienreisen – ein Indiz für Privatreisen dar (VwGH 3.2.93, 91/13/0001). (Jakom /Lenneis EStG 2013, § 4 Tz 330)

Legt man die oben angeführten Kriterien und die zitierte Judikatur des VwGH auf den gegenständlichen Sachverhalt um, so handelt es sich zweifelsohne um eine Reise, die von einer Einkaufsgenossenschaft für die Gastronomie geplant und ihren Mitgliedern angeboten wurde. Eine "lehrgangsmäßige Organisation" ist aber nicht zu erkennen, da neben einer sehr allgemein gehaltenen Reisebeschreibung keinerlei schriftliche Unterlagen für die einzelnen Programmpunkte vorliegen, die Themen erkennen lassen, die eine (halbwegs) konkrete Umsetzung in einem Wintersport Tourismusbetrieb in Österreich gestatten würden. Die Ausführungen des GF der BF, wonach es sich um Unterlagen handle, die nicht aus der Hand gegeben würden, kann das BFG bei den von ihm in der mündlichen Verhandlung geschilderten Programminhalten beim besten Willen nicht erkennen. Betrachtet man die Aussagen, so war bei allen Besichtigungen nicht von Betriebsgeheimnissen die Rede. Vielmehr handelte es sich - ohne den unten dargestellten Zeitfaktor zu berücksichtigen - vielfach um Fachgespräche im Zuge von Arbeitssessen, verbunden mit einer kurzen Präsentation des Hotels, des Restaurants oder des Weingutes.

Versucht man die Programmpunkte verteilt auf die einzelnen Tage des Aufenthaltes in T in beruflich bedingte und allgemein interessierende aufzuteilen, so ergibt sich folgende Beurteilung dieser Studienreise:

Am Donnerstag 04.10.2012 liegen fast ausschließlich Programmpunkte vor, die eine berufliche Bedingtheit des Aufenthaltes an diesem Tag von vorneherein ausschließen. Selbst wenn man dem GF der BF folgt, wonach die Stadtrundfahrt in D nur den Weg vom Flughafen zum ersten Hotel umfasste, bleiben auch bei den übrigen Tagespunkten kaum ausschließlich berufliche Aspekte über.

Dies betrifft schon die von GF der BF ausgeführte Hotelführung im Hotel Z. Betrachtet man die zur Verfügung stehende Zeit für das „Arbeitsessen“ und die anschließende Hotelführung, und Küchenführung so steht dafür insgesamt ein Zeitraum von ca. 2 Stunden zur Verfügung, bis die Gondelfahrt auf den Berg begann. Aus Sicht des BFG ist in diesem Fall eindeutig, dass bei diesem Tagespunkt Nahrungsaufnahme im Vordergrund stand, mag auch daneben über berufliche Aspekte gesprochen worden sein. Zeit für eine tatsächliche inhaltliche Befassung mit diesem Hotel bestand in dieser Zeit sicher nicht, wofür auch an dieser Stelle die fehlenden Präsentationsunterlagen sprechen.

Es ist wie oben dargestellt bei diesem und auch bei den in den folgenden Fällen dargestellten Führungen und Besprechungen nicht glaubwürdig, dass es deswegen keine über das Reiseprogramm hinausgehenden Unterlagen über die Programmpunkte gibt, weil derartige „Unterlagen nicht aus der Hand gegeben würden“. Hier ging es nicht um Betriebsgeheimnisse sondern um allgemeine Präsentationen die - ein vernünftiges Zeitbudget für einen Vortrag vorausgesetzt - jede seriöse Präsentation enthält.

