
Datum: 22.05.2003
Gericht: Finanzgericht Köln
Spruchkörper: 10. Senat
Entscheidungsart: Urteil
Aktenzeichen: 10 K 3932/98
ECLI: ECLI:DE:FGK:2003:0522.10K3932.98.00

Tenor:

Anmerkung: Der Klage wurde stattgegeben.

Tatbestand

1

Die Beteiligten streiten darüber, ob sich die Einkünfte des Klägers durch die Teilnahme an einer Reise nach Australien im Streitjahr 1992 erhöht haben.

2

Der Kläger ist Betriebsberater und Journalist. Er bezog im Streitjahr als Angestellter beim ...Verband Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit. Daneben erzielte er Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Journalist und Schriftsteller. Er hatte Mitte der 80er Jahre ein Kalkulationsbuch für das Malerhandwerk geschrieben, welches über einen Verlag gegen Lizenzgebühren vertrieben wurde. Um das Buch auch über CD-ROM verbreiten zu können, kam der Kläger in Kontakt mit der Firma T-GmbH (GmbH). Die GmbH entwickelte und vertrieb unter anderem Software für das Handwerk. In diesem Zusammenhang digitalisierte sie auch entsprechende schriftstellerische Produkte zum Zwecke der Software-Entwicklung. Zum Kundenkreis der GmbH gehörten EDV-Häuser und EDV-Zwischenhändler, die das Grundpaket "Q-Handwerk" vertrieben. Durch die Zusammenarbeit mit dem Kläger konnten die von diesem entwickelten Datensätze auf das Grundpaket "Q-Handwerk" aufgesattelt werden. Dadurch ergaben sich für die Erwerber des Programms zusätzliche Kalkulations- und Anwendungsmöglichkeiten. Insgesamt bot die GmbH das Grundpaket "Q-Handwerk" für 5.000 DM zzgl. 880 DM für die vom Kläger entwickelten Datensätze abzgl. Händlerrabatt an.

3

In der Zeit vom 19. Februar bis 1. März 1992 veranstaltete die GmbH eine Händler-Incentivereise nach Australien, die - jedenfalls was die Zwischenhändler betrifft - unstrittig allgemeinen touristischen Interessen diene. Sie beinhaltete unter anderem den Flug nach Sydney, Inlandsflüge nach Alice Springs, Ayers Rock, Cairns, Hayman Island und weitere Aktivitäten wie Hafenrundfahrt, Exclusive-Dinner, Helikopter-Rundflug, Abenteuer-tour, Jachtcharter und Galaabend. Das Angebot zur Teilnahme an der Reise war an die Kunden

4

der GmbH, also an EDV-Häuser und EDV-Zwischenhändler gerichtet. Nach den Werbeunterlagen der GmbH konnte jeder Besteller von zehn Paketen "Q-Handwerk" an der 12-tägigen "Abenteuerreise nach Australien" teilnehmen.

Auch der Kläger nahm an der von der GmbH veranstalteten Reise nach Australien teil, und zwar unstreitig nicht in Begleitung seiner Ehefrau. Die Hintergründe der Teilnahme des Klägers, der offensichtlich nicht zu dem in den Werbeunterlagen der Reise angesprochenen Adressatenkreis gehört, sind zwischen den Beteiligten streitig. Fest steht jedenfalls, dass die Umsätze und Lizenzgebühren des Klägers im Jahr 1992 gegenüber 1991 um rd. 100.000 DM stiegen (Gebühren 1991: 236.000 DM; 1992: 336.000 DM). Fest steht auch, dass sich die Nachfrage nach dem Produkt des Klägers in der Folgezeit positiv entwickelte, sodass dieser einen eigenen Verlag (M GmbH) zum Zwecke des Vertriebs gegen Lizenzgebühren gründete. Die M GmbH wird beim Finanzamt L geführt; die freiberuflichen Einnahmen werden beim Finanzamt C erklärt. 5

In der gemeinsamen Einkommensteuererklärung mit seiner Ehefrau für das Streitjahr 1992 erklärte der Kläger neben seinen Einkünften aus nichtselbständiger Tätigkeit für den Verband Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit als Journalist und Schriftsteller. Der Wert der Reise nach Australien wurde darin nicht als Einnahme erklärt. Der entsprechende Einkommensteuerbescheid für 1992 erging am 17. Mai 1994. 6

