



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Linz
Senat (Linz) 5

GZ. RV/0875-L/05

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 1. März 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 2. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Im Zuge einer die Jahre 2000 bis 2002 betreffenden Betriebsprüfung wurde folgende, hier berufungsgegenständliche Feststellung, getroffen (der Berufungswerber betreibt als Einzelunternehmer ein Autobusunternehmen):

Besprechungsprogramm vom 10. Dezember 2004 über die Schlussbesprechung:

Tz. 6 Studienreise 2000:

"Im Jahr 2000 wurde unter „Aus- und Fortbildung Unternehmer“ eine Studienreise in Höhe von S 7.990,00 als Betriebsausgabe geltend gemacht. Laut Programm der „Fachgruppe der Autobusunternehmungen für Oberösterreich“ ging die Reise nach Bilbao – Zaragoza – Barcelona (Spanien). Am 1. Tag wurde das Werk des Busherstellers Irizar besichtigt. Am 2. Tag ging es Richtung Zaragossa, wo das berühmte Weinbaubiet von La Rioja besucht wurde inkl. Verkostung. Am Nachmittag stand eine Stadtbesichtigung mit lokaler Reiseleitung am Programm. Besichtigung des Klosters Montserrat und eine Stadtrundfahrt in Barcelona mit lokaler Reiseleitung war am 3. Tag das Programm. Am letzten Tag dieser Reise wurde eine Costa Brava Rundfahrt durchgeführt."

Laut ständiger Rechtsprechung sind Kosten einer Studienreise nur dann abzugsfähig, wenn die folgenden Voraussetzungen gegeben sind:

- *Planung und Durchführung im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder in einer Weise, die weitaus überwiegende betriebliche Bedingtheit erkennen lässt.
Betriebliche Veranlassung reicht nicht aus.*
- *Die Reise bietet die Möglichkeit, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung im Unternehmen zulassen.*
- *Reiseprogramm und Durchführung müssen nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer im Tätigkeitsbereich des Steuerpflichtigen abgestellt sein, sodass sie auf andere Teilnehmer keine Anziehungskraft ausüben.*
- *Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während einer regelmäßigen betrieblichen Betätigung als Freizeit verwendet wird.*

Laut Reiseprogramm sind die Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit dieser Reise als Betriebsausgabe nicht gegeben (überwiegend Programmpunkte, die von allgemeinem Interesse sind), sodass diese Reise der Privatsphäre zuzuordnen ist.

Gewinnerhöhung 2000: 7.990,00."

In einem gem. § 303 Abs. 4 BAO wiederaufgenommenem Verfahren setzte das zuständige Finanzamt die Einkommensteuer für das Jahr 2000 entsprechend den Feststellungen der Betriebsprüfung fest (Einkommensteuerbescheid 2000 vom 2. Februar 2005).

Mit Eingabe vom 1. März 2005 wurde Berufung gegen diesen Steuerbescheid eingebbracht. Die Berufung richte sich gegen die Feststellung im Punkt 6 des Besprechungsprogrammes. Begründend wurde ausgeführt, dass es sich bei gegenständlicher Reise um eine Studienreise der Wirtschaftskammer Oberösterreich für Busunternehmer die auch ein Reisebüro betreiben, gehandelt hätte. Weiters hätte an dieser Fahrt nicht der Unternehmer selbst, sondern der bei ihm angestellte Sohn teilgenommen. Das Reiseprogramm sei der Betriebsprüfung vorgelegen. Unter anderem sei Bilbao-Zaragoza-Barcelona besichtigt worden. Mit inbegriffen sei der Besuch des Buswerkes Irizar und des Weinbaugebietes La Rioja samt Verköstigung gewesen. Als weitere Besichtigung sei das Kloster Montserrat und eine Rundfahrt durch die Costa Brava am Programm gestanden.

Es werde in allen Reisebüros so gehandhabt, dass gewisse Routen samt Unterkünften und möglichen Besichtigungen getestet würden, denn der Berufungswerber (Bw.) als Veranstalter könne nicht Reisen empfehlen, die er lediglich aus Prospekten und Telefonaten kenne. Jeder Veranstalter würde Angestellte oder andere Personen schicken, um die ausgewählten Plätze

einer Reise zu erkunden, ob sie sehenswert seien, welche Besichtigungen gemacht werden sollten oder welche nicht. Es würden die Quartiere angesehen und auch örtliche Reiseleiter in der deutschen Sprache getestet und ausgesucht.