Die berufliche Bedeutung des Willkommensempfanges auf dem Berg erschließt sich dem BFG ebenso wenig wie die sogenannte „Sunset Cruise“ in der Bucht. Es ist nicht nachvollziehbar, inwiefern die von einem chinesischen Hersteller produzierte 360° Panoramagondel für Hotelbetreiber beruflich von Bedeutung sein soll das vom GF der BF angeführte Interesse als „Touristiker der mit Schiliften zu tun hat“ ist ohne weiteres glaubhaft, unterscheidet sich aber nicht von dem eines sonstigen touristischen Gastes. Der GF der BF hat nach dem Verständnis des BFG nicht die Möglichkeit die Liftgesellschaft in seinem Schigebiet zum Umstieg von einem österreichischen Seilbahnhersteller zu einem chinesischen Seilbahnhersteller zu veranlassen.

Eine 20-minütige Besichtigung der Lokale in D vom Wasser aus hat wohl keinen Bezug zu einem Wintersportgebiet. Auch hier steht ein für jeden Touristen interessanter Aspekt im Vordergrund.

Die weitere im Programm angeführte Aktivität dieses Tages war ein Kamingespräche mit dem Hotelmanagement des Hotels, in dem das Abendessen eingenommen wurde, bzw. mit dem Gründer einer Hotelgruppe zur Hotelentwicklung.

Eine (nahezu) ausschließlich berufliche Bedingtheit dieses Programmpunktes kann das BFG ebenso wenig erkennen, wie den im Reiseprogramm als beruflichen Aspekt beschriebenen zweitägigen Aufenthalt in diesem Hotel in D („neue Ideen für den eigenen Betrieb sammeln“). Abgesehen davon, dass es sich dabei nur um sehr kurze Zeiten gehandelt hat, ist auch dieser Kontakt mit dem Hotelmanagement im Zusammenhang mit dem Dinner zu sehen und nicht als eigenständiger Vortrag. Die Behauptung, dass ein Hotelaufenthalt an sich und ohne jede weitere zB lehrgangsmäßige Erklärung des Konzepts neue Ideen für den eigenen Betrieb bringen könne kann das BFG nicht sehen.

Damit ist aber der gesamte erste Reisetag als Besichtigungsprogramm von allgemeinem Interesse zu beurteilen, allenfalls beruflich interessante Punkte sind nur in minimalem

Umfang vorhanden. Damit kann dieser Tag nicht als beruflich bedingte Reise des GF und seiner Gattin qualifiziert werden.

Betrachtet man das Reiseprogramm für Freitag 05.10.2012, so wurde - in ähnlicher Art wie am Tag davor - der Vormittag für Besichtigungen genutzt (Fahrt zum Ort; 10:00 Uhr Ankunft am Ort und Cocktail; 11:30 Uhr Fahrt zur Tier Kolonie; 12:30 Uhr Weiterfahrt zum Lunch ins Restaurant H). Der daraus laut Reiseprogramm resultierende Nutzen für die BF habe darin bestanden, dass die Teilnehmer der Reise die Inszenierung von landschaftlichen Tourismusattraktionen hautnah miterleben könnten. Das BFG kann jedoch nicht erkennen, worin sich eine derartige Besichtigung durch Fachkräfte von einer Besichtigung durch Touristen in T unterscheiden sollte. Auch diese Besichtigungen sind nach Sicht des BFG nicht beruflich bedingt.

Die Ausführungen des GF der BF, wonach dieser Vormittag vor allem der „Besichtigung“ eines fehlgeschlagenen Hotelprojektes gedient habe und dessen Darstellung in der mündlichen Verhandlung können keine berufliche Bedingtheit erklären. Wenn der GF der BF ausführt, dass Finanzierungsprobleme eine Studie für die Bank notwendig gemacht hätten und erst daraus ersichtlich geworden sei, dass an einem derartigen Ort weder Touristen noch Geschäftsreisen in entsprechender Menge zu gewinnen wären, so mag das zwar logisch aber ohne Bedeutung für die Beurteilung der gegenständlichen Reise sein. Große Investitionsvorhaben wie zB die Errichtung eines Hotels benötigen meist eine Fremdfinanzierung. Dass diese nur aufgrund einer entsprechenden Machbarkeitsstudie für Banken oder Investoren zustande kommt, darf als Allgemeinwissen gelten. Damit verbleibt für diesen Vormittag aber, dass die Besichtigung des Ort und der Naturschönheiten dort im Vordergrund stand, wie dies auch auf Reisen eines jeden privaten Touristen zutreffen würde.

