



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der F., adresse, vertreten durch stV, vom 1. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Amtspartei, vom 28. Februar 2011 betreffend Einkommensteuer 2009 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist RichterIn, sie beantragte im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 Fortbildungs- und Ausbildungskosten als Werbungskosten zu berücksichtigen. Dieser Aufwand (1.318,00 € für die Reisekosten und 155,00 € für den pauschalen Verpflegungsmehraufwand) wäre ihr anlässlich einer Studienreise in die Türkei in der Zeit vom 23.10.2009 bis 1.11.2009 entstanden. An dieser Reise hätten nur österreichische Richter und Staatsanwälte teilgenommen. Die Bw. beantragte in eventuelle Anerkennung von zumindest 80% der genannten Fortbildungskosten.

Das Finanzamt versagte im Einkommensteuerbescheid 2009 die Anerkennung dieser Kosten als Werbungskosten, da Gegenstand der Reise ein Mischprogramm gewesen sei. Aus diesem Grund seien diese Aufwendungen der privaten Lebensführung zuzuordnen gewesen und könnten folglich nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend gewesen, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt habe. Die Abgabenbehörde I. Instanz vertrat weiter die Ansicht,

dass das konkrete Reiseprogramm und seine Durchführung nicht derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Steuerpflichtigen abgestellt gewesen sei, sodass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt hätte.

„Programm: Reise österreichische Richter und Staatsanwälte in die Türkei (23.10-01.11.2009)

23.10.2009

Treffpunkt um 11.15 Uhr zwischen Terminal 1 und Terminal 2 am Flughafen Wien.

Übergabe der Reiseunterlagen.

Abflug in Wien Schwechat um 13.20 Uhr mit OS 821.

Ankunft in Istanbul um 16:35 Uhr.

Erledigung der Einreiseformalitäten – Visakauf (15,-- E pP v. Ort zahlbar – der Pass muss nach der Rückreise mind. 6 Monate gültig sein!).

Transfer zum Hotel.

Kurze Pause und Weiterfahrt zum Abendempfang im Österreichischen Generalkonsulat im "yyy".

Im Rahmen des Empfangs finden Gespräche mit Herrn ccccc und Rechtsanwalt Herrn kkk statt.

24.10.2009

½-tägige Stadtrundfahrt in Istanbul.

Anschließend Zeit zur freien Verfügung.

25.10.2009

Zeit zur freien Verfügung.

Am späten Nachmittag Bootsfahrt am Goldenen Horn.

26.10.2009

09:00 Uhr: Abholung und Begrüßung durch Herrn O.P. im Hotel und Fahrt zum Gerichtsgebäude nach Bakirköy.

Treffen mit Oberstaatsanwalt Herrn U.

Im Anschluss daran Teilnahme an laufenden Gerichtsverhandlungen.

Anschließend Fahrt nach Ankara.

27.10.2009

08:30 Uhr: Fahrt zum Obersten Gerichtshof und Begrüßung durch Herrn TZ, Präsident des Kassationsgerichtshofes.

Anschließend Briefing über die Rechtsstruktur des Kassationsgerichtshofes, Entscheidungsfindungsprozess etc. durch Herrn P.O, Strafrichter am Gericht.

Weiterfahrt zum großen Gerichtsgebäude und Teilnahme an einer Verhandlung 1. Instanz.

Gespräche mit Richterinnen und Richtern sowie dem Vorsitzenden der Justizkommission des Gerichts 1. Instanz, Herrn U.Ö..

13:15 Uhr: Weiterfahrt zur Österreichischen Botschaft und Empfang von Frau Botschafterin VVV.

Gesprächsmöglichkeit mit Fachrichtern und Vertretern der Staatsanwaltschaft.

15:30 Uhr: Abfahrt zum Justizministerium zu einer Präsentation über die jüngste Reform in der Justiz und weitere geplante Reformvorhaben.

28.10.2009

09:00 Uhr: Fahrt in das Justizministerium, Empfang durch den türkischen Justizminister SSS.

Anschließend Fahrt nach Kappadokien

29.10.2009

Besichtigung von Uchisar, Göreme, Kaymakli und Ürgüp.

30.10.2009

Fahrt von Kappadokien nach Konya.

Besichtigung des Mevlana und von Seydisehir.

Weiterfahrt ins Hotel Evren Beach.

31.10.2009

Vormittags Besuch des Gerichtes in Antalya.

Nachmittags Besichtigung von Perge und Aspendos.

1.11.2009

Transfer zum Flughafen und Rückflug nach Wien mit OS9402.

Abflug Antalya 17.20 Uhr – Ankunft Wien Schwechat 19.10 Uhr.

Die steuerliche Vertretung der Bw. erhob gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 Berufung und führte darin aus, dass die Thematik eines Aufteilungsgebots oder Aufteilungsverbots bei sogenannten "Mischreisen" in letzter Zeit regelmäßig Gegenstand diverser Fachzeitschriften sowie auch diverser Gerichtshofentscheidungen gewesen wäre. Dabei käme es insoweit zu einer Abkehr vom bisher vertretenen Aufteilungsverbot bei Mischreisen, als eine Aufteilung einer gemischt beruflich veranlassten Reise nunmehr zulässig sei, wenn die Aufteilung in einen privaten und einen beruflichen Teil einer Reise eindeutig möglich sei (UFS 13.10.2010, RV/0678-L/08). Die steuerliche Vertretung verwies auch auf ein jüngst ergangenes VwGH-Erkenntnis (27.1.2011, 2010/15/0043 bzw. 2010/15/0197). Danach vertrete der VwGH die Auffassung, dass ein Abzug pauschaler Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bezüglich der beruflich veranlassten Reiseabschnitte zulässig sei, wenn sich beruflich und privat veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei trennen

ließen. Tag- und Nachtgelder könnten pro beruflich genutzten Aufenthaltstag anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung vorliegen würde. Für die Tage der Hin- und Rückfahrt im Rahmen einer gemischt veranlassten Reise stünden hingegen keine Tag- und Nachtgelder zu. Die Fahrtkosten für die An- und Rückreise könnten im Verhältnis der beruflich genutzten Tage zu den privat genutzten Tagen abgesetzt werden. Eine Absetzbarkeit eines Teiles einer Mischreise könne nur dann in Frage kommen, wenn der berufliche Aspekt nicht bloß von untergeordneter Bedeutung sei. Für den Berufungsfall bedeute dies, dass anhand des vorliegenden Reiseprogrammes der berufliche Teil der Reise vom privaten Teil der Reise einwandfrei getrennt werden könne. Im Einzelnen führte die steuerliche Vertretung der Bw. aus, dass am 23.10.2009 abends ein offizieller Arbeitsprogrammpunkt stattgefunden habe. Dabei wäre es um einen Abendempfang im österreichischen Generalkonsulat bei P F und Rechtsanwalt Dr. H gegangen, der von 19-23 Uhr gedauert habe.

Die Richter hätten am 26.10.2009 an laufenden Gerichtsverhandlungen die in der Zeit von Mittag bis 15 Uhr gedauert haben, teilgenommen, sodass sie an diesem Tag insgesamt eine sechsstündige Arbeitszeit zu verzeichnen gehabt hätten (Programm ab 9 Uhr morgens – siehe beiliegendes Reiseprogramm).

Die am 27.10.2009 erfolgte und im Programm angeführte Präsentation bzw. insbesondere die im Anschluss daran stattgefundene Diskussion habe bis 17:30 Uhr gedauert, sodass der gesamte Arbeitstag an diesem Tag neun Stunden umfasst hätte.

Das Arbeitstreffen am 28.10.2009 mit einem türkischen Justizminister habe insgesamt vier Stunden gedauert.

Eine Besichtigung des Gerichtshofes in A habe am 31.10.2009 stattgefunden, Rechtsprobleme, die durch den starken Tourismus in dieser Region auftreten würden, wären erläutert worden. Dies habe vier Stunden gedauert. Am späten Nachmittag bzw. am Abend wäre es dann zu einer abschließenden Diskussion als Zusammenfassung der Ergebnisse, die in einzelnen Arbeitsgruppen vorbereitet worden wären, gekommen. Diese Abschlussveranstaltung sei von dem Delegationsleiter Ü geleitet worden und habe wiederum vier Stunden gedauert, sodass der gesamte Arbeitstag am 31.10.2009 acht Stunden umfasst habe.