Im Jahr 1997 führte das Finanzamt für Großbetriebsprüfung M bei der GmbH eine Betriebsprüfung durch. Der damalige Geschäftsführer der GmbH, Herr P war zu diesem Zeitpunkt nicht mehr für die GmbH tätig. Der Prüfer versäumte es, die Umstände der Teilnahme des Klägers an der Reise nach Australien aufzuklären. Er ging weder auf die Werbeunterlagen der GmbH ein, die an die Besteller von mindestens zehn Paketen "Q-Handwerk" gerichtet waren noch unternahm er es, P zu den Umständen der Teilnahme des Klägers an der Reise zu befragen. In einer Kontrollmitteilung vom 8. September 1997 teilte der Prüfer mit, der Kläger habe als "Verbandsfunktionär" an einer Incentivereise der GmbH teilgenommen, die allgemeinen touristischen Interessen gedient und für jeden der 28 Teilnehmer einen Wert von 17.200 DM gehabt habe. Hinsichtlich der Wertermittlung im Einzelnen wird auf die Einspruchsentscheidung und eine Aufstellung der Großbetriebsprüfung verwiesen (FG-Akte Bl. 17, 75; die von der GmbH angesetzten Kosten der Reise betrugen danach rd. 600.000 DM). 7

Der Beklagte sah den Wert der Reise als Arbeitslohn an und erließ am 25. Februar 1998 einen entsprechenden Einkommensteuer-Änderungsbescheid für 1992. Mit dem Einspruch machte der Kläger geltend, er habe an der Reise zu dem Zweck teilgenommen, für sein Buch und das von ihm entwickelte Kalkulationsprogramm zu werben. Die Reise sei für ihn eine ideale Werbeplattform gewesen, weil alle wesentlichen für den Vertrieb des Kalkulationsprogramms in der BRD maßgeblichen Händler teilgenommen hätten. Die Zusammenkunft der 20 größten EDV-Händler aus Deutschland habe der Einführung, Präsentation und Beratung gedient. Auf der Reise hätten vor Ort Einzelgespräche und Konferenzen stattgefunden. Der Erfolg dieser Maßnahme habe sich schließlich auch in einer deutlichen Umsatzsteigerung der Lizenzgebühren um rd. 100.000 DM wiedergespiegelt und in der Gründung der M GmbH, an deren Einkünften die Verwaltung ebenfalls partizipiere. 8

Der Einspruch blieb ohne Erfolg. Der Beklagte gibt insoweit an, seine "weiteren Ermittlungen" hätten ergeben, dass weder die ehemaligen Gesellschafter der GmbH noch P während der Betriebsprüfung bezüglich der Reise geltend gemacht hätten, dass es sich um eine Verkaufs- und Präsentationsreise gehandelt haben soll, obwohl der im Prüfungszeitpunkt nicht mehr für die GmbH tätige P unstreitig weder vom Prüfer noch vom Beklagten zu den Umständen der 9

Reise befragt worden ist. Zur weiteren Begründung führte der Beklagte in der Einspruchsentscheidung vom 28. April 1998 aus, auch Zuwendungen eines Dritten könnten Arbeitslohn sein, wenn sie wirtschaftlich als Frucht der Dienstleistung des Arbeitnehmers für den Arbeitgeber betrachtet werden könnten und nicht durch besondere Rechtsbeziehungen zu einem Dritten veranlasst seien. Im Streitfall stehe die Reise in unmittelbarem Zusammenhang mit der nichtselbständigen Tätigkeit des Klägers für den Verband.

Im Klageverfahren bestätigte P in einer schriftlichen Erklärung vom 22. Mai 1998, es sei schlicht unzutreffend, dass der Kläger an der Reise als Mitarbeiter des Verbands teilgenommen habe. P habe die Reise vielmehr in erster Linie für die mit der GmbH in Geschäftsverbindung stehenden Q-Händler organisiert. Der Kläger sei von ihm als Autor und Lizenzgeber für die in dem "Handbuch für das Maler- und Lackiererhandwerk" veröffentlichten Kalkulationsdaten eingeladen worden. Der Kläger habe die Q

10

-Händler während der gesamten Reise vereinbarungsgemäß über die Anwendungsmöglichkeiten der Kalkulationsdaten informiert. Die Einladung des Klägers sei erfolgt, weil sich die Geschäftsführung dadurch erhebliche Umsatzsteigerungen versprochen habe, die später auch realisiert worden seien (FG-Akte Bl. 13). Des Weiteren hat der Kläger im Klageverfahren eine Aufstellung über die von ihm regelmäßig am frühen Nachmittag der einzelnen Reisetage mit den Q-Händlern und mit P geführten Informationsgespräche eingereicht. Wegen der Einzelheiten wird auf die Gerichtsakte Bezug genommen (FG-Akte Bl. 44 ff.).