Denn nicht jeder Reiseleiter sei so gut, dass er akzeptiert werden könne. Um all das zu testen, zu erkunden, zu organisieren und Kontakte zu knüpfen, seien solche Reisen notwendig. Aus all diesen Argumenten würde hervorgehen, dass es sich um eine lehrgangsmäßig organisierte Reise gehandelt hätte und diese daher nur aus betrieblicher Bedingtheit gemacht worden sei. Diese Reise hätte die Möglichkeit geboten, Kenntnisse zu erwerben, die natürlich konkrete Verwertung im Unternehmen zulassen würden. Die Programmpunkte seien für die teilnehmenden Busunternehmer von sehr großer Wichtigkeit gewesen, um dieses Gebiet samt Sehenswürdigkeiten und sonstigen Aktivitäten zu erkunden und auch für zukünftige Reisen Kontakte zu knüpfen. Wesentlich sei auch, dass man die wichtigen Schwerpunkte dieser Gegend kennenlernen und diese dann auch entsprechend anbieten könne.

Aus all dem gehe hervor, dass diese Reise auf keinen Fall der Privatsphäre zugeordnet werden könne. Erstens handle es sich um eine entsprechende Studienreise für Unternehmer, auf der anderen Seite hätte der Dienstnehmer des Bw. an dieser Reise teilgenommen. Es werde daher der Antrag gestellt, die Gewinnzurechnung in Höhe von 7.990,00 ATS im Jahr 2000 zu stornieren und diesen Betrag als Betriebsausgabe zu akzeptieren.

Mit Datum 7. April 2005 nahm der Betriebsprüfer zur gegenständlichen Berufung wie folgt schriftlich Stellung:

Die Firma des Bw. betreibe ein Autobusunternehmen und führe Schülertransporte durch. Im Prüfungszeitraum hätten sich vier Autobusse im Betriebsvermögen befunden (ein 54-Sitzer, zwei 50-Sitzer und ein 30-Sitzer). Mit einem seien Post-Linien gefahren worden, mit den restlichen überwiegend Tagesfahrten (für Schulen, Vereine) bzw. bis 2001 Bäderfahrten für die Fa. R.

Im Zuge der Betriebsprüfung sei das Jahr 2001 genauer untersucht worden. Es sei jede einzelne Fahrt herausgeschrieben und mit den Reiserechnungen des Bw. und der Dienstnehmer verglichen worden. Das Reiseziel hätte sich überwiegend in Österreich befunden.

Folgende Fahrten seien über die Grenze hinausgegangen (ohne Tagesfahrten):

30.12.00 – 1.1.01	Budapest
31.1. - 2.2.	Busseto (Italien)
16. 18.3.	Budapest
18. – 21.3.	Dresden

13. - 17.4.	Parma/Mailand
25. - 30.4.	Hamburg
6. - 11.5.	Rovinj
2. - 6.5.	Toskana
28. – 31.5.	Rust, Sopron
1. – 4.6.	Schwarzwaldreise
23. – 24.6.	Regensburg
2. – 6.7.	Südtirol
27. – 30.8.	Straßburg
15. – 18.8.	Kobaried (Slo)
21. – 25.10.	Südtirol

Die Studienreise nach Spanien sei in der Zeit von 2. bis 6. November 2000 durchgeführt worden.

Bei dem an dieser Reise teilnehmenden Dienstnehmer würde es sich um den Betriebsübernehmer handeln (M). Die Kosten für die Studienreise seien auf das Konto 7630 mit der Bezeichnung „Aus- und Fortbildung Unternehmer“ gebucht worden. Das Reiseprogramm werde dieser Stellungnahme beigelegt. Laut Rücksprache mit der Wirtschaftskammer OÖ. sei die Studienreise laut Programm von der Fachgruppe für Autobusunternehmungen durchgeführt worden.

In der Begründung zur Berufung werde u.a. angeführt, dass es sich um eine lehrgangsmäßig organisierte Reise gehandelt hätte. Dazu werde wie folgt Stellung genommen:

Das Programm der Studienreise würde keine überwiegend betriebliche Bedingtheit erkennen lassen. Vielmehr seien überwiegend allgemein interessierende Punkte enthalten, wie Besichtigung des Weinbaugebietes von La Rioja, der Stadt Zaragoza, des Werkes des Busherstellers Irizar, des Klosters Montserrat, der Stadt Barcelona und eine Costa Brava Rundfahrt.

Allein aus dieser Tatsache heraus seien schon drei Voraussetzungen (EStR, Rz 1651) für die Abzugsfähigkeit solcher Reisen nicht gegeben. Die Tatsache, dass der Sohn des Bw. und spätere Betriebsübernehmer an der Reise teilgenommen hat, sei nach Ansicht des Prüfers irrelevant (Naheverhältnis).

Reiseprogramm Studienreise 2000 der o.ö. Autobusunternehmer (Reisepreis im Doppelzimmer S 7.990,00 pro Person und der Einzelzimmerzuschlag S 1.000,00):
Auf Grund einer Einladung der Firma Scania zur Werksbesichtigung des Busherstellers Irizar und zur Verfügungstellung eines Omnibusses während des Aufenthaltes sei dieses Ziel gewählt worden.

„Donnerstag, 2. Nov. 2000:

Abflug von Linz mit der Lufthansa um 6.25 h

Ankunft am Flughafen Bilbao um 11.50 h

Begrüssung und Fahrt zur Firma IRIZAR nach Ormaiztegi;

Mittagessen und Werksführung

Transfer ins Hotel und Abendessen

Bei Mittag- und Abendessen sind wir Gäste von Scania

Freitag, 3. Nov. 2000:

Frühstück und Abfahrt Richtung Zaragoza

Im berühmten Weinanbaugebiet von La Rioja Besichtigung einer Bodega-Verkostung

Mittagessen im Restaurant

Weiter nach Zaragoza – Stadtbesichtigung mit lokaler Reiseleitung

Abendessen und Übernachtung im Hotel in Zaragoza

Samstag, 4. Nov. 2000:

Frühstück und Abfahrt Richtung Barcelona

Besichtigung des KlostersMontserrat; Mittagessen;

Weiter nach Barcelona – Stadtrundfahrt mit lokaler Reiseleitung

La Bombonera – Tanzshow mit Abendessen

*Übernachtung im ***Hotel Selvamar an der Costa Brava*

Sonntag, 5. Nov. 2000:

Frühstück und im Anschluss Costa Brava Rundfahrt: Tossa de Mar, SanFeliu

Mittagessen mit ausgesuchten Spezialitäten der katalanischen Küche

Abendessen im Hotel Selvamar

Flamencoshow im Cabra d`Or

*Übernachtung im ***Hotel Selvamar*

Montag, 6. Nov. 2000:

Frühstück und Abfahrt zum Flughafen Barcelona

Abflug mit der Lufthansa um 12.50 h."

Mit Datum 6. Oktober 2005 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Bw. mit Schreiben vom 11. September 2007 aufgefordert, weitere Angaben nachzureichen:
"Welche Ergebnisse brachte diese Reise für ihr Unternehmen? Welche Hotels, Ausflugsziele, etc. wurden bei dieser Reise festgehalten bzw. näher überprüft? Wurden bereits Kontakte mit Reiseführern geknüpft? Mit welchen?"

Ersuche um diesbezügliche belegmäßige Nachweise

Haben sie dieses Gebiet in ihr Reiseprogramm aufgenommen?

Wurden bereits Reisen in dieses Gebiet durchgeführt (wann, wie viele)?

Haben auch andere Arbeitnehmer schon mal solche Reisen unternommen (wenn ja, wer?)?

Hat ihr Sohn diese Reise in Begleitung vorgenommen (Kosten für ein Doppelzimmer wurden in Rechnung gestellt)? Wenn ja, von wem wurde er begleitet?

Wie viele Personen haben insgesamt an dieser Reise teilgenommen?"

Mittels E-Mail vom 18. Oktober 2007 wurden auf dieses Schreiben seitens der steuerlichen Vertretung des Bw. folgende Angaben ergänzt:

"Leider hat diese Reise nicht das gewünschte Ergebnis gebracht. Herr M , der damals als Angestellter und jetzt als Inhaber der Firma das Geschäft als Reiseanbieter mehr ankurbeln wollte, mußte einsehen, daß Reisen in weiter entfernte Gebiete von den Kunden (Gruppen, Vereine) nicht angenommen werden. Die Hauptreisegebiete der Fa. N sind daher weiter Italien und Kroatien.

Die angebotenen Studienreisen durch die Wirtschaftskammer, Abteilung "Die Autobusunternehmer" wurden oder werden nur von Herrn M unternommen, wenn die Reisen in ein für das Unternehmen interessantes Gebiet führen.

*An der Reise nach Spanien im Jahr 2000 hat Herr M allein teilgenommen. Dies geht auch aus der Ausschreibung der Reise hervor, wo der Preis **pro Person** mit ATS 7.990,00 angegeben ist.*

Die Teilnehmerzahl an dieser Reise betrug ca. 25, wobei es sich dabei entweder um Reisebusunternehmer oder leitende Angestellte handelte. Es würde nicht viel Sinn machen, einen einfachen Busfahrer auf eine solche Reise zu schicken, der mit der Tätigkeit eines Reiseveranstalters nichts zu tun hat.

Solche Studienreisen werden von der Wirtschaftskammer jährlich ausgeschrieben. Herr N hat nur im Jahr 2000 teilgenommen, weil er sich dadurch ein neues Angebot eines Reisezieles erhoffte. Im heurigen Jahr ist eine Reise nach Belgien geplant, bei welcher die größte Busmesse Europas und diverse Sehenswürdigkeiten für Reiseangebote besucht werden. Herr M überlegt daher an dieser Reise teilzunehmen.

Alle anderen Argumente für die betriebsnotwendige Reise wurden in unserem Berufungsschreiben dargelegt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gem. § 4 Abs. 4 EStG 1988 sind Betriebsausgaben die Aufwendungen oder Ausgaben, die durch den Betrieb veranlasst sind.

Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, selbst wenn sie die wirtschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Im gegenständlich zu beurteilenden Sachverhalt, hat der Sohn als Angestellter des Bw. eine Reise unternommen. Da es sich hier um Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen handelt, ist eine Untersuchung dahin durchzuführen, ob nicht das Abzugsverbot gem. oben genannter gesetzlichen Bestimmung (§ 20 leg.cit.) greift.

Es stellt sich also auch die Frage, ob der Bw. die Reisekosten auch dann getragen hätte, wenn ein fremder Dritter diese Reise unternommen hätte. Der Sohn hat die Reise unternommen, um konkret verwertbare Erkenntnisse für den Betrieb des Vaters zu gewinnen.

Anzumerken ist hierzu, dass laut Aktenlage ausschließlich für den Sohn derartige Kosten geltend gemacht wurden.

Leistungsbeziehungen zwischen nahen Angehörigen können sowohl durch eine auf Einkunftszielung ausgerichtete Tätigkeit, als auch durch das private Naheverhältnis veranlasst sein.

Die Studienreise hat nicht der Vater als Betriebsinhaber selbst unternommen, sondern sein Sohn. Dass der Sohn im Betrieb des Vaters angestellt ist, ändert nichts an dieser Beurteilungsgrundlage.

Da es sich hier jedenfalls um eine Nahebeziehung handelt (Vater – Sohn), ist der Sachverhalt in der Art und Weise zu würdigen, ob die Ausgaben als Betriebsausgaben abzugsfähig gewesen wären, wenn der Bw. selbst die Reise unternommen hätte.

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. VwGH 19.10.1999, 99/14/0141 und VwGH 24.4.1997, 93/15/0069) entschieden, dass Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor (vgl. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegend berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten 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 interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 29.1.2002, 98/14/0124; VwGH 26.1.1993, 88/14/0108).

Nach dem vorliegenden Reiseprogramm ist nach Ansicht des Referenten jedenfalls von einer Reise mit **privater Veranlassung** auszugehen.

„Donnerstag, 2. Nov. 2000:

Abflug von Linz mit der Lufthansa um 6.25 h

Ankunft am Flughafen Bilbao um 11.50 h

Begrüssung und Fahrt zur Firma IRIZAR nach Ormaiztegi;

Mittagessen und Werksführung

Transfer ins Hotel und Abendessen

Bei Mittag- und Abendessen sind wir Gäste von Scania

Freitag, 3. Nov. 2000:

Frühstück und Abfahrt Richtung Zaragoza

Im berühmten Weinanbaugebiet von La Rioja Besichtigung einer Bodega-Verkostung

Mittagessen im Restaurant

Weiter nach Zaragoza – Stadtbesichtigung mit lokaler Reiseleitung

Abendessen und Übernachtung im Hotel in Zaragoza

Samstag, 4. Nov. 2000:

Frühstück und Abfahrt Richtung Barcelona

Besichtigung des Klosters Montserrat; Mittagessen;

Weiter nach Barcelona – Stadtrundfahrt mit lokaler Reiseleitung

La Bombonera – Tanzshow mit Abendessen

*Übernachtung im ***Hotel Selvamar an der Costa Brava*

Sonntag, 5. Nov. 2000:

Frühstück und im Anschluss Costa Brava Rundfahrt: Tossa de Mar, SanFeliu

Mittagessen mit ausgesuchten Spezialitäten der katalanischen Küche

Abendessen im Hotel Selvamar

Flamencoshow im Cabra d'Or

*Übernachtung im ***Hotel Selvamar*

Montag, 6. Nov. 2000:

Frühstück und Abfahrt zum Flughafen Barcelona

Abflug mit der Lufthansa um 12.50 h."

Das Programm lässt nicht erkennen, dass Planung und Durchführung der Reise entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt, erfolgt ist.

Die angeführten Programmpunkte scheinen auch in Reiseprogrammen auf, die nicht ausschließlich auf die Teilnehmer der Reisebranche zugeschnitten sind (Weinaugebiet La Rioja, Stadtrundfahrt Barcelona, Costa Brava Rundfahrt, etc.).

Vor allem die Gesamtbetrachtung des Reiseprogrammes ergibt, dass diese Reise durchaus auch für andere als die der Berufsgruppe des Bw. angehörenden interessant ist.

Auch wenn bei dieser Reise ausschließlich Personen teilgenommen habe, die der Berufsgruppe des Bw. angehören, so ist es dem Bw. nicht gelungen, die beinahe ausschließlich berufliche Bedingtheit dieser Reise darzulegen.

Dem Programm nach zu urteilen spricht es jedenfalls alle Personen an, die z.B. gerne Städtereisen bzw. sonstige Rundreisen unternehmen. **Kein einziger** Programmpunkt zielt einzig und allein auf die berufliche Tätigkeit des Bw. ab.

Eine beinahe ausschließliche berufliche Bedingtheit ist aus dem Reiseprogramm keinesfalls zu erkennen.

Dem gegenüber wendet der Bw. ein, dass die Reise dazu gedient hat, mögliche neue Reisziele zu finden und auch entsprechende Kontakte zu knüpfen.

Im Vorhalt vom 11. September 2007 wurde der Bw. ersucht, konkrete betriebliche Ergebnisse darzustellen.

Der Bw. hat aber weder konkrete Reiseziele nennen können, noch wurden zumindest versuchte Kontakte dargestellt.

Der Bw. führte lediglich an, dass diese Reise nicht das gewünschte Ergebnis gebracht hat. Es konnte nicht dargestellt werden, welche konkreten betrieblichen Aktivitäten angestellt

wurden, um diese Reise zum gewünschten Ergebnis zu führen.

Allein die Teilnahme von Personen die der Berufsgruppe des Bw. angehören, verhilft einer derartigen Reise noch nicht dazu, sie dem Kreis der Betriebsausgaben zuordnen zu können.

Wie oben erwähnt, müssen die oben genannten Kriterien in kumulativer Weise erfüllt sein.

In Anbetracht dieser eindeutigen Sachlage war spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 24. Oktober 2007