



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
Senat 12

GZ. RV/0309-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., xxx, yyy, vertreten durch Vertreter, Adresse, vom 12. Oktober 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vertreten durch Amtspartei, vom 22. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw) ist Richter, er beantragte in der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2010 Werbungskosten in Höhe von € 1.453,50 für eine Studienreise nach Jordanien, in der Zeit vom 25.10.2010 bis 3.11.2010. An dieser Reise hätten österreichische Richter und Staatsanwälte teilgenommen.

Das Finanzamt versagte die Anerkennung dieser Kosten als Werbungskosten. Nach den Begründungsausführungen im angefochtenen Einkommensteuerbescheid 2010 sei Gegenstand dieser Reise ein Mischprogramm gewesen und deshalb wären die Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen gewesen. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend gewesen, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt

habe. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten vielmehr derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre. Diese Voraussetzungen wären nach Ansicht des Finanzamtes im Berufungsfall nicht vorgelegen.

Über Vorhalt übermittelte der Bw. eine Aufstellung sowie Belege der geltend gemachten Werbungskosten.

Vorgelegt wurde ein Schreiben des Präsidenten des Oberlandesgerichtes, in dem dieser seine Absicht, in Zusammenarbeit mit der Vereinigung der österreichischen Richterinnen und Richter eine Flugreise zu organisieren darlegte und ausführte, dass diese Studienreise bezweckt habe, die Teilnehmer mit der Rechtsordnung und Gerichtsorganisation Jordaniens vertraut zu machen, Fragen der Rechtsanwendung zu erörtern und die unterschiedlichen Sichtweisen gegenüber zu stellen. Im Bereich des Strafvollzuges konnte in diesem Jahr ein gemeinsames Projekt erfolgreich zum Abschluss gebracht werden. Die Reise werde unter anderem die Möglichkeit bieten, sich darüber zu überzeugen. Den zugelassenen Teilnehmern wäre für die Dauer der Studienreise ein Sonderurlaub gewährt worden.

P r o g r a m m

**Delegation österreichischer Richterinnen und Staatsanwältelnnen nach Jordanien
(25.10. bis 03.11.2010)**

1. Tag / 25. Oktober 2010:

TREFFPUNKT um 12.25 Uhr zwischen Terminal 1 und Terminal 2 am Flughafen Wien.
Übergabe der Reiseunterlagen.
Abflug in Wien um 14.25 Uhr mit Ankunft Amman um 18.45 Uhr / RJ128
Transfer zum Hotel (ca. 30 Min.)

2. Tag / 26. Oktober 2010:

08.30 Uhr Frühstück mit dem Botschafter der Republik Österreich in
Jordanien
09.30 - 10.30 Uhr Empfang beim Justizminister von Jordanien
11.00 - 12.00 Uhr Besuch beim Präsidenten des Justizrates und des Präsidenten
des Obersten Gerichtshofes
12.30 - 13.30 Uhr Besuch beim Hohen Rat für Angelegenheiten der Behinderten
17.00 Uhr Empfang in der Botschaftsresidenz

3. Tag / 27. Oktober 2010:

09.00 - 10.00 Uhr Universität Amman, Rechtsfakultät
10.30 - 12.00 Uhr Ausbildungszentrum der Richter Jordaniens
12.30 - 13.30 Uhr Familienschutzressort
18.00 - 19.00 Uhr Empfang bei der Rechtsanwaltsvereinigung

4. Tag / 28. Oktober 2010:

Jerash & Ajloun & Pella

5. Tag / 29. Oktober 2010:

Madaba
anschließende Fahrt zum Toten Meer

6. Tag / 30. Oktober 2010:

Petra
Übernachtung im Wadi Rum

7. Tag / 31. Oktober 2010:

Weiterfahrt nach Aqaba
Check In im Hotel Mövenpick Aqaba

8. Tag / 1. November 2010:

10.00 Uhr Besuch des Gerichtshofes erster Instanz in Aqaba
Arbeitsgespräche mit Richtern

9. Tag / 2. November 2010:

11.30 Uhr Gespräche mit Vertretern der Behörde dieser besonderen
wirtschaftlichen Zone

10. Tag / 3. November 2010:

Transfer zum Flughafen und Rückflug via Amman nach Wien
Aqaba - Amman mit RJ301 / 08.50 - 09.35 Uhr
Amman - Wien mit RJ127 / 10.30 - 13.20 Uhr