11

Der Kläger ist der Ansicht, er könne nicht mit einem Seminarteilnehmer an einer Schiffsreise verglichen werden. Er sei vielmehr mit einem Vortragenden bzw. einem Seminarleiter vergleichbar. Er habe die durch die Reise geschaffene Situation für seine berufliche Tätigkeit genutzt. Deshalb hätte es sich um Betriebsausgaben gehandelt, wenn der Kläger die Teilnahme an der Reise selbst finanziert hätte. Dementsprechend dürften bei Übernahme der Reisekosten des Klägers durch den Veranstalter der Reise auch keine Betriebseinnahmen angesetzt werden. An der Reise hätten die 20 wichtigsten Q-Händler der BRD teilgenommen. Diesen Kundenkreis hätte sich der Kläger ohne Teilnahme an der Reise unmöglich erschließen können. Der Kläger habe ein großes Interesse daran gehabt, dass die Q-Händler neben dem Software-Grundpaket der GmbH auch die von ihm entwickelten Datensätze für zusätzliche 880 DM erwarben. Die touristischen Attraktionen der Reise hätten für den Kläger somit nicht im Vordergrund gestanden. Dies ergebe sich beispielsweise auch daraus, dass der Kläger nicht von seiner Ehefrau begleitet worden sei. Die vom Kläger erzielten gewaltigen Umsatzsteigerungen sprächen im Übrigen für sich.

12

Der bisherige Einzelrichter hatte den damaligen Vertreter des Beklagten bereits in der mündlichen Verhandlung vom 17. Februar 1999 unter Angabe der BFH-Urteile in BStBl II 1993, 559, BStBl II 1997, 357 und BFH/NV 1998, 961 darauf hingewiesen, dass bei einer unmittelbar der Einnahmeerzielung dienenden Reise der Abzug von Betriebsausgaben nur dann ausgeschlossen sei, wenn die Verfolgung privater Interessen den Schwerpunkt der Reise bilde.

13

Der Beklagte hielt gleichwohl an der von ihm in der Einspruchsentscheidung vertretenen Ansicht fest, obwohl sich weder der Prüfer noch der Beklagte der Mühe unterzogen hatten, die Hintergründe der Reisetilnahme des Klägers beispielsweise durch Vernehmung des P aufzuklären. Dies ist auch die Ursache für das Missverständnis aufseiten des Prüfers und des Beklagten, der Kläger habe als Verbandsfunktionär an der Reise teilgenommen. Inzwischen ist zwischen den Beteiligten allerdings zumindest unstreitig, dass die nichtselbständige Tätigkeit des Klägers nichts mit seiner Teilnahme an der Reise zu tun hat. Die Beteiligten

14

streiten nunmehr nur noch darüber, ob der Wert der Reise im Rahmen der freiberuflichen Einkünfte des Klägers als Einnahme zu erfassen ist. Für unzutreffend hielt der Beklagtenvertreter in diesem Zusammenhang die Auffassung des Gerichts, dass der Betriebsausgabenabzug nur dann ausgeschlossen sei, wenn die Verfolgung privater Interessen den Schwerpunkt der Reise bilde. Im Gegenteil müsse die Befriedigung privater Interessen nahezu ausgeschlossen sein. Jedenfalls die private Mitveranlassung rechtfertige im Streitfall den Ansatz von Einnahmen.

Das Gericht hat im Beweistermin vom 30. September 1999 Beweis erhoben durch Vernehmung des P und der Herren N, R und T als Zeugen. Der Zeuge P hat dabei bestätigt, als Geschäftsführer der GmbH Initiator der Reise nach Australien gewesen zu sein. Er habe auch das Ziel verfolgt, anlässlich dieser Reise bei den Q-Händlern für das vom Kläger entwickelte Zusatzprogramm zu werben. Deshalb habe er den Kläger gebeten, ihn bei der Reise zu begleiten. Während der Reise habe der Kläger täglich mit kleinen Händler-Gruppen Workshops veranstaltet, in deren Rahmen er mittels eines PC, auf dem neben dem von der GmbH vertriebenen Programm das Zusatzprogramm des Klägers aufgespielt gewesen sei, das Zusammenspiel bei der Programme demonstriert habe. Des Weiteren habe P beobachtet, dass der Kläger mit den Q-Händlern zwischendurch bei Gelegenheit Einzelgespräche über das von ihm entwickelte Zusatzprogramm geführt habe. Bei einem gemeinsamen Abendessen habe der Kläger den Händlern im Anschluss an eine Rede ein Buch über das von ihm entwickelte Zusatzprogramm überreicht. Auch mit ihm - P - selbst habe der Kläger während der Reise immer wieder (ca. 50 Gespräche) geschäftlich über den Vertrieb der entwickelten Software gesprochen. Angesichts der Vielzahl der geführten Gespräche sei die Reise nach seiner Meinung für den Kläger eher belastend als touristisch attraktiv gewesen. Diese Angaben habe P nicht bereits im Rahmen der Betriebsprüfung machen können, weil er zum Prüfungszeitpunkt bereits nicht mehr Geschäftsführer der GmbH gewesen und vom Prüfer auch nicht zu den Umständen der Reise befragt worden sei.

