

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter ***R*** in der Beschwerdesache ***Bf***, ***Adresse Bf***, über die Beschwerde vom 14.9.2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 10.8.2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2020 zu Recht erkannt:

I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art 133 Abs 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

In ihrer am 23.2.2021 im Wege von FinanzOnline eingereichten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 machte die Beschwerdeführerin (Bf), eine in der Abteilung für Hämatologie des ***Krankenhauses X*** beschäftigte Fachärztin für Innere Medizin, ua Flugkosten betreffend einen Tauchmedizin-Workshop auf den Malediven in Höhe von 3.379,00 Euro als Werbungskosten (Kennzahl 721 „Reisekosten“) geltend.

Mit Bescheid vom 10.8.2021 setzte das Finanzamt – nach Durchführung eines Vorhalteverfahrens – die Einkommensteuer 2020 fest. Dabei erkannte es die Flugkosten betreffend den Tauchmedizin-Workshop auf den Malediven nicht als Werbungskosten an. Begründend wurde ausgeführt, Aufwendungen für eine Tauchausbildung auf den Malediven zählten gemäß § 20 EStG 1988 zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben.

In ihrer Beschwerde vom 14.9.2021 führte die Bf wie folgt aus: Die Beschwerde richte sich gegen die Nichtanerkennung der Kosten für die Reise auf die Malediven. Es handle sich dabei um eine ausschließlich beruflich veranlasste Reise, die von der Österreichischen Gesellschaft

für Tauch- und Hyperbarmedizin (ÖGTH) als ärztliche Pflichtausbildung anerkannt sei. Zudem erhielten Ärzte hierfür die notwendigen Fortbildungspunkte.

In seiner abweisenden Beschwerdeentscheidung vom 30.9.2022 führte das Finanzamt nach Wiedergabe der gesetzlichen Bestimmungen des § 16 Abs 1 EStG 1988 und des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 im Wesentlichen aus, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig seien (sog Aufteilungsverbot). Zur steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen für Studienreisen, Kongresse, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen, etc führe der VwGH in ständiger Rechtsprechung (Hinweis auf VwGH 22.9.2000, 98/15/0111) aus, dass derartige Aufwendungen grundsätzlich solche für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 seien, außer sie seien ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst; dies sei dann der Fall, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorlägen:

- Planung und Durchführung der Reise (bzw des Kongresses, der Tagung oder der Fortbildungsveranstaltung) erfolgten entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit erkennen lasse.
- Die Reise müsse nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwendung gestatteten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrten.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürften zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet werde; hierbei sei auf eine „Normalarbeitszeit“ von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (Hinweis auf VwGH 16.9.1986, 86/14/0019).

Dementsprechend habe der VwGH die allgemeinen Kosten für Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert werde, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (Hinweis auf VwGH 26.1.1993, 88/14/0108). Lediglich die im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbaren Fortbildungskosten seien abzugsfähig (Hinweis auf Fachliteratur).

Die Bf habe Werbungskosten für einen Tauch-Workshop auf den Malediven beantragt. Dem Stundenplan sei zu entnehmen, dass die tägliche „Arbeitszeit“ in Form von Theorieeinheiten lediglich 3 Stunden betragen habe. Beziehe man die Tauchgänge ein, käme man auch nur auf 6 Stunden. Es sei daher ersichtlich, dass ein Mischprogramm vorliege. Private Erholungs- und

Bildungsinteressen sowie betriebliche/berufliche Interessen seien untrennbar vermengt. Die Aufwendungen für die Reise seien daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Am 19.10.2022 brachte die Bf im Wege von FinanzOnline einen Vorlageantrag ein. Darin wurde den Ausführungen des Finanzamtes in der Beschwerdeentscheidung Folgendes entgegnet: Das Aufteilungsverbot im Rahmen eines Mischprogrammes komme gegenständlich nicht zur Anwendung, da bei einer Ausbildung von täglich 06:00 Uhr bis 17:00 Uhr keinerlei Freizeit bestanden habe. Es habe weder einen Hotelaufenthalt noch andere Freizeitaktivitäten gegeben. Der gesamte Workshop finde immer auf einem speziell ausgestatteten Schiff statt. Außer den Teilnehmern, den Vortragenden – alles Ärzte – und der Crew seien keine anderen Personen zugelassen. Ergänzend werde festgehalten, dass die Bf nunmehr als Tauchmedizinerin selbständig tätig sei.

Dem Vorlageantrag war eine Workshop-Beschreibung beigelegt, der weder der Verfasser noch eine Datumsangabe zu entnehmen sind. Diese Workshop-Beschreibung lautet auszugsweise wie folgt:

„Der Refresher-Kurs (Malediven) hat zum Ziel, dass einerseits die neuesten Entwicklungen in der Tauchmedizin an die Taucherärzte weitergegeben werden, wie z.B. die Änderungen der Tauchtauglichkeitsuntersuchungen im Rahmen der Covid 19-Pandemie sowie die praktischen Fähigkeiten gefestigt und erweitert werden. Ein wichtiger Schwerpunkt des Refresher-Kurses ist es, Notfallmaßnahmen auch nicht nur theoretisch zu besprechen, sondern auch in der Praxis durchzuführen. Es macht nämlich einen großen Unterschied, ob man alleine versucht einen bewussten Taucher zu bergen oder ob man Hilfspersonal zur Verfügung hat. Gerade in einer Notfallsituation ist es wichtig, dass so rasch und zielgerichtet wie möglich reagiert wird. Der Taucherarzt sollte sofort die notwendigen Schritte einleiten können, um Folgeschäden eines Tauchunfalls zu verhindern. Dies gelingt nur, in dem in den speziellen Tauchsituationen, wie Strömungstauchen, Wracktauchen oder Nachttauchen, Notfallsituationen simuliert werden und die notwendigen Schritte wiederholt geübt werden.

Der Refresher-Kurs findet auf einem Tauchboot statt, das sowohl die praktischen Aspekte der Tauchmedizin als auch die theoretischen durchführen lässt, da es einen entsprechenden Vortragsraum besitzt.

Entsprechend den tauchmedizinischen Standards findet am Ankunftstag kein Tauchgang statt, es wird aber der Kursablauf vorgestellt, die Sicherheitsbestimmungen an Bord erklärt, die Notfallausrüstung des Schiffs und deren Handhabung sowie der Ablauf eines Notfalls an Bord geübt.

Am nächsten Tag findet im Rahmen des Frühstücks zwischen 6:00 Uhr und 6:30 Uhr das Briefing zum Checktauchgang statt, bei dem überprüft wird, ob alle Teilnehmer die grundlegenden Tauchfertigkeiten besitzen.

Jeder Tauchgang dauert ca. 1 Stunde, wobei nicht direkt vom Hauptboot getaucht wird, sondern von einem kleineren Beiboot, das an den jeweiligen Tauchspot fährt, während das Hauptboot meist vor den entsprechenden Riffen ankert. Touristeninseln oder Hotelkomplexe werden nicht angefahren, mit Ausnahme von Atollen, die auch eine Druckkammer besitzen, um vor Ort die Druckkammerbehandlung zu besprechen und zu üben.

Nachdem die Taucher wieder auf das Hauptboot gebracht werden, bestimmt jede Taucherin oder jeder Taucher mittels Doppler-Ultraschall die Bildung von Mikroblasen in seinem Blutkreislauf. Dies ist ein wichtiger Bestandteil des Kurses, denn dadurch kann mit Hilfe des Dive-Alert-Networks (DAN), das diese Daten (Ultraschallergebnis und Tauchprofil) anonymisiert erhält, ein Zusammenhang zwischen Tauchverhalten und Blasenbildung wissenschaftlich erarbeitet werden. Blasen im Blutkreislauf sind nämlich für die Schäden, die im Rahmen einer Dekompressionskrankheit auftreten, verantwortlich und man weiß immer noch zu wenig wie sie vermieden werden können oder welches Tauchverhalten mit hoher Wahrscheinlichkeit einen blasenbedingten Gefäßverschluss provoziert.