Hoteladressen:

25.10.-30.10. Amman / Hotel REGENCY PALACE
www.theregencyhotel.com
Queen Alia Street
P.O. Box 927000 Amman 11110 Jordan
Tel: +962 6 5607000
Fax: +962 6 5660013

30.10.-31.10. WADI RUM / Captain's Camp
www.captains-jo.com

31.10.-03.11. Aqaba / Hotel MÖVENPICK AQABA
www.moevenpick-hotels.com
King Hussein Street, P. Box 678
77110 Aqaba
Tel.: +962 3 203 40 20
Fax: +962 3 203 40 40

Die Freigepäcksgrenze pro Person beträgt 20 Kilo und die Handgepäcksgrenze 7 Kilo. Bitte beachten Sie unbedingt die Handgepäcksbestimmungen (keine bzw. nur geringe laut genauer Bestimmung - Flüssigkeitsmengen im Handgepäck). Details erhalten Sie bei

Der Berufungswerber erhab gegen den Einkommensteuerbescheid 2010 Berufung und führte zu den streitgegenständlichen Kosten der Studienreise aus:

Die Thematik eines Aufteilungsgebots oder Aufteilungsverbots bei sogenannten Mischreisen wäre in letzter Zeit regelmäßig Gegenstand diverser Fachzeitschriften sowie auch diverser Gerichtshofsentscheidungen gewesen. 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 oder beruflichen Teil einer Reise eindeutig möglich sei (vgl. UFS 13. Oktober 2010, RV/0678-L/08, VwGH 27. November 2011, 2010/15/0043 bzw. 2010/15/0197).

Aus der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes ergebe sich, dass bei beruflich und privat veranlaßten Reiseabschnitten, die klar und einwandfrei zu trennen seien, pauschale Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bezüglich der beruflich veranlaßten Reiseabschnitte zulässig seien. Tag und Nachtgelder könnten pro beruflich genutzten Aufenthaltstag dann anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine zumindest beinahe ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung vorliege. 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. Der VwGH führte ergänzend dazu aus, dass eine Absetzbarkeit eines Teiles einer Mischreise nur dann in Frage komme, wenn der berufliche Aspekt nicht bloß von untergeordneter Bedeutung sei. Aus dem vorgelegten Reiseprogramm ergebe sich, dass der berufliche Teil der Reise einwandfrei vom privaten Teil der Reise getrennt werden könne. Unter Nichtbeachtung der Anreise- und Abreisetage, das sind der 25.10.2010 und der 3.11.2010 ergebe sich am 26.10. und am 27.10. sowie am 31.10. bis 2.11. ein ausschließlich beruflich veranlasstes Programm, während die Tage am 28.10. bis 30.10. ein privates Programm geboten hätten. Insgesamt gesehen dauerte der Aufenthalt in Jordanien ohne Reisetage acht Tage, wovon zwei private Tage als Wochenendtage bei der Betrachtung des Anteiles zwischen privater und beruflicher Veranlassung auszuscheiden seien. Unstrittig sei jedenfalls, dass der beruflich veranlasste Teil der Reise den weitaus überwiegenden Teil der Reise darstelle. Es bleiben 5 Arbeitstage und 1 Freizeittag, was einen beruflichen Anteil von rund 80% entspreche.

Neben der einwandfreien Aufteilung zwischen beruflichen und privaten Teilen dieser Reise sei insbesondere festzuhalten, dass die in Jordanien erworbenen Kenntnisse für die berufliche Tätigkeit als Richter konkrete Verwertungsmöglichkeiten in der täglichen Arbeit in Österreich darstellen würden.

Durch den schon seit längerer Zeit gegebenen verstärkten Zugang von Personen aus Ländern des arabisch-muslimischen Raums würden immer wieder soziale, religiöse und kulturelle Auseinandersetzungen auch in Österreich auftreten. Gerade in straf- und familienrechtlichen Angelegenheiten würden die österreichischen Gerichte mit regelmäßigen Problemen der muslimischen Bevölkerungsgruppe konfrontiert werden. Kenntnisse und Einblicke über bzw. in das arabische Familienrecht würden dabei eine wesentliche Voraussetzung darstellen, um besser den immer größer werdenden Konflikten mit arabisch stämmigen Menschen in Österreich vor Gericht begegnen zu können. Weiters sei zu dieser Richterreise zu erwähnen, dass die Reise ausdrücklich vom Bundesministerium für Justiz genehmigt und im Fortbildungsprogramm für Richter und Staatsanwälte ausgeschrieben worden sei. Es gebe sogar einen Sonderurlaub für diese Reisen, teilnahmeberechtigt seien jeweils ausschließlich

Staatsanwälte und Richter, eine Begleitung von Privatpersonen, insbesondere von nahen Angehörigen sei nicht zulässig gewesen.