Der danach erfolgende Besuch des Weingutes G von 15:30 Uhr bis 17:30 Uhr (Rückkehr zum Hotel) hat in einer Kellerführung und einer Weinverkostung bestanden. Den notwendigen beruflichen Bezug einer solchen Kellerführung zum Beruf des GF der BF, die „im neuen Know How und dem Kontakt zu Winzern“ bestehen sollte (und die von dem Weingut auch allgemein Interessierten angeboten wird) kann das BFG nicht erkennen. Es liegt somit keine ausschließliche oder weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit dieses Programmpunktes vor, mögen dort auch Fachgespräche mit einem Sommelier geführt worden sein.

Gleiches gilt für den abendlichen Besuch eines Spitzenrestaurants, bei der lt. Reiseprogramm die Möglichkeit bestanden habe „Weltklasse-Gastronomie kennenzulernen und Kontakt zu innovativen Gastronomen“ zu erhalten. Wodurch sich die Einnahme eines Abendessens vom „Kennenlernen von Küchenkonzepten in Bezug auf Essen, Weine, Präsentation und Servicepersonal“ unterscheidet und damit von einem allgemein interessierenden Programmpunkt zu einem ausschließlich für beruflich interessierten Programmpunkt wird, ist nicht nachvollziehbar.

Damit ist auch der gesamte zweite Reisetag als Besichtigungsprogramm von allgemeinem Interesse, bzw. allgemeines Urlaubsprogramm zu beurteilen und stellt damit keine beruflich bedingte Reise des GF und seiner Gattin dar.

Gleiches gilt für den Samstag 06.10.2012 vormittags (8:00 Uhr check out im Hotel und Besuch zweier Hotels in D mit Gespräch mit dem Hotelmanagement; 12:00 Uhr Abfahrt Richtung Winelands) „Gespräche mit dem Hotelmanagement“ in Hotels, die direkt an der Waterfront in D liegen mögen durchaus von allgemeinem Interesse für die Erweiterung des Horizonts eines Hotelbetreibers sein. Es ermöglicht nach dem Verständnis des BFG aber keinen verwertbaren beruflichen Nutzen für den Betreiber eines Wintersporthotels und einer Schihütte, weil er die Erfahrung gewinnt, dass „Zimmer ohne Fenster ins Freie de facto nicht vermittelbar“ seien oder ein „klassisches Hotel im imperialen Stil in der heutigen Zeit in Europa so nicht mehr umsetzbar“ (= errichtbar) wäre.

Wie bereits für den Vortag ausgeführt, handelt es sich auch beim Nachmittagsprogramm, der durchgeführten Besichtigung und Weinprobe ab 13:00 Uhr auf dem Weingut F in S und das anschließende Mittagessen am Weingut um zweifelsohne hochwertige Form der Nahrungsaufnahme (Zubereitung von Fisch und Muscheln auf besondere Art) jedoch stets nach dem Verständnis des BFG in diesem Fall schlicht und ergreifend ein Mittagessen im Vordergrund und nicht die Präsentation der Fischzubereitung unter Niedertemperatur im Vakuum.

Der Bezug eines Hotelzimmers und die Besprechung der Hotelphilosophie eines Golfressorts und Freizeitareals mag durchaus berufliche Aspekte gehabt haben, kann jedoch den Aufenthalt in diesem Hotel nicht seinem beruflichen Punkt der Reise machen.

Den Besuch des Weingutes DE mit Abendessen ab 21:00 Uhr bezeichnet auch der GF der BF lediglich als Abendessen und damit als Angebot, die auch jedem nicht fachlich interessierten Touristen auf einer Reise zur Verfügung gestellt wird.

Damit ist auch der gesamte dritte Reisetag als Besichtigungsprogramm von allgemeinem Interesse, bzw. allgemeines Urlaubsprogramm zu beurteilen und stellt damit keine beruflich bedingte Reise des GF und seiner Gattin dar.

Dies gilt auch für Sonntag, den 07.10.2012. Der „Spaziergang in der Gruppe durch die Tourismusmeile von S mit kleinen Vinotheken, die besichtigt wurden, der Lunch in W in einem Restaurant mit moderner Schauküche, das nur diese Reisegruppe bewirtete, kann trotz langer Gespräche mit den Kollegen und den Mitarbeitern des Restaurants nichts daran ändern, dass es sich um ein Mittagessen handelte, das jedem Touristen möglich wäre.

Gleiches gilt für das Abschiedsessen auf einem Weingut mit französischer Küche, das auch der GF der BF nicht näher dem beruflichen Bereich zuordnete.

Damit ist auch der gesamte vierte Reisetag als Besichtigungsprogramm von allgemeinem Interesse, bzw. allgemeines Urlaubsprogramm zu beurteilen und stellt damit keine beruflich bedingte Reise des GF und seiner Gattin dar.

Letztlich enthielt auch Montag, der 08.10.2012 ein rein touristisches Programm, das keine beruflich bedingte Reise des GF und seiner Gattin darstellen kann. Eine Tagessafari mit Mittagessen im Safaripark bleibt ein touristisches Programm, auch wenn der GF der BF die Schilderung der Aufbauarbeit des Safariparkleiters in den Vordergrund rückt.

Es lässt sich bereits nach dem vorliegenden Reiseprogramm und den näheren Ausführungen des GF der BF erkennen, dass es sich zwar um eine von einer Einkaufsgenossenschaft für die Gastronomie organisierte Reise handelte, die jedoch keinerlei nachweisbaren beruflich verwertbaren Bezug zur Tätigkeit des Geschäftsführers bzw. seiner Gattin für die BF und damit auch keinen betrieblichen Nutzen für die BF aufwies. Die (zeitlich und inhaltlich) in höchst untergeordnetem Umfang vorhandenen Teile, die möglicherweise einen beruflichen Bezug aufweisen, ändern an dieser Beurteilung nichts.

Weitere Überlegungen zur Frage einer Umsetzung im Betrieb und damit, ob und wie ein Hotel in einer Wintersportregion überhaupt auf die Angebote einer Region reagieren kann, die zu dieser Jahreszeit Sommertourismus anbieten kann, können daher schon aufgrund des Reiseprogrammes und den näheren Ausführungen des GF der BF unterbleiben.

Zusammengefasst ergibt sich nach Sicht des BFG, dass die gegenständliche Reise eine Studienreise darstellt, die aufgrund der untrennbaren Gemengelage von überwiegend privat veranlassten Programmpunkten mit beruflichen Nebeneffekten bei einem Unternehmer nicht zum Betriebsausgabenabzug zulässig wäre. Übernimmt ein Arbeitgeber derartige Kosten für seine Arbeitnehmer, so handelt es sich bei ihm um Betriebsausgaben, bei denen davon profitierenden Arbeitnehmern liegen jedoch sonstige Vorteile aus einem Dienstverhältnis vor, die zu den entsprechenden steuerlichen Konsequenzen in Bezug auf Lohnsteuer, Dienstgeberbeitrag und Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag führen. Nicht steuerbare Einnahmen der beiden Angestellten der BF könne darin nicht erblickt werden.

Die gegen den Haftungsbescheid für Lohnsteuer 2012 und die Abgabenbescheide betreffend den Dienstgeberbeitrag 2012 sowie den Zuschlag zum Dienstgeberbeitrag erhobenen Beschwerden waren daher als unbegründet abzuweisen.

Zulässigkeit einer Revision

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Die Frage der betrieblichen Bedingtheit der Studienreise des GF der BF und seiner Gattin basieren auf den oben genannten gesetzlichen Bestimmungen und den dazu ergangenen

Entscheidungen der Höchstgerichte. Eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung liegt nicht vor.

Salzburg-Aigen, am 29. März 2019