15

Der Zeuge N erklärte im Zuge seiner Vernehmung, auch wegen privater Probleme in dieser Zeit keine gute Erinnerung mehr an die Reise im Jahr 1992 zu haben. Er habe die Reise als damaliger Mitarbeiter der GmbH bei einer Weihnachtsfeier gewonnen. Er habe sich vor allem für die touristischen Attraktionen der Reise interessiert und könne sich nicht an die Durchführung von Workshops mit den Q-Händlern erinnern. Als Mitarbeiter der GmbH habe er allerdings weder Adressatenkreis von Einzelgesprächen noch von Workshops gehört.

16

Der Zeuge R erklärte, im Jahr 1992 bei der GmbH als Programmierer angestellt gewesen zu sein. Zu seinen Aufgaben habe es gehört, eine Schnittstelle zwischen dem von der GmbH vertriebenen Programm und dem vom Kläger entwickelten Zusatzprogramm zu erstellen. Über die damit zusammenhängenden Probleme hätten zwischen ihm und dem Kläger bereits während der Flugreise Gespräche stattgefunden. Auch in der Folgezeit habe man sich mindestens jeden zweiten Tag über die Problematik unterhalten. Der Kläger habe nach seiner Erinnerung täglich Gespräche mit den Q-Händlern geführt. Der Zeuge selbst habe etwa an der Hälfte dieser Gespräche teilgenommen. Ein Leistungsverzeichnis seines Programms habe der Kläger auch in Buchform dabei gehabt. Bei den Gesprächen, die über den Tag und abends stattgefunden hätten, sei es um den Leistungsumfang und die Funktionsweise des vom Kläger entwickelten Zusatzprogramms gegangen. Er - der Zeuge - könne sich nicht an einzelne Workshops sondern nur daran erinnern, dass der Kläger an einem Tag das von ihm entwickelte Programm allen Händlern präsentierte habe. Der Kläger habe nach seiner Erinnerung einen PC zu Präsentationszwecken mitgeführt und sei während der Reise geschäftlich sehr stark engagiert gewesen. An einer Gesamt-Präsentation, die während eines Hotelaufenthalts in einem Schulungsraum stattgefunden habe, hätten

17

weitgehend die interessierten Händler, nicht aber die gesamte Reisegruppe teilgenommen.

Auf Zwischenruf des damaligen Beklagtenvertreters, der offensichtlich nicht damit einverstanden war, dass während der Vernehmung etwas protokolliert wurde, das gegen die Richtigkeit seiner Ansicht sprach, sah sich der damalige Einzelrichter genötigt, nach erneuter Befragung des Zeugen ergänzend in das Protokoll aufzunehmen, dass die Aussage so protokolliert worden sei, wie der Zeuge sie gemacht habe.

18

Der Zeuge T erklärte, im Streitjahr Gesellschafter und Angestellter der GmbH gewesen zu sein. Nach seiner Erinnerung sei der Kläger während der Reise ständig in Gespräche mit den Q-Händlern verwickelt gewesen. Dabei habe er häufig seinen PC, einen Laptop, benutzt. Er - der Zeuge - selbst habe während der Reise sowohl auf die Vorzüge des eigenen Programms der GmbH hingewiesen als auch auf die des vom Kläger entwickelten Zusatzprogramms. Mindestens einmal am Tag habe er an geschäftlichen Gesprächen des Klägers mit den Q-Händlern teilgenommen. Die Gespräche des Klägers mit den Händlern hätten auch abends stattgefunden. Der Kläger habe dreimal oder viermal während der Reise Workshops mit einem kleinen Kreis von Händlern veranstaltet und dabei auch sein Notebook eingesetzt. Für den Kläger habe die Reise nach seiner Einschätzung eher geschäftlichen Charakter gehabt.

19

In einem weiteren Beweistermin am 9. Dezember 1999 wurden die Herren E und S als Zeugen vernommen. Der Zeuge S erklärte, im Streitjahr für eine EDV-Vertriebsfirma tätig gewesen zu sein, die in großem Umfang Vertriebspartner der GmbH gewesen sei. Wegen der erfolgreichen Zusammenarbeit habe er an der Reise teilgenommen, weil sein eigentlich eingeladenen Chef verhindert gewesen sei. Während der Reise sei er einmal auf das vom Kläger entwickelte Zusatzprogramm angesprochen worden. Da sein Arbeitgeber jedoch Programme der GmbH für das Dachdecker- und Elektrohandwerk vertrieben habe und seine Firma in ihrem Vertriebsbereich für das Malerhandwerk bereits über ein Konkurrenzprodukt verfüge, habe er an dem Zusatzprogramm des Klägers kein Interesse gehabt. Ob der Kläger Gespräche mit anderen Reiseteilnehmern geführt habe, könne er nicht sagen, weil für ihn die touristische Seite der Reise im Vordergrund gestanden habe.

20

Der Zeuge E erklärte, sich kurze Zeit vor dem Streitjahr mit einer EDV-Vertriebsfirma selbständig gemacht zu haben. In der Folgezeit habe sich eine Geschäftsverbindung mit der GmbH entwickelt, aufgrund derer er zur Teilnahme an der Reise eingeladen worden sei. Er habe während der Reise mehrfach mit dem Kläger über das von ihm entwickelte Programm "Kalkulationsdaten für das Malerhandwerk" gesprochen, welches für ihn eine Reihe innovativer Möglichkeiten bot. Er könne sich allerdings ebenso wenig an konkrete Veranstaltungen zu Präsentationszwecken erinnern wie daran, ob der Kläger bei der Präsentation elektronische Hilfsmittel, insbesondere einen PC eingesetzt habe. Er könne auch nicht sagen, inwieweit der Kläger mit anderen Reiseteilnehmern über das Programm gesprochen habe, auch wenn es während der Reise mit Teilnehmern aus der gleichen Branche naturgemäß so gewesen sei, dass häufig geschäftliche Gespräche geführt worden seien. Nach seiner Auffassung habe der Kläger an der Reise in erster Linie teilgenommen, um sein Programm zu verkaufen und nicht wegen der touristischen Aktivitäten. Bei vertieftem Nachdenken könne er sich jetzt auch an Präsentationsgespräche mit mehreren Reiseteilnehmern erinnern. Der Geschäftsführer der GmbH habe im Übrigen darauf hingewiesen, dass der Kläger während der Reise für Fragen zu dem Programm "Kalkulationsdaten für das Malerhandwerk" zur Verfügung stehe.

21

Der damalige Vertreter des Beklagten hatte zunächst die Vernehmung weiterer Zeugen beantragt (FG-Akte Bl. 219). Nach erneutem telefonischen Hinweis des Gerichts vom 18. März 2003 auf die ständige Rechtsprechung des BFH zur Abziehbarkeit von Reisekosten und

22

der Frage, ob an der beantragten Vernehmung zusätzlicher Zeugen festgehalten werde, erklärte die jetzige Vertreterin des Beklagten, dass auf die Vernehmung weiterer Zeugen verzichtet werden könne, wenn das Gericht mit dem Beklagten davon ausgehe, dass es einige Reiseteilnehmer geben würde, die an dem Programm des Klägers interessiert gewesen seien und dementsprechend die Teilnahme an Präsentations- und Vertriebsgesprächen bestätigen würden, und andere Reiseteilnehmer, die sich mangels Interesse am Programm des Klägers nicht an solche Gespräche würden erinnern können. Der zuständige Richter erklärte, dass dieses Ergebnis seinen eigenen Erwartungen an die Vernehmung weiterer Zeugen entspreche. Des Weiteren wies er in diesem Gespräch darauf hin, dass die besondere Art und Weise der Prozessführung durch den Beklagten eine Rückübertragung des Streitfalls auf den Senat und - falls tatsächlich erforderlich - auch eine Entscheidung des Falls durch den Senat gebiete. Die Vertreterin des Beklagten erklärte, an ihrer Ansicht festhalten zu wollen, nach der eine andere Bewertung nur möglich sei, wenn der Kläger die nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung der Reise detailliert nachweise. Dies sei bisher nicht geschehen. Etwas anderes ergebe sich auch nicht aus der vom Kläger angeführten Umsatzsteigerung im Jahr 1992. Diese sei nicht auf die Reise, sondern vielmehr darauf zurückzuführen, dass in den 90er Jahren die EDV flächendeckend eingeführt worden sei.

Der Kläger beantragt, den Einkommensteuer-Änderungsbescheid für 1992 vom 25. Februar 1998 und die Einspruchsentscheidung vom 28. April 1998 aufzuheben. 23

Der Beklagte beantragt, die Klage abzuweisen. 24

Entscheidungsgründe 25

Die Klage ist begründet. Das Gericht lässt dabei offen, ob im Streitfall tatsächlich eine Bereicherung des Klägers mit der Folge der Entstehung steuerpflichtiger Einnahmen stattgefunden hat. Denn in diesem Fall hätte der Kläger gleichzeitig betrieblich veranlasste Aufwendungen in Höhe des Wertes der Reise gehabt. 26

1. Zu den steuerpflichtigen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit gehören nach § 19 Abs. 1 Nr. 1 EStG Gehälter, Löhne, Gratifikationen, Tantiemen und andere Bezüge und Vorteile, die für eine Beschäftigung im öffentlichen oder privaten Dienst gewährt werden. Diese Bezüge und Vorteile müssen durch das individuelle Dienstverhältnis des Arbeitnehmers veranlasst sein. Nach § 2 Abs. 1 Satz 1 LStDV i.V.m. § 8 Abs. 1 EStG sind steuerpflichtige Einnahmen aus dem Dienstverhältnis alle Güter, die in Geld oder Geldeswert bestehen (BFH-Urteile vom 16. April 1999 VI R 66/97, BFH/NV 1999, 1413 und vom 9. März 1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711 m.w.N.). Da die Teilnahme des Klägers an der Reise - inzwischen unstreitig - in keiner Verbindung mit der nichtselbständigen Tätigkeit für den Verband steht, kann es sich bei dem Wert der Reise nicht um Einkünfte aus nichtselbständiger Tätigkeit handeln. 27

2. Soweit es um Gewinneinkünfte geht, können Betriebseinnahmen vorliegen, wenn dem Steuerpflichtigen die Reise von einem Geschäftspartner zugewendet wird. Das EStG enthält keine nähere Bestimmung des Begriffs der Betriebseinnahmen. Lediglich die Einnahmen sind in § 8 Abs. 1 EStG als Güter in Geld oder Geldeswert definiert. Die Rechtsprechung versteht deshalb unter Betriebseinnahmen alle Zuwendungen in Form von Geld oder Geldeswert, die durch den Betrieb veranlasst sind (BFH-Urteile vom 20. April 1989 IV R 106/87, BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641 und vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995). 28

a) Wertzugänge in Geldeswert sind danach alle nach objektiven Merkmalen in Geld ausdrückbaren Vorteile, die einen wirtschaftlichen und nicht nur einen ideellen Wert besitzen und damit eine objektive Bereicherung des Zuwendungsempfängers zur Folge haben. Diese Voraussetzungen werden im Bereich der Gewinneinkünfte für zugewendete Auslandsreisen bejaht, die regelmäßig auch im Wirtschaftsverkehr einen nicht nur geringen Geldwert besitzen (BFH-Urteile vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995 und vom 20. April 1989 IV R 106/87, BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641; vgl. ferner BFH-Urteil vom 7. Februar 1997 VI R 34/96, BFH/NV 1997, 401). Ebenso wie im Rahmen der Einkünfte aus nichtselbstständiger Arbeit sieht die Rechtsprechung den Empfänger durch die Teilnahme an den Auslandsreisen als wirtschaftlich objektiv bereichert an. Dies gilt unabhängig davon, ob der Arbeitnehmer bzw. der Gewerbetreibende eine vergleichbare Reise auch ohne Einladung durch den Arbeitgeber bzw. den Geschäftsfreund durchgeführt hätte. Denn es kommt nicht darauf an, ob durch den zugewendeten Vermögenswert eigene Aufwendungen erspart werden (vgl. BFH-Urteile vom 15. Juni 1973 VI R 85/71, BFHE 109, 526, BStBl II 1973, 781 und vom 20. April 1989 IV R 106/87, BFHE 157, 118, BStBl II 1989, 641; ferner BFH-Urteile vom 7. Februar 1997 VI R 34/96, BFH/NV 1997, 401 und vom 9. März 1990 VI R 48/87, a.a.O.).

Die Einkunftstatbestände können zwar nur durch ein tatsächliches oder rechtliches, nicht aber durch ein vorgestelltes (fiktives) Geschehen verwirklicht werden (Beschluss des Großen Senats des BFH vom 26. Oktober 1987 GrS 2/86, BFHE 151, 523, BStBl II 1988, 348). Die Erfassung des Sachwerts der Reise als Betriebseinnahme widerspricht aber nicht dem Grundsatz, dass ersparte Aufwendungen regelmäßig nicht zu - fiktiven - Einnahmen führen (vgl. hierzu Schmidt/Heinicke, EStG 19. Aufl., § 4 Rz 431). Denn ersparte Aufwendungen führen nur insoweit nicht zu Einnahmen, als sie auf einem eigenen Verhalten des Steuerpflichtigen beruhen. Ist die Ersparnis dagegen Folge einer Zuwendung von dritter Seite, so besteht die Einnahme gerade nicht in ersparten Aufwendungen, sondern im Wert des zugewendeten Vermögensvorteils (BFH-Urteil vom 22. Juli 1988 III R 175/85, BFHE 154, 218, BStBl II 1988, 995). 30

b) Die Zuwendung der Reise wirkt sich im Streitfall jedoch letztlich nicht einkunftserhöhend aus, weil der Kläger die Reisekosten als Betriebsausgaben hätte geltend machen können, wenn er sie selbst getragen hätte. Der erkennende Senat hat bei wertender Betrachtung bereits Bedenken, den Empfänger einer von seinem Auftraggeber/Arbeitgeber veranstalteten Reise als bereichert anzusehen, wenn der Empfänger die Kosten der Reise für den Fall, dass er sie selbst geleistet hätte, als Betriebsausgaben/Werbungskosten geltend machen könnte (vgl. insoweit auch BFH-Urteil vom 15. November 1991 VI R 36/89, BFHE 166, 456, BStBl II 1992, 492). Diese Frage kann jedoch letztlich offen bleiben. Wenn man den Kläger im Streitfall nämlich als bereichert um die auf ihn entfallenden anteiligen Kosten der Reise ansähe, stünden diesen steuerpflichtigen Einnahmen gleichzeitig ebenso hohe betrieblich veranlasste Aufwendungen gegenüber. 31

aa) Die Abziehbarkeit von Reisekosten als Werbungskosten bzw. als Betriebsausgaben wird bejaht, wenn die Reisen ausschließlich oder zumindest weitaus überwiegend im beruflichen Interesse unternommen werden und die Verfolgung privater Interessen i. S. des § 12 Nr. 1 EStG, wie z. B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises, nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nahezu ausgeschlossen ist (vgl. z. B. BFH-Beschluss vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213; Urteil vom 30. April 1993 VI R 94/90, BFHE 171, 242, BStBl II 1993, 674; BFH-Urteil vom 31. Januar 1997 VI R 72/95, BFH/NV 1997, 476). Anderenfalls sind die gesamten Reisekosten nicht abziehbar, soweit sich nicht ein durch den 32

Beruf veranlasster Teil nach objektiven Maßstäben sicher und leicht abgrenzen lässt (BFH-Urteile vom 14. Juli 1988 IV R 57/87, BFHE 154, 312, BStBl II 1989, 19 und vom 21. Oktober 1996 VI R 39/96, BFH/NV 1997, 469 m.w.N.; zur Ausdehnung der Aufteilungsmöglichkeit vgl. FG Köln, Urteil vom 21. Juni 2001 10 K 6288/96, EFG 2001, 1186; Revision eingelegt, Aktenzeichen des BFH: VI R 94/01).

bb) Für die Beurteilung der Frage, ob für eine Reise in nicht unerheblichem Umfang Gründe der privaten Lebensführung eine Rolle gespielt haben, hat der BFH in erster Linie auf ihren Zweck abgestellt. Reisen, denen offensichtlich ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt (das Halten eines Vortrags auf einem Kongress, die Durchführung eines Forschungsauftrags oder das Aufsuchen eines Geschäftspartners), sind in aller Regel ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzurechnen, selbst wenn solche Reisen in mehr oder weniger großem Umfang auch zu privaten Unternehmungen genutzt werden können. Bei solchen Reisen tritt die Bedeutung von privaten Unternehmungen regelmäßig jedenfalls dann in den Hintergrund, wenn die Verfolgung privater Interessen nicht einen Schwerpunkt der Reise bildet (BFH-Beschluss in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213; BFH-Urteile vom 18. Juli 1997 VI R 10/97, a.a.O. m.w.N. und vom 14. Juli 1988 IV R 57/87, BFHE 154, 312, BStBl II 1989, 19; vom 23. Januar 1997 IV R 39/96, BFHE 182, 536, BStBl II 1997, 357 und vom 21. Oktober 1996 VI R 39/96, a.a.O.). 33

Liegt der Reise ein solcher Anlass nicht zu Grunde, müssen die jeweils für eine berufliche oder private Veranlassung sprechenden Beurteilungsmerkmale gegeneinander abgewogen werden. Eine Qualifizierung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben scheidet bereits dann aus, wenn das Hineinspielen der Lebensführung ins Gewicht fällt und nicht nur von ganz untergeordneter Bedeutung ist; ein bloßes Überwiegen der beruflichen Veranlassung gegenüber den privaten Elementen reicht nicht aus (BFH-Urteil vom 31. Januar 1997 VI R 72/95, BFH/NV 1997, 476 und vom 21. August 1995 VI R 47/95, BFHE 179, 37, BStBl II 1996, 10, m. w. N.). Die gesamten Reisekosten sind dann nicht abziehbar, soweit sich nicht ein durch den Beruf veranlasster Teil nach objektiven Maßstäben sicher und leicht abgrenzen lässt (BFH-Beschluss vom 14. August 1996 VI B 104/96, BFH/NV 1997, 108). 34

cc) Aufgrund der Vernehmung der zahlreichen Zeugen und der Gesamtumstände der Reiseteilnahme im Streitfall gelangt der erkennende Senat zu dem Ergebnis, dass der Reise des Klägers nach Australien ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde gelegen hat und er daher mit einem Vortragenden auf einem Kongress oder einem Seminarleiter vergleichbar ist. So hatte der Kläger die Möglichkeit zur Teilnahme an der von der GmbH organisierten Australien-Reise nicht als Belohnung dafür erhalten, dass er eine Dienstleistung für die GmbH erbracht hat oder erbringen sollte (vgl. dazu BFH-Urteil vom 9. März 1990 VI R 48/87, BFHE 160, 447, BStBl II 1990, 711 zur Frage, ob die Zuwendung einer Reise im ganz überwiegenden eigenbetrieblichen Interesse des Arbeitgebers erfolgte). Aus der Sicht der GmbH war es vielmehr erwünscht, dass der Kläger im Laufe der Reise den daran interessierten Teilnehmern das von ihm entwickelte Zusatzprogramm präsentieren sollte, welches auf die von der GmbH vertriebenen Programme aufgesattelt war und welches auch über die GmbH vertrieben werden sollte. Diese Präsentationen lagen nicht nur im Interesse des Klägers, sondern auch im Interesse der GmbH, weil das vom Kläger entwickelte Zusatzprogramm auch den Anwendungsbereich der von der GmbH vertriebenen Grundprogramme erweiterte und bei potenziellen Kunden nicht nur das Interesse an dem künftig von der GmbH vertriebenen Zusatzprogramm geweckt werden sollte, sondern auch ein gesteigertes Interesse an ihren eigenen Programmen. 35

Soweit die Reisetilnehmer an dem vom Kläger entwickelten Zusatzprogramm Interesse hatten, konnten sie sich auch an Präsentationen - mit oder ohne PC - und Informationsgespräche während der Reise erinnern. Bereits daraus ergibt sich für den Senat, dass die Verfolgung privater Interessen keinen Schwerpunkt der Reise für den Kläger bildete. Dieses Ergebnis wird objektiv gestützt durch die enorme Umsatzsteigerung um rd. 50%, die der Kläger im Jahr 1992 gegenüber 1991 erzielen konnte (Gebühren 1991: 236.000 DM; 1992: 336.000 DM) und die auch in der Folgezeit positive Entwicklung, die in der Gründung des eigenen Verlags mündete. Die These der Vertreterin des Beklagten, dass die Umsatzsteigerung im Jahr 1992 nicht auf die Reise, sondern auf die flächendeckende Einführung der EDV in den 90er Jahren zurückzuführen sei, ist dagegen nach Überzeugung des Gerichts unsubstanziert und haltlos. Das Gericht teilt daher nicht die Auffassung des Beklagten, dass aus Sicht des Klägers die zahlreichen privaten Unternehmungen anlässlich der Reise im Vordergrund standen, zumal der Kläger die Reise auch nicht in Begleitung seiner Ehefrau unternommen hat (vgl. insoweit BFH-Urteil vom 30. Juni 1995 VI R 26/95, BFHE 178, 171, BStBl II 1995, 744). Daher könnte der Abzug der Kosten der Reise als Betriebsausgaben nicht versagt werden, wenn der Kläger die Kosten selbst getragen hätte.

3. Die Kostenentscheidung beruht auf § 135 Abs. 1 FGO, die Entscheidung über die vorläufige Vollstreckbarkeit auf § 151 FGO i.V.m. §§ 708 Nr. 10, 711 ZPO. 37

4. Die Revision wird wegen grundsätzlicher Bedeutung der Frage zugelassen, unter welchen Umständen sich die Zuwendung einer Reise letztlich einkunftserhöhend auswirken kann. 38