Aus dem Umstand, dass Sonderurlaub gewährt worden ist, sei abzuleiten, dass diese Reise dem Staat „etwas wert gewesen wäre“. Aufgrund des eindeutig überwiegenden Anteils an juristischer Fortbildung dieser Reise sowie aufgrund der Tatsache, dass diese Reise nur ausschließlich Staatsanwälten und Richtern zugänglich gewesen wäre, sei klar erkennbar, dass die Jordanienreise auf andere, außerhalb der Berufsgruppe der Richter und Staatsanwälte stehende Personen keine besondere Anziehungskraft ausüben hätte können. Es sei nicht davon auszugehen, dass Programmfpunkte, wie die Teilnahme an Gerichtsverhandlungen, Teilnahme an Präsentationen über die Justizreform in Jordanien, Besuch von Richter-Ausbildungszentren und ähnliche Programmfpunkte irgendeine Anziehungskraft auf Personen, die nicht dem Richter, oder Staatsanwaltschaftsberuf angehören, ausüben könnten. Daraus ergebe sich, dass die Reise nach Jordanien weitaus überwiegend beruflich veranlasst gewesen sei und lediglich ein geringer Teil (20%) gleichsam aufgrund der günstigen Gelegenheit für private Zwecke und überwiegend am Wochenende (Besichtigungen von Sehenswürdigkeiten etc.) mitgenommen worden wäre.

Die steuerliche Vertretung des Bw. stellte den Antrag, die beantragten Fortbildungskosten für die Richterreise abzüglich eines Privatanteiles von 20% somit in Höhe von € 1.453,50 anzuerkennen.

Das Finanzamt erließ eine abweisende Berufungsvorentscheidung und führte darin aus, dass lt. Programm abzüglich des An- und Abreisetages als neutrale Zeit acht Tage in Jordanien zur Verfügung gestanden wären, von denen vier ausschließlich privat genutzt worden wären (28. 10., 29. 10., 30. 10 und 31. 10). Zwei Tage wären beruflich genutzt worden (26. 10 und 27. 10). Nur diese würden eine ausschließliche berufliche Widmung erkennen lassen. Der 1. 11. und der 2. 11. würden zwar berufliche Elemente beinhalten, wären aber dem vorgelegten Reiseprogramm folgend gemischt genutzt: Der 1. 11. weise lediglich einen Programmfpunkt um 10.00 Uhr (Besuch des Gerichtshofes in Aqaba, Arbeitsgespräche mit Richtern) auf, der 2. 11. einen Termin um 11.30 Uhr. Alle sonstigen berufsrelevanten Zeiten der Reiseteilnehmer würden dem offiziellen Reiseprogramm folgend einen detaillierten Programmablauf und eine kleinteilige Zeitplanung aufweisen (wie etwa der 26. 10. oder der 27. 10.), die beiden fraglichen Tage würden diese Genauigkeit jedoch vermissen lassen. Demgegenüber seien die privaten Programmfpunkte im vorliegenden Reiseplan durch eine lediglich knappe Nennung eines Ortes gekennzeichnet. Dass folglich am 1. 11. bzw. 2. 11. der berufliche Anteil überwogen hätte bzw. dieser die Intensität eines normalen in der Regel acht Stunden dauernden Arbeitstages erreicht hätte, sei aus dem offiziellen Reiseprogramm nicht

zu entnehmen gewesen und habe der Bw. auch nicht nachweisen können. Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen seien grundsätzlich als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 abzugsfähig, wenn sie Kosten für Fortbildung, Ausbildung im verwandten Beruf oder Umschulung darstellen würden. Fortbildungskosten würden dazu dienen, 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 dienen würden (VwGH 22. 11. 1995, 95/15/0161; LStR Rz 364f).