Insgesamt wären an den erwähnten fünf Arbeitstagen 31 Arbeitsstunden angefallen. Zusätzlich seien noch insgesamt weitere vier Stunden als Arbeitsgruppengespräche anzusetzen gewesen, die an den genannten Tagen für interne Diskussionen und Lösungserörterungen benötigt worden wären. Diese wären nicht Teil des offiziellen

Programmes gewesen, seien jedoch jedenfalls als Arbeits- und Fortbildungszeit anzusetzen gewesen. Damit ergebe sich in Summe eine Arbeitszeit von 35 Stunden, welche an fünf Tagen angefallen sei, was einer durchschnittlichen Arbeitszeit von sieben Stunden pro Tag entsprechen würde. Unter Nichtberücksichtigung der Anreise- und Wochenendzeiten bedeute dies, dass anlässlich der Türkeireise zumindest sieben von acht Stunden als Arbeitszeit angefallen seien, womit von einer 80 bis 90%igen beruflichen Reise gesprochen werden müsse. Eine Aufteilung der Kosten erscheine daher im Lichte der jüngsten Judikate in diesem erwähnten Verhältnis jedenfalls zulässig. Klar sei, dass der beruflich veranlasste Teil der Reise den weitaus überwiegenden Teil der Reise dargestellt habe.

Darüber hinaus hätten die in der Türkei erworbenen Kenntnisse für die berufliche Tätigkeit als RichterIn konkrete Verwertungsmöglichkeiten in der täglichen Arbeit. Die Türkei strebe die Mitgliedschaft in der Union an und verfüge auch in Österreich bereits durch den schon seit längerer Zeit gegebenen verstärkten Zuzug von Personen aus diesem Land über ein wesentliches Potenzial an Menschen, das im Falle aufkommender Spannungen nicht unschwer zu mobilisieren sein werde. Soziale, religiöse und kulturelle Auseinandersetzungen würden regelmäßig auch in Österreich auftreten. Gerade in straf- und familienrechtlichen Angelegenheiten würden die österreichischen Gerichte mit regelmäßigen Problemen der türkischstämmigen Bevölkerungsgruppe konfrontiert werden. Kenntnisse und Einblicke über bzw. in das türkische Familienrecht würden dabei eine wesentliche Voraussetzung darstellen, um besser den immer größer werdenden Konflikten mit türkischstämmigen Menschen in Österreich vor Gericht begegnen zu können.

Außerdem wäre diese Richterreise vom Bundesministerium für Justiz genehmigt worden und im Bildungsprogramm für Richter und Staatsanwälte ausgeschrieben worden. Es habe sogar einen Sonderurlaub für diese Reise gegeben. Teilnahmeberechtigt wären jeweils ausschließlich Staatsanwälte und Richter, eine Begleitung von Privatpersonen, insbesondere von nahen Angehörigen, seien nicht zulässig gewesen.

Daraus ergebe sich, dass das Justizministerium Sonderurlaub nicht für eine Freizeitreise gewährt hätte. Der überwiegende Anteil an juristischer Fortbildung im Rahmen dieser Reise sowie die Teilnahme von ausschließlich Staatsanwälten und Richtern zeigten klar auf, dass diese Reise für außerhalb der Berufsgruppe der Richter und Staatsanwälte stehende Personen keine besondere Anziehungskraft ausüben könne.

So wären Treffen mit türkischen Staatsanwälten, die Teilnahme an Gerichtsverhandlungen, die Teilnahme an Präsentationen über die Justizreform in der Türkei und ähnliche Programmpunkte für andere Personen als Richter und Staatsanwälte ohne Anziehungskraft gewesen.

Die überwiegende berufliche Veranlassung auf Basis der durchgeführten Zeitaufteilung mache wie bereits dargestellt 80 bis 90% aus, sodass ein geringer Teil im Ausmaß von 10%-20% aufgrund der günstigen Gelegenheit für private Zwecke und überwiegend am Wochenende (Besichtigungen von Sehenswürdigkeiten) "mitgenommen wurde".

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt auf das konkrete Reiseprogramm, wonach abzüglich des An- und Abreisetages (als neutrale Zeit) acht Tage in der Türkei zur Verfügung gestanden wären, von denen ausschließlich zwei beruflich (26.10. und 27.10.) gewesen wären. Vier Tage wären ausschließlich als privat zu beurteilen gewesen (24.10., 25.10., 29.10. und 30.10.). Zwei Tage (28.10. und 31.10.) wären "gemischt" genutzt worden, wobei der berufliche Anteil dem Programm folgend nicht die Intensität eines normalen, in der Regel acht Stunden dauernden Arbeitstages erreicht habe. Somit wären lediglich zwei Tage als beruflich anzuerkennen gewesen wären. Nach § 16 EStG 1988 seien Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen grundsätzlich als Werbungskosten abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen würden. Fortbildungskosten dienen dazu, im jeweils ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben, um den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Merkmal beruflicher Fortbildung sei es, dass sie der Verbesserung der Kenntnisse und Fähigkeiten im bisher ausgeübten Beruf diene (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161; Lohnsteuerrichtlinien RZ 364 f).

Daraus ergebe sich nach Ansicht des Finanzamtes, dass eine berufliche Veranlassung einer Studienreise nur dann vorliege, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sei. In diesem Sinne sei für Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Das Finanzamt verwies auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes, wonach folgende Voraussetzungen für die Anerkennung der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung einer Reise vorliegen müssen:

- 1.) 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 lassen.
- 2.) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).
- 3.) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart 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 (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 21.5.2000, 97/13/0228).

4.) Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050, 99/15/0055; VwGH 29.1.2002, 96/14/0030).

Außer Zweifel steht nach Ansicht des Finanzamtes, dass die Studienreise der Bw. auch beruflich verwertbare Elemente beinhaltet habe, jedoch hätten diese einen lediglich untergeordneten Charakter gehabt. Die Reise wäre durchaus auch für ein allgemeines Publikum von Interesse gewesen. Die außerberuflichen Anteile hätten überwogen, das auslösende Moment zur Teilnahme an dieser Reise sei nicht überwiegend beruflich und somit nicht fremdbestimmt gewesen. Der VwGH treffe in seinen Erkenntnissen vom 27.1.2011, 2010/15/0197 weiterhin eine klare Unterscheidung zwischen der Veranlassung einer Reise und der folgenden Reisegestaltung. So wäre die Reise nach China eindeutig fremdbestimmt und beruflich veranlasst gewesen, private Interessen wären bei der Wahl des konkreten Reisezieles nicht bestimmend gewesen, darüber hinaus sei die Chinareise dadurch geprägt gewesen, dass der private Anteil von vier Tagen gegenüber dem beruflichen von 20 Tagen deutlich in den Hintergrund getreten wäre. Aus dem Erkenntnis des VwGH könne daher nicht abgeleitet werden, dass ein Aufteilungsgebot bei Studienreisen mit eindeutig überwiegendem Freizeitanteil und eindeutig überwiegender privater Veranlassung gelten würde.

Im Vorlageantrag führte die steuerliche Vertretung der Bw. ergänzend aus, dass das Finanzamt in seiner Berufungsvorentscheidung verkenne, dass die aktuelle VwGH-Judikatur ein Abgehen in mehrerer Hinsicht von bisherigen höchstgerichtlichen Entscheidungen darstelle. Dies betreffe insbesondere auch die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung zitierte ältere VwGH-Judikatur.

Durch die Reise in die Türkei werde den Teilnehmern gerade eben die Möglichkeit geboten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung im Beruf zulassen würden. Als Richterin hat die Bw. regelmäßig mit Menschen mit Migrationshintergrund zu tun. In der Rechtsprechungspraxis hätten sich die Richter immer wieder mit speziellen Fragen diverser Kulturen und Religionen auseinanderzusetzen gehabt, wobei in den letzten Jahren insbesondere der Islam und damit auch türkische Staatsbürger in den Mittelpunkt gerückt seien. Beispiele, die auch medial in den Blickpunkt einer breiten Öffentlichkeit gerückt werden, seien die Fragen der Zulässigkeit der Verschleierung einer Angeklagten im Gerichtssaal, der Umgang im Fall der Verweigerung des Gesichtsschleiers (vgl. OGH rrsr). Weiter tauchten

Fragen der Abgrenzung der inneren Angelegenheiten der einzelnen Kirchen- und Religionsgemeinschaften auf, die einer Einmischung durch den Staat, und damit auch einer Befassung der ordentlichen Gerichte als Entscheidungsträger, nach Artikel 15 StGG entzogen werden und jener Angelegenheiten, in denen staatliche Regelungen greifen. Der OGH habe entschieden, dass die Frage, ob jemand Mitglied der islamischen Glaubensgemeinschaft sei, die inneren Angelegenheiten der Religionsgemeinschaft betreffe und daher den staatlichen Organen jegliche Kompetenz zur Gesetzgebung und Vollziehung genommen werde (üüüü).

Eine weitere Fallgruppe würden jene Fälle bilden, in denen österreichische Richter aufgrund des internationalen Privatrechtsgesetzes ausländisches Recht anzuwenden hätten. Dabei sei die ordre-public-Klausel in § 6 IPRG, also die Frage der Vereinbarkeit mit den Grundwerten der österreichischen Rechtsordnung im Auge zu behalten gewesen. Eine aktuelle höchstgerichtliche Entscheidung in diesem Zusammenhang wäre etwa xxxx, bei welcher der Oberste Gerichtshof entschieden hätte, dass die Anwendung saudi-arabischen Rechts mit der Folge, dass die geschiedene Ehefrau nach einer Scheidung mit gleichzeitigem Verschulden lediglich drei Monate Unterhalt erhalten würde, nicht der genannten Klausel widerspreche. Weitere Rechtsfragen im Zusammenhang mit der Erfüllung religiöser Pflichten des Islams, die die Gerichte regelmäßig beschäftigen, wären das Schächten sowie islamische Bekleidungsvorschriften und das regelmäßige Gebet, insbesondere in einem arbeitsrechtlichen Kontext. Es handle sich dabei um brisante kontroversielle Rechtsthemen, die in der Zukunft jedenfalls wissenschaftlicher und praktischer Vertiefung bedürfen (vgl. Kommentar Schinkele Brigitte, Verschleierung einer Angeklagten im Gerichtssaal? Überlegungen aus grundrechtlicher Sicht zu rrsr und rrrrrr).

Die steuerliche Vertretung der Bw. legte überdies einen Artikel aus der Tageszeitung "Der Standard" vom 21.5.2011 vor, aus dem die Bedeutung der Kenntnisse islamischen Rechts deutlich erkennbar sei.

Vor diesem Hintergrund ergebe sich, dass eine Reise in die Türkei mit einem entsprechenden Programm wie dem vorliegenden die Möglichkeit zum Erwerb von Kenntnissen biete, die eine konkrete Verwertung im Beruf als Richter erwarten ließen und damit als auslösendes Moment für diese Reise anzusehen gewesen wäre. Die in der Berufungsvorentscheidung unter Punkt 2 und 3 dargelegte VwGH-Judikatur sei angesichts obiger Darstellungen nicht mehr aktuell, da es jetzt eben nicht mehr darauf ankomme, dass eine Reise ausschließlich beruflich veranlasst sei. Auch der Wartungserlass zu den Lohnsteuerrichtlinien in den Randziffern 295 bis 295 d verweise auf die Abzugsfähigkeit von Reisekosten, wenn eine eindeutige Trennbarkeit der Reise in beruflich und privat veranlassten Teil möglich sei. Das Aufteilungsverhältnis ergebe sich demnach im Allgemeinen aus dem Verhältnis der ausschließlich beruflichen Zwecken

dienenden Aufenthaltstage zu den nicht ausschließlich beruflichen Zwecken dienenden Aufenthaltstagen, wobei Wochenenden und Feiertage als neutrale Tage unberücksichtigt blieben. Dies käme auch in der Literatur in der SWK 20/21/2011, Seite 743, zum Ausdruck und habe die steuerliche Vertretung der Bw. entsprechend dem Aufteilungsverhältnis die Aufteilung zwischen beruflichen, nicht beruflichen und neutralen Tagen vorgenommen. Nach Ansicht der steuerlichen Vertretung handle es sich bei der konkreten Reise um eine Mischreise, deren auslösendes Moment unzweifelhaft die berufliche Veranlassung gewesen wäre, was durch die unbestrittene vermehrte Bedeutung islamischen Rechts auch für die tägliche Richterpraxis in Österreich zum Ausdruck gebracht werden würde. Zusammenfassend sei davon auszugehen, dass die konkrete Reise weitaus überwiegend beruflich veranlasst gewesen wäre und lediglich ein geringer Teil privaten Zwecken gedient hätte, der überdies überwiegend am Wochenende erfolgt sei.

Die steuerliche Vertretung der Bw. gab über Vorhalt am 16.5.2013 bekannt, dass außer dem vorgelegten Reiseprogramm keine weiteren Unterlagen zum Reiseablauf bestehen würden.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abgezogen werden.

Der VwGH brachte im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197, zum Ausdruck, dass seine bisherige Rechtsprechungslinie zur Auslegung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 bezüglich allgemeiner Mischaufwendungen aufrecht bleibt (*Kuprian/Freisinger, UFS 2009, 44*). Dies bedeutet, dass allgemeine Kosten von Reisen, die durch private Erholungs- und Bildungsinteressen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt, demnach nicht einwandfrei und nachvollziehbar aufteilbar sind, zu keinen Betriebsausgaben oder Werbungskosten führen. Ergibt demgegenüber die Prüfung der Reise für den einzelnen Aufenthaltstag eine ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung in dem Sinne, dass von einem ausschließlich betrieblichen oder beruflichen Reiseabschnitt ausgegangen werden kann, stehen dafür die anteiligen Ausgaben als Betriebsausgaben oder Werbungskosten zu.

Die Prüfung der ausschließlichen betrieblichen oder beruflichen Veranlassung einer Reise bzw. eines Reiseabschnitts hat nach den vom VwGH für Studienreisen aufgestellten Kriterien zu erfolgen (vgl. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032, *Zorn*, ÖStZ 2011, 213). Demnach müssen die vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung genannten Voraussetzungen (vgl. Punkt 1. bis 4.) kumulativ vorliegen, wenn die ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung bejaht werden soll und Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ausgeschlossen werden sollen. Zu beachten ist, dass bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden muss (Hinweis auf VwGH 21.10.1986, 86/14/0031). Das nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften bestimmte Abzugsverbot von Aufwendungen für die Lebensführung, besteht selbst dann, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Vor diesem Hintergrund ist für den Berufungsfall in rechtlicher Sicht auszuführen:

Planung und Durchführung der gegenständlichen Reise

Die verfahrensgegenständliche Reise ist von der österreichischen Richterschaft und den Staatsanwälten organisiert und durchgeführt worden. Eine lehrgangsmäßige Organisation der Reise war auf Grund des vorgelegten Reiseprogramms nicht zu erkennen. Die Reise zeigt, aus nachfolgend dargestellten Gründen auch an den einzelnen Aufenthaltstagen keine einwandfrei erkennbare überwiegende berufliche Bedingtheit auf.

Reiseprogramm und konkrete Verwertung im Beruf

Der VwGH rechnet Aufwendungen für eine Reise, deren Gestaltung ungeachtet ihrer fachspezifischen Ausrichtung auf die Berufstätigkeit des Steuerpflichtigen für einen weltoffenen, vielseitig interessierten Teilnehmer auch außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfeldes des Steuerpflichtigen nicht jede Anziehungskraft nimmt, den Aufwendungen der Lebensführung zu (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183).

Zur beruflichen Veranlassung der einzelnen Aufenthaltstage als maßgebende Zeiteinheit für die Beurteilung einzelner Reiseabschnitte ist für den vorliegenden Fall festzuhalten, dass am 23.10.2009 der Abendempfang im Österreichischen Generalkonsulat trotz seines repräsentativen Charakters auch für eine vielseitig interessierte und weltoffene Zielgruppe attraktiv war und daher allein aus den Angaben im Reiseprogramm keinesfalls eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung abzuleiten war. Die Bw. hat kein gesondertes Programm dargelegt, wonach eine konkrete berufliche Verwertung dieses Empfanges für ihre richterliche Tätigkeit nachvollziehbar und überprüfbar gewesen wäre. Darüber hinaus hätte sie den Zweck, die Dauer und die Ergebnisse dieses Empfanges darlegen müssen.

Der 24.10., der 25.10., der 29.10. und der 30.10. sind ausschließlich privat veranlasst gewesen, berufliche Aspekte waren dem oben dargestellten Besichtigungsprogramm (Bootsfahrt am Goldenen Horn, Stadtrundfahrt in Istanbul, Besichtigung von Uchisar, Göreme usw.) keineswegs zu entnehmen.

Zur vorgebrachten beruflichen Veranlassung der Programmpunkte am 26.10. und 27.10. ist auf die vorhin erwähnte VwGH Judikatur (vgl. VwGH 25.9.2002, 99/13/0246) zu verweisen, der zufolge auch an diesen Tagen davon auszugehen war, dass nicht nur Richter, sondern auch aufgeschlossene, vielseitig (politisch oder wirtschaftlich allgemein) interessierte Bildungsreisende außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfeldes der Bw. an Treffen mit Fachrichtern und Staatsanwälten, bzw. mit dem Justizminister Interesse zeigen würden. Dies muss auch für die Teilnahme an Verhandlungen und für Informationen über die dortige Rechtsstruktur von Kassationsgerichten gelten, die auch generell eine Bereicherung für das Allgemeinwissen von interessierten Bildungsreisenden darstellen. Auch für diese Tage hat die Bw. es unterlassen, den Zweck und die Ergebnisse dieser Programmpunkte genau nachzuweisen. Dazu kommt, dass außer dem Reiseprogramm keine weiteren schriftlichen Unterlagen existierten, die objektiv eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung von erworbenem Wissen nachprüfbar belegt hätten.

Vor diesem Hintergrund vermag auch das Berufungsvorbringen, wonach Kenntnisse und Einblicke über bzw. in das türkische Familienrecht für die Bw. aus beruflicher Sicht hilfreich wären, denn gerade in straf- und familienrechtlichen Angelegenheiten würden die österreichischen Gerichte mit regelmäßigen Problemen der türkischstämmigen Bevölkerungsgruppe konfrontiert werden, der Berufung nicht zum Erfolg zu verhelfen.

Dies auch deshalb, da die Bw. nicht aufzeigte, was genau Gegenstand der im Reiseprogramm angeführten Treffen, Empfängen und der Teilnahmen an Gerichtsverhandlungen war und welche Ergebnisse dabei erzielt wurden.

Gleiches muss für den Einwand gelten, wonach eine Richterin in privatrechtlichen Angelegenheiten auf Grundlage des internationalen Privatrechts, das besagt, welches Gesetz auf einen Sachverhalt mit Auslandsberührung anzuwenden sei, zu entscheiden hat, und dabei beurteilen muss, ob ein ausländisches Recht mit den Grundwertungen der österreichischen Rechtsprechung in Widerspruch steht. Nach dem Reiseprogramm allein war eine solche thematische Abhandlung am 26.10. und am 27.10. – wie oben dargestellt – nicht belegt und für den Unabhängigen Finanzsenat daher nicht einwandfrei überprüfbar gewesen, ob eine konkrete Verwertung des dabei gewonnenen Wissens im Beruf der Bw. erfolgt sei, sodass aus dieser Sicht die Reise für sie notwendig gewesen wäre.

Gleiches hat auch für das Berufungsvorbringen bezüglich Rechtsfragen betreffend die Erfüllung religiöser Pflichten des Islams zu gelten.

Die konkreten Reiseprogrammpunkte standen somit an allen Tagen nicht nachvollziehbar unmittelbar im speziellen beruflichen Kontext zur richterlichen Tätigkeit der Bw., sondern waren auch für andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer von Interesse. Dabei kommt es nicht darauf an, ob im konkreten Fall die Teilnahme Dritter an der Studienreise zulässig gewesen wäre, sondern ob das Reiseprogramm an diesen Tagen auch für Dritte von touristischem Interesse gewesen ist. Bezüglich des 28.10. und des 31.10. ist festzuhalten, dass nach dem vorgelegten Programm der berufliche Anteil gleichfalls nicht die oben genannten Kriterien erfüllte und überdies nicht die Intensität eines normalen, in der Regel acht Stunden dauernden Arbeitstages erreicht hatte, weshalb eine Anerkennung der auf diese Tage entfallenden Reisekosten auch aus diesem Grund nicht zulässig war.

Dass das Justizministerium diese Reise im Fortbildungsprogramm für RichterInnen und StaatsanwälteInnen ausgeschrieben habe, ändert nichts an der dargelegten Beurteilung. Ebenso wenig vermag der Umstand, dass diese Reise dem Staat „etwas wert gewesen wäre“ und dieser dies dadurch zum Ausdruck brachte, dass er dem Bw. einen Sonderurlaub gewährte, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Der Verwaltungsgerichtshof hielt nämlich in einem vergleichbaren Fall dazu fest, dass selbst der Umstand, dass die Reise von der Vereinigung der österreichischen Richter organisiert und vom Arbeitgeber ein Sonderurlaub gewährt wurde, nicht zur Annahme berechtigt, dass die hierfür getätigten Aufwendungen Werbungskosten seien (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Auch steht im Berufungsfall ein beruflicher Umstand der zu beurteilenden Aufenthaltstage nicht qualitativ als auslösendes Moment für den Antritt der Reise so sehr im Vordergrund. Denn ein solcher fremdbestimmter Auslöser für die Reise wäre beispielsweise dann zu bejahen gewesen, wenn eine Anordnung des Arbeitgeber im Sinne eines Dienstauftrages vorgelegen wäre, was jedoch auf den Berufungsfall nicht zutraf.

Vor diesem Hintergrund geht der Verweis in der Berufung auf die Rz 295 bis 295 d LStR ins Leere, zumal im Ergebnis eine betriebliche Veranlassung allein auf Basis des Reiseprogramms verneint werden musste.

Abgrenzung zwischen allgemein interessierenden beruflich bedingten Programmpunkten

Nach Lehre und Rechtsprechung ist bei der Prüfung der ausschließlichen beruflichen Veranlassung der Programmpunkte von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (Jakom/Lenneis EStG 2013, § 4 Rz 330, VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032).

Am 26.10. wird die Arbeitszeit mit sechs Stunden pauschal angegeben, dem Reiseprogramm sind diesbezüglich jedoch keine Anfangs- und Endzeiten der angegebenen Termine zu entnehmen, sodass über den tatsächlichen Ablauf dieses Empfanges und über seine Dauer nur Vermutungen angestellt werden konnten. Selbst unter der Annahme, dass an diesem Tag die für berufliche Zwecke verwendete Zeit sechs Stunden betragen hätte, entsprach diese Angabe nicht einer Normalarbeitszeit von acht Stunden, sodass an diesem Tag überdies aus dieser Sicht keine ausschließliche berufliche Bedingtheit bzw. Veranlassung zu bejahen war.

Der 27.10. weist zwar ein ganztätiges Programm auf, das Themen, wie die Rechtsstruktur des Kassationsgerichtshofes und des Entscheidungsfindungsprozesses sowie die Präsentation über die jüngste Reform in der Justiz und weitere geplante Reformvorhaben im genannten Ausmaß aufweist. Es muss allerdings in diesem Zusammenhang auf die vorstehenden Begründungsausführungen verwiesen werden, wonach im Ergebnis eine ausschließliche berufliche Veranlassung sowie ein unmittelbarer Zusammenhang der an diesem Tag absolvierten Programmpunkte mit der konkreten beruflichen Tätigkeit der Bw. verneint wurde, da konkrete Nachweise über den Zweck, die Dauer und die Ergebnisse der Gerichtsbesuche und der Gesprächstermine fehlten, die einen solchen Zusammenhang aufgezeigt hätten.

Das Berufungsvorbringen, wonach an fünf Arbeitstagen insgesamt 35 Arbeitsstunden (80% bis 90%) angefallen wären, stellt eine Aufsummierung aller im Reiseprogramm angegebenen beruflich bezogenen Punkte in der Zeit zwischen der Anreise bis zur Abreise dar und widerspricht der für die Überprüfung des Vorliegens einer 40-Stunden Woche zur reiseabschnittsbezogenen Betrachtung im Zusammenhang mit dem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 bestehenden höchstgerichtlichen Judikatur (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 27. Mai 2013