Nachdem jeder die Ultraschalluntersuchung durchgeführt hat, kann im anschließenden Frühstück mit Kolleginnen und Kollegen über Erfahrung und Schwierigkeiten bei einzelnen Tauchtauglichkeitsuntersuchungen gesprochen werden oder Taucherinnen bzw. Taucher an Kolleginnen und Kollegen weitervermittelt werden, die eine größere Erfahrung mit bestimmten tauchärztlichen Problemen (Herzrhythmusstörungen, Handikap-Tauchen etc.) haben.

Anschließend finden entsprechend dem Lehrplan Vorlesungen und Seminare statt, die die unterschiedlichen Aspekte der Tauchmedizin betreffen. Ein Schwerpunkt des letzten Refresher-Kurses war z.B. die Neuauflage der „Checkliste Tauchtauglichkeit“, da die Covid-Pandemie das Einführen neuer Untersuchungsmethoden zur Erfassung krankheitsbedingter Folgeschäden dringend notwendig gemacht hat.

Am Vormittag findet ein weiterer Tauchgang mit praktischem Training statt. Im Anschluss, wie nach jedem Tauchgang, erfolgt eine Doppler-Ultraschallmessung und das Übertragen der Tauchdaten auf das DAN-Protokollblatt.

Nach einer Mittagspause wird wieder entsprechend dem Stundenplan tauchmedizinisch relevante Themen behandelt oder in Gruppen über tauchärztliche Fragen diskutiert.

Entsprechend den medizinischen Empfehlungen erfolgt danach kein weiterer Tauchgang an diesem Tag, um die Stickstoffbelastung im Körper nicht weiter zu erhöhen.

Nach dem Ende des Nachmittagsprogramms um 17:00 Uhr wird die Tauchausrüstung überprüft und es können Fragen für die kommenden Vorträge bzw. Fallbesprechungen vorbereitet werden.

Im Rahmen des gemeinsamen Abendessens wird typischerweise über die am Tag gewonnenen Erkenntnisse und Fragen aus der eigenen tauchärztlichen Praxis diskutiert.“

Das Finanzamt legte in der Folge den Beschwerdeakt dem Bundesfinanzgericht zur Entscheidung vor. Im Vorlagebericht vom 7.11.2023 bezog es wie folgt Stellung: Tauchen sei eine weit verbreitete Urlaubsbeschäftigung am Meer und übe eine große Anziehungskraft aus. Für die Bf habe (gemeinsam mit ihrem Ehegatten, der als Referent/Tauchlehrer ebenfalls anwesend gewesen sei) die Möglichkeit bestanden, aufgrund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeizuführen. Dementsprechend sei auch der Seminarteil „Ärztessport“ mit dem Schwerpunkt „Bootstauchgang“ angeboten worden. Dieser Programmpunkt übe für einen allgemein interessierten Personenkreis (insbesondere für Taucher) eine hohe Anziehungskraft aus. Lege man bei der Beurteilung eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca 8 Stunden täglich zugrunde (Hinweis auf VwGH 19.10.1999, 99/14/0131), sei angesichts der Vortragsdauer von täglich 3 bis 4 Stunden nicht davon auszugehen, dass andere allgemein interessierende Programmpunkte nur außerhalb der Normalarbeitszeit absolviert worden wären. Unter Berücksichtigung der dargestellten Umstände sei daher von einem der privaten Lebensführung zuzuordnenden Mischprogramm auszugehen, was zur Folge habe, dass die Kosten der Reise nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Festgestellter Sachverhalt:

Bei der Bf handelt es sich um eine Fachärztin für Innere Medizin, die in der Abteilung für Hämatologie des ***Krankenhauses X*** beschäftigt ist.

Im Zeitraum 13.4.2021 bis 22.4.2021 nahm die Bf am „Workshop Tauchmedizin, Refresher-Kurs ÖGTH/GTÜM“ teil. Die Workshop-Leitung hatten eine auf Tauchmedizin spezialisierte Ärztin und ein auf Tauchmedizin spezialisierter Arzt inne.

Von den Flugkosten (Hinflug: 12.4./13.4.2021; Rückflug: 23.4./24.4.2021), die sich auf insgesamt 3.899,00 Euro beliefen, zahlte die Bf im Streitjahr 2020 einen Teilbetrag von 3.379,00 Euro an. Diesen im Streitjahr 2020 bezahlten Betrag machte die Bf in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2020 als Werbungskosten geltend.

Das Workshop-Programm sah wie folgt aus:

	Dienstag, 13.4.2021
--	----------------------------

17:30	Begrüßung, Kurs-Übersicht, Kontrolle der Tauchtauglichkeitsbescheinigungen, Einweisung in den Health and Safety Plan an Bord der M/S Nautilus Two, Einweisung in das COVID-19-Hygienekonzept für die Fortbildung an Bord der M/S Nautilus Two
18:30	Ende
	Mittwoch, 14.4.2021
07:00	Ärztеспорт – Check Tauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Theorie – Empfehlungen zum 'blasenarmen Tauchen', wichtige Bestandteile des Vorgehens bei Tauchunfall/Tauchzwischenfall an Bord, a) Organisation der Rettungskette, b) Sauerstoff- & Erste Hilfe-Ausrüstung, c) Rettung & Transport bei Unfällen
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärztеспорт – Bootstauchgang
13:30	Mittagspause
15:30	Theorie – Erste Hilfe-Maßnahmen während der COVID-19-Pandemie, akt. ERC-Empfehlungen, Vorgehen bei Tauchunfällen während der COVID-19-Pandemie, internationale Empfehlungen, Druckkammer-Therapie während der COVID-19-Pandemie
16:15	Theorie – COVID-19-Pandemie – Auswirkungen auf die Tauchtauglichkeits-Untersuchung
17:00	Ende
	Donnerstag, 15.4.2021
07:00	Ärztеспорт – Wracktauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Theorie – Tauchcomputer – Grenzen und Fehlermöglichkeiten
10:45	Theorie – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall
10:30	Kaffeepause
12:00	Ärztеспорт – Orientierungstauchgang
13:30	Mittagspause
15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll

16:15	Theorie – Leitlinie Tauchunfall, akt. Empfehlungen und Schwerpunktthemen, Umsetzung in der Praxis
17:00	Ende
	Freitag, 16.4.2021
07:00	Ärtesport – Bootstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – COVID-19 und Tauchtauglichkeit (unklarer Infektionsstatus, asymptomatische Fälle, Z.n. COVID-19-Infektion, Z.n. Impfung, internationale Empfehlungen)
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
13:30	Mittagspause
15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Theorie – Risiko: Immersions-Lungenödem, das 'Oxygen window': Auswirkungen für die Praxis der Dekompression und die Tauchunfalltherapie
17:00	Ende
	Samstag, 17.4.2021
07:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – Behandlungstabellen für Tauchunfälle in 'remote area'-Kammern, Grundlagen der Druckkammertechnik und Gasvorrats-Berechnungen für 'remote area'-Druckkammern
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
13:30	Mittagspause

15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Praxis-Seminar – Erste Hilfe bei Tauchzwischenfall & Tauchunfall, Erste ärztliche Hilfe bei Tauchzwischenfall & Tauchunfall
17:00	Ende
	Sonntag, 18.4.2021
07:00	Ärtesport – Bootstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – O2-Intoxikation in der Druckkammertherapie von Tauchunfällen
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
13:30	Mittagspause
15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Theorie – HBO-Indikationen: Art. Gasembolie und Dekompressionskrankheit
17:00	Ende
	Montag, 19.4.2021
07:00	Ärtesport – Bootstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – tauchmedizinische Risiken des Apnoetauchers
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Strömungstauchgang mit Übung: Rettung eines bewusstlosen Tauchers aus dem Wasser
13:30	Mittagspause

15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Theorie – Tauchunfälle – Fallvorstellungen und Diskussion
17:00	Ende
	Dienstag, 20.4.2021
07:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – Wdh. Dekompressionsphysiologie, prakt. Beispiele Neurolog. Untersuchung bei Tauchunfällen, Tipps für die Praxis
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Bootstauchgang
13:30	Mittagspause
15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Theorie – Tauchunfälle – Fallvorstellungen und Diskussion
17:00	Ende
	Mittwoch, 21.4.2021
07:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – Tauchgangs-Simulation in Druckkammern, Pro und Contra
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Bootstauchgang
13:30	Mittagspause

15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Theorie – Tauchunfälle – Fallvorstellungen und Diskussion
17:00	Ende
	Donnerstag, 22.4.2021
07:00	Ärtesport – Strömungstauchgang
08:30	Frühstückspause
10:00	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
10:45	Theorie – Tauchtauglichkeits-Beurteilung, Fallbesprechungen
11:30	Kaffeepause
12:00	Ärtesport – Bootstauchgang
13:30	Mittagspause
15:30	Praxis-Seminar – Risiko-Evaluierung durch präcordialen Doppler-Ultraschall, Selbstmessung und Dokumentierung nach DAN-Protokoll
16:15	Theorie – Tauchtauglichkeits-Beurteilung, Fallbesprechungen
17:00	Abschluss, Kurskritik, Evaluation
17:30	Ende
	Freitag, 23.4.2021
	Reisetag

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die Workshop-Tage – mit Ausnahme des Anreisetages (13.4.2021) – allesamt gleich strukturiert waren:

- Das Workshop-Programm begann um 07:00 Uhr und endete um 17:00 Uhr (**10 Stunden**)
- Von diesen **10 Stunden** entfielen **3 Stunden** auf tauchmedizin-spezifische Theorie- und Praxiseinheiten (10:00 Uhr bis 11:30 Uhr und 15:30 Uhr bis 17:00 Uhr); Vortragende waren die beiden ärztlichen Leiter des Workshops sowie der Ehegatte der Bf (ebenfalls ein Arzt)

- Die restlichen **7 Stunden** entfielen zum einen auf „Ärztessport“ in Form von Tauchgängen (Boots-, Wrack-, Orientierungs- und Strömungstauchgänge) im Beisein eines Tauchlehrers (07:00 Uhr bis 08:30 Uhr und 12:00 Uhr bis 13:30 Uhr; insgesamt somit **3 Stunden**) und zum anderen auf Pausen (Frühstückspause 08:30 Uhr bis 10:00 Uhr; Kaffeepause 11:30 Uhr bis 12:00 Uhr; Mittagspause 13:30 Uhr bis 15:30 Uhr; insgesamt somit **4 Stunden**)

Die Bf erhielt eine von den ärztlichen Leitern des Workshops unterzeichnete, mit 22.4.2021 datierte Bestätigung über die Workshop-Teilnahme. Darin ist Folgendes vermerkt:

„Anerkennungen:

16 UE Refresher für Diplome I & IIa der GTÜM e.V.

16 UE Refresher für Diplome I & IIa der ÖGTH

Ärztchammer Wien, Referat Sportmedizin

*DFP-ID ***DFP-ID*** – DFP-Punkte für Diplom Sportmedizin*

Sportmedizin-Theorie 20 UE, Praxis-Seminar 16 UE, Ärztessport 36 UE“

Diese Teilnahmebestätigung enthält überdies einen Hinweis auf die Homepage der Arztordination einer der beiden ärztlichen Leiter des Workshops (***www***). Auf dieser Homepage findet sich eine Kurzbeschreibung des Workshops (***www*** [Screenshot vom 29.9.2020]) und wird bezüglich des Schiffes M/S Nautilus Two, auf welchem der Workshop stattfand, mittels Link auf eine Homepage verwiesen, auf welcher dieses Schiff wie folgt beschrieben wird (***www*** [Screenshot vom 17.5.2021]):

„Mit ihren 43 m Länge ist die Nautilus Two ein extrem weitläufiges Safariboot. Ganz aus Holz, in traditioneller maledivischer Bauweise gefertigt, erstklassige Verarbeitung, modernste Ausrüstung sorgen dafür, dass die Nautilus Two nicht nur etwas für das Auge bietet.

Seit Februar 2020 ist das ENOS System mit an Bord der Nautilus.

(...)

In 12 geräumigen, modernen Gästekabinen finden bis zu 24 Taucher, Kitesurfer und Urlaubsgäste während ihrer Tauchreise eine luxuriöse Unterkunft. Stromversorgung von 230V aus europäischen Steckdosen gibt es rund um die Uhr, zudem versorgen zwei Wasseraufbereitungsanlagen das Schiff mit ausreichend Süßwasser.

(...)

Das VORSCHIFF

Auf dem Vorschiff unterhalb des Sonnendecks findest Du bequeme Sitzplätze und Tische. Ein beliebter Ort, da man hier durch den Schatten und eine meist wehende leichte Brise Abkühlung findet. Etwas weiter vorne lädt der großzügige Whirlpool zum entspannenden Bad ein, zu dem wir natürlich gerne auch kühle Getränke servieren.

DAS HECK

Ein weiteres Highlight der Nautilus Two ist das überdachte Heck des Schiffes. Dieses ist etwa 50m² gross und bietet auch für 24 Passagiere eine gemütliche Sitzgelegenheit im Freien, selbst wenn es einmal regnen sollte. Durch seine besondere Bauweise bietet das Heck mit versenkter Süßwasserdusche einen leichten Ein- und Ausstieg für entspanntes Schwimmen in den herrlichen Lagunen der Malediven oder für Schnorcheltouren mit den majestätischen Mantas. Ein bequemes Plätzchen auch für den, der sein Anglerglück versuchen möchte.

DAS SONNENDECK

Das riesengroße Sonnendeck bietet bequeme Sonnenliegen und ist saisonal mit schützenden Sonnensegeln ausgestattet. Hier findest Du nach den Tauchgängen Ruhe und Entspannung und genießt zudem einen exzellenten Blick auf die maledivische Inselwelt und den zauberhaften Sonnenuntergang zwischen den Inseln.

DER SALON

Frühstück, Mittagessen und Abendessen werden im großzügigen Salon serviert. Ein 5 Meter langes Fischerdhoni übernimmt dabei die Raumteilung und dient auch gleich als Buffet zur Präsentation der Speisen. So können alle Gäste gleichzeitig rund herum wandern und sich Ihre gewünschten Spezialitäten auswählen.

(...)

Die Kabinen der Nautilus Two sind so groß wie auf keinem anderen Safariboot auf den Malediven. So findest Du in den durchschnittlich 20 m² großen Kabinen jeweils ein Doppelbett und Einzelbett, einen Schreibtisch mit Schubladen und Hocker, einen Spiegel, einen großen Kleiderschrank und neben dem Bett, im Schiffsrumpf eingebaut, befinden sich die bewährten „Schwalbennester“ als zusätzliche Ablagemöglichkeiten. So sind die Kabinen der Nautilus Two nicht nur extrem geräumig, sondern verfügen auch über ausreichenden Stauraum. Große Gepäckstücke wie Koffer oder Tauchtaschen lassen sich spielend unter dem Bett verstauen. Die Klimaanlage ist natürlich für jede Kabine separat regelbar. Solltest Du keine Klimaanlage wünschen, so sorgen eine große Deckluke und

eine Seitenluke in den Kabinen der Nautilus Two für ausreichend Ventilation und versorgen die Räume gleichzeitig mit Tageslicht.“

2. Beweiswürdigung:

Dass es sich bei der Bf um eine in der Abteilung für Hämatologie des ***Krankenhauses X*** beschäftigte Fachärztin für Innere Medizin handelt, wurde von der Bf gegenüber dem Bundesfinanzgericht am 8.1.2024 telefonisch bestätigt.

Dass die Bf im Zeitraum 13.4.2021 bis 22.4.2021 am „Workshop Tauchmedizin, Refresher-Kurs ÖGTH/GTÜM“ auf den Malediven teilnahm, ist der aktenkundigen Teilnahmebestätigung vom 22.4.2021 zu entnehmen und wurde dies auch vom Finanzamt nicht in Abrede gestellt.

Die Flugkosten sind durch die aktenkundige, auf die Bf lautende Rechnung der ***X GmbH*** vom 14.1.2021 belegt. Auf dieser Rechnung findet sich ein handschriftlicher Vermerk über eine am 12.10.2020 erfolgte Anzahlung von 3.379,00 Euro. Anderslautendes wurde vom Finanzamt nicht vorgebracht.

Der detailliert dargestellte Ablauf des Workshops ist dem aktenkundigen Workshop-Programm zu entnehmen, welches die Bf dem Finanzamt als Beilage zur Beschwerde zukommen ließ. Daraus ergibt sich ua auch, dass sich die tägliche Workshop-Dauer auf die Zeit von 07:00 Uhr bis 17:00 Uhr (und nicht, wie von der Bf im Vorlageantrag ohne nähere Erläuterung behauptet, auf die Zeit von 06:00 Uhr bis 17:00 Uhr) erstreckte.

Der wiedergegebene Inhalt der Teilnahmebestätigung vom 22.4.2021 entstammt einer aktenkundigen Kopie derselben.

3. Rechtliche Beurteilung:

Zu Spruchpunkt I. (Abweisung):

Strittig ist, ob die von der Bf im Streitjahr 2020 geleistete Anzahlung betreffend die Flugkosten für die im April 2021 unternommene Malediven-Reise, im Rahmen derer die Bf am „Workshop Tauchmedizin, Refresher-Kurs ÖGTH/GTÜM“ teilnahm, als Werbungskosten abzugsfähig ist.

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (vgl etwa VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032).

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen, Kongressen, Tagungen und Fortbildungsveranstaltungen hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung ausgeführt, dass derartige Aufwendungen grundsätzlich solche für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor (vgl etwa VwGH 29.1.2002, 96/14/0030 betreffend die Teilnahme einer Kinderfachärztin an einer einwöchigen Fortbildungsveranstaltung für Kinderfachärzte in Obergurgl):

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher 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; hiebei ist auf eine „Normalarbeitszeit“ von durchschnittlich 8 Stunden täglich abzustellen (zu letzterem Punkt vgl auch VwGH 26.1.1993, 88/14/0108 betreffend die Teilnahme an der 1. Kapruner Sportärzte-Woche zu einer Jahreszeit, die gute Wintersport- und Erholungsmöglichkeiten geboten hat).

Der VwGH hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl etwa VwGH 29.1.2002, 96/14/0030; VwGH 22.9.2000, 98/15/0111; VwGH 26.1.1993, 88/14/0108).

Im vorliegenden Fall waren die Workshop-Tage – mit Ausnahme des Anreisetages – allesamt gleich strukturiert. Das Workshop-Programm begann jeweils um 07:00 Uhr und endete jeweils um 17:00 Uhr (**10 Stunden**). Diese **10 Stunden** waren jeweils wie folgt aufgeteilt:

- Tauchmedizin-spezifische Theorie- und Praxiseinheiten im Ausmaß von **3 Stunden** (10:00 Uhr bis 11:30 Uhr und 15:30 Uhr bis 17:00 Uhr)
- „Ärztessport“ in Form von Tauchgängen im Beisein eines Tauchlehrers im Ausmaß von **3 Stunden** (07:00 Uhr bis 08:30 Uhr und 12:00 Uhr bis 13:30 Uhr)
- Pausen im Ausmaß von **4 Stunden** (Frühstückspause 08:30 Uhr bis 10:00 Uhr, Kaffeepause 11:30 Uhr bis 12:00 Uhr, Mittagspause 13:30 Uhr bis 15:30 Uhr)

Alleine der Umstand, dass die täglichen Pausenzeiten 4 Stunden ausmachten (und somit mehr Raum als die täglichen tauchmedizin-spezifischen Theorie- und Praxiseinheiten [3 Stunden] einnahmen), macht deutlich, dass den Workshop-Teilnehmern in erheblichem Maß die Möglichkeit zur Verfolgung (privater) Erholungsinteressen eingeräumt wurde, wofür sich der Aufenthalt auf einem luxuriös ausgestatteten Safariboot auf den als exklusive Urlaubsdestination bekannten Malediven besonders gut eignet.

Was die Tauchgänge (Boots-, Wrack-, Orientierungs- und Strömungstauchgänge) im Beisein eines Tauchlehrers anbelangt (3 Stunden täglich), so ist hiezu zu bemerken, dass Tauchen an sich eine weit verbreitete Urlaubsaktivität darstellt und Tauchgänge auf den Malediven als allseits bekanntem Tauch-Hotspot eine große Anziehungskraft auch für einen allgemein interessierten Personenkreis (insbesondere Taucher) ausüben (vgl auch UFS 27.2.2012, RV/0320-G/09 betreffend die Teilnahme an einem Seminar für Sport- und tropenmedizinische Notfälle in Sharm El Sheikh). Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass in die Tauchgänge vereinzelt spezielle Übungen, wie etwa die Rettung eines bewusstlosen Tauchers aus dem Wasser, integriert wurden (laut aktenkundigem Workshop-Programm fand eine solche Übung nur ein einziges Mal statt, nämlich im Rahmen des am 19.4.2021 durchgeführten Strömungstauchganges; Hinweise auf weitere Übungen dieser oder ähnlicher Art im Rahmen der Tauchgänge sind dem Workshop-Programm nicht zu entnehmen).

Zusammenfassend ist festzuhalten, dass die gegenständliche Reise auf die Malediven durch ein typisches Mischprogramm geprägt war, das berufliche Interessen einerseits und private Erholungs- und Freizeitinteressen andererseits untrennbar vermengte und bei dem die auf die Berufsgruppe der Ärzte zugeschnittenen Programmpunkte die vom VwGH ins Treffen geführte „Normalarbeitszeit“ von durchschnittlich 8 Stunden täglich (siehe oben) bei weitem nicht erreichten. Der Workshop hat privaten Erholungs- und Freizeitinteressen so viel Raum gegeben, dass diese das für die Berücksichtigung der von der Bf geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten unschädliche unerhebliche Ausmaß bei weitem überschritten haben.

Der Umstand, dass der Workshop in dem in der Teilnahmebestätigung vom 22.4.2021 näher bestimmten Ausmaß an Unterrichtseinheiten für die Erlangung ärztlicher Diplome der Österreichischen Gesellschaft für Tauch- und Hyperbarmedizin (ÖGTH) sowie der Österreichischen Ärztekammer Anerkennung findet, vermag der Beschwerde ebenso wenig

zum Erfolg zu verhelfen (vgl dazu auch VwGH 26.1.1993, 88/14/0108) wie der Einwand der Bf im Vorlageantrag, sie werde aufgrund der Ausbildung nunmehr (auch) als Tauchmedizinerin selbständig tätig. Denn dies ändert nichts daran, dass die Malediven-Reise – wie oben dargestellt – durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt war (zum hier nicht einschlägigen Fall der Trennbarkeit in einen ausschließlich beruflich veranlassten Reiseabschnitt und einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt vgl VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Den von der Bf als Werbungskosten geltend gemachten Flugkosten ist somit der Abzug zu versagen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der 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.

Mit der vorliegenden Entscheidung folgt das Bundesfinanzgericht der oben zitierten höchstgerichtlichen Rechtsprechung. Die Voraussetzungen für die Revisionszulassung liegen demnach nicht vor.

Graz, am 15. Jänner 2024