Eine berufliche Veranlassung einer Studienreise liege nur dann vor, wenn die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sei. Die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen sei durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (vgl. VwGH 13. Dezember 1988, 88/14/0002).

Zur Anerkennung der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssten die folgenden durch den VwGH in ständiger Rechtsprechung formulierten Voraussetzungen vorliegen (VwGH 24. April 1997, 93/15/0069, VwGH 29. Jänner 2004, 2002/15/0034):

- 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. Mai 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, da sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH 31. Mai 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 durchschnittlich normalen Arbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 29. Jänner 2002, 96/14/0030).

Außer Zweifel stehe nach Ansicht des Finanzamtes, dass die Studienreise des Bw. auch beruflich verwertbare Elemente beinhalten würde, jedoch hätten diese einen lediglich untergeordneten Charakter gehabt. Die Reise wäre durchaus auch für ein allgemeines

Publikum von Interesse gewesen. Dass der Teilnehmerkreis vom Veranstalter bewusst exklusiv gehalten worden sei und sich auf Richter und Staatsanwälte beschränkt habe, würde nichts an der Tatsache ändern, dass das Reiseprogramm zu überwiegenden Teilen auch auf ein nicht fachspezifisches Publikum eine gewisse Anziehungskraft entfaltet hätte.

Einerseits hätten im konkreten Fall in der zeitlichen Aufteilung die außerberuflichen Anteile überwogen, andererseits sei der auslösende Moment zur Teilnahme an dieser Reise nicht überwiegend beruflich und fremdbestimmt gewesen. An dem Umstand der mangelnden Fremdbestimmtheit könnte auch die Annahme nichts ändern, dass anstatt von zwei Tagen, drei oder gar vier Tage ausschließlich, mit der Intensität eines jeweils acht-stündigen Arbeitstages beruflich genutzt worden wären.

Zwar wäre der VwGH in Anlehnung an die geänderte Rechtsansicht des deutschen BFH vom strikten Aufteilungsverbot abgegangen, doch treffe er weiterhin eine klare Unterscheidung hinsichtlich der Prüfung der Veranlassung einer Reise und jener der folgenden Reisegestaltung und lege bei der Beurteilung der Veranlassung einen strengen Maßstab an (VwGH 27. 1. 2011, 2010/15/0197 und 2010/15/0043). Im besagten Erkenntnis sei die Reise des Bw. nach China eindeutig fremdbestimmt und beruflich veranlasst gewesen. Der folgende private Interessen befriedigende Aufenthalt wäre bei der Wahl des konkreten Reiseziels nicht bestimmend gewesen. Darüber hinaus trete der private Anteil von vier Tagen gegenüber dem beruflichen von 20 Tagen auch deutlich in den Hintergrund.

Die steuerliche Vertretung des Bw. führte im Vorlageantrag aus, dass unter Berufung auf das bereits vorgelegte Reiseprogramm klar und eindeutig feststehe, dass der beruflich veranlasste Teil der Reise den privat veranlassten Teil weitaus übersteigen würde (Verhältnis 80% zu 20%). Darüber hinaus sei begründet worden, dass die überwiegenden Teile dieser Reise beruflich veranlasst seien, weil ein Sonderurlaub gewährt worden wäre und überdies das islamische Recht zunehmend in der österreichischen Rechtsprechung an Bedeutung gewinnen würde sowie ein fehlendes Interesse eines echten Touristen an vielen Programmpunkten der Reise bestünde.

Das Finanzamt scheine in der Bescheidbegründung zur Berufungsvorentscheidung zu erkennen, dass die aktuelle VwGH-Judikatur ein Abgehen in mehrerer Hinsicht von bisherigen höchstgerichtlichen Entscheidungen dargestellt habe. Dies betreffe insbesondere auch die vom Finanzamt in der Bescheidbegründung zitierte ältere VwGH-Judikatur.

Durch die Reise nach Jordanien werde den Teilnehmern gerade eben die Möglichkeit geboten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung im Beruf zulassen. Als Richter habe der Bw. regelmäßig mit Menschen mit Migrationshintergrund zu tun. In der

Rechtsprechungspraxis und damit in der täglichen Arbeit 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 Staatsbürger mit islamischem Hintergrund in den Mittelpunkt gerückt seien. Als aktuelle und teilweise auch medial in den Blickpunkt einer breiten Öffentlichkeit gerückten Beispiele wären zu nennen:

Fragen der Zulässigkeit der Verschleierung einer Angeklagten im Gerichtssaal, bzw. Umgang im Falle der Verweigerung der Abnahme des Gerichtsschleiers stellten sich im Fall ssss (eeeeee).

Im genannten Fall etwa werde einen den Niqab tragende Angeklagte des Gerichtsaals verwiesen, weil der Vorsitzende Richter darin ein ungeziemendes Benehmen, das den Ausschluss von der Teilnahme an der mündlichen Hauptverhandlung rechtfertigen würde, gesehen habe.

Immer wieder tauche auch die Frage nach 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 Art. 15 StGG entzogen seien und jener Angelegenheiten, in denen staatliche Regelungen greifen. So hätte der oberste Gerichtshof etwa 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 sei (aaaaaa).

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 ggggggg gewesen, bei welcher der oberste Gerichtshof entschieden habe, dass die Anwendung saudiarabischen Rechts mit der Folge, dass die geschiedene Ehefrau nach einer Scheidung mit gleicheiligen Verschulden lediglich drei Monate Unterhalt erhalten habe, nicht der genannten Klausel widerspreche.

Weitere im Zusammenhang mit der Erfüllung religiöser Pflichten des Islams zu nennende Rechtsfragen, welche die Gerichte regelmäßig beschäftigen würden, wären etwa das Schächten sowie islamische Bekleidungsvorschriften und das regelmäßige Gebet, insbesondere in einem arbeitsrechtlichen Kontext.

Es erscheine schließlich angebracht darauf hinzuweisen, dass einige der zitierten Urteile teilweise heftiger Kritik der Lehre ausgesetzt gewesen wären, es sich also umbrisante kontroversielle Rechtsthemen, die in der Zukunft jedenfalls wissenschaftlicher und praktischer Vertiefung bedürft hätten, gehandelt haben. Die steuerliche Vertretung verwies dabei auf die Entscheidungen xxxx und eeee.

Schließlich sei in diesem Zusammenhang als weiteres Beispiel für die Bedeutung der Kenntnisse islamischen Rechts ein Artikel aus der Tageszeitung „Der Standard“ vom 21. Mai 2011 erwähnt. Dieser Artikel wurde in Kopie beigelegt.

Aufgrund der genannten Beispiele erscheine es geradezu evident, inwieweit eine Reise in den islamischen Raum wie z.B. Jordanien mit einem entsprechenden Programm die Möglichkeit zum Erwerb von Kenntnissen bieten würde, die eine konkrete Verwertung im Beruf als Richter erwarten ließen, und damit als auslösendes Moment für diese Reise anzusehen sei. In diesem Zusammenhang sei auch nochmals der oben erwähnte Sonderurlaub für diese Reise angeführt. Zum zweiten und dritten Punkt auf der Seite 2 der Begründung der Berufungsvorentscheidung sei anzuführen, dass durch die erwähnte Judikatur die hier genannten VwGH-Erkenntnisse nicht mehr aktuell seien, da es jetzt eben nicht mehr darauf ankomme, dass eine Reise ausschließlich beruflich veranlasst sei.

In diesem Zusammenhang sei bemerkenswert, dass die Begründung der Berufungsvorentscheidung in keiner Weise auf den aktuellen Wartungserlass zu den Lohnsteuerrichtlichen eingehet, mit welchen die Rz 295-295 d neu eingefügt worden seien. Diesen Rz, die im Wesentlichen die aktuelle Judikatur wiedergeben, sei zu entnehmen, dass Reisekosten dann abzugsfähig seien, wenn eine eindeutige Trennbarkeit der Reise in einen 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 bleiben würden).

Im Lichte der jüngsten Judikatur und Literaturentwicklungen und aus der Sicht, dass eine Mischreise vorliege, deren auslösendes Moment unzweifelhaft die berufliche Veranlassung gewesen wäre (vermehrte Bedeutung islamischen Rechts auch für die tägliche Richterpraxis in Österreich), und die zu wesentlichen Teilen beruflichen Zwecken diente, erscheine eine Aufteilung im angesetzten Verhältnis richtig.

Die steuerliche Vertretung des Bw. gab über Vorhalt am 16.5.2013 bekannt, dass außer dem vorgelegten Reiseprogramm keine weiteren Unterlagen über die Reisegestaltung vorliegen 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. Demgegenüber führen Reisen, die zusätzlich zu ausschließlich beruflich veranlassten Reiseabschnitten rein private Reiseabschnitte umfassen, zur anteiligen Absetzbarkeit.

Bei der Prüfung der Reise ist eine reiseabschnittsbezogene Betrachtung im Zusammenhang mit dem § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 vorzunehmen, wobei eine getrennte Beurteilung jedes einzelnen Reisetages vorzunehmen ist. Der VwGH hat dabei auf die Aufenthaltstage als maßgebliche Zeiteinheit für die Beurteilung der einzelnen Reiseabschnitte abgestellt, nicht auf kleinere Zeiteinheiten (vgl. *Zorn, ÖStZ 2011, 213*) Im Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünftezielung zusammenhängenden Umständen in einer Reise bzw. einem Reiseabschnitt führen die Reiseaufwendungen nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, es sei denn, der private Aspekt ist nur von untergeordneter Bedeutung (vgl. VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183).

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 hat dabei nach den vom VwGH für Studienreisen aufgestellten Kriterien zu erfolgen (vgl. VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032, Zorn, ÖStZ 2011, 213). Danach muss bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (Hinweis auf VwGH 21.10.1986, 86/14/0031). Weiter besteht nach § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften ein Abzugsverbot von Aufwendungen der Lebensführung, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Bei der Prüfung einer Reise bzw. eines Reiseabschnittes müssen demnach die vom VwGH für Studienreisen geforderten und vom Finanzamt bereits in der Berufungsvorentscheidung genannten vier Voraussetzungen 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:

Vor diesem Hintergrund ist für den Berufungsfall auszuführen:

Planung und Durchführung der gegenständlichen Reise

Zur Planung und Durchführung der gegenständlichen Reise ist auszuführen, dass diese von der österreichischen Richterschaft und den Staatsanwälten organisiert und durchgeführt worden ist. Eine lehrgangsmäßige Organisation der Reise war auf Grund des vorgelegten Reiseprogramms nicht zu erkennen. Die Reise zeigt, wie noch nachfolgend dargestellt wird, 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). Das vorgelegte Reiseprogramm sieht für den 26.10., 27.10., 1.11 und 2.11 beispielsweise ein Frühstück beim Botschafter der Republik, einen Empfang beim Justizminister, einen Besuch beim Präsidenten des Justizrates und des Präsidenten des Obersten Gerichtshofes, einen Besuch beim Hohen Rat für Angelegenheiten der Behinderten, einen Empfang in der Botschaftsresidenz als Tagesordnungspunkte vor. Diese zeigen trotz ihres repräsentativen Charakters klar auf, dass das durch die Teilnahme an diesen Besuchen und Empfängen erworbene Wissen im Sinne des vorhin erwähnten Erkenntnisses des VwGH nicht nur für einen Richter, sondern auch für einen

aufgeschlossenen, vielseitig politisch oder wirtschaftlich allgemein interessierten Bildungsreisenden auch außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfeldes des Bw. von Interesse sein kann (vgl. VwGH 25.9.2002, 99/13/0246). Der Bw. hat diesbezüglich auch keine konkrete berufliche Verwertung im Rahmen seiner Tätigkeit als Richter nachgewiesen, obgleich es an ihm gelegen wäre, darzutun, welche speziellen Ergebnisse die Reise für seine richterliche Tätigkeit gebracht habe.

Daraus folgt jedoch, dass diese konkreten Reiseprogrammpunkte nicht nur in einem allgemeinen beruflichen Kontext zur richterlichen Tätigkeit standen, sondern darüber hinaus eine Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer ausgeübt haben. 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 wäre. Dies traf auf den konkreten Fall hinsichtlich sämtlicher Aufenthaltstage zu.

Die steuerliche Vertretung des Bw. führte in der Berufung aus, dass Kenntnisse und Einblicke über bzw. in das arabische Familienrecht hilfreich wären, den immer größer werdenden Konflikten mit arabisch stämmigen Menschen in Österreich vor Gericht zu begegnen. Sie legte dabei jedoch nicht dar, wie konkret dieses Thema bei den im Reiseprogramm genannten Empfängen und Besuchen behandelt worden war, es gab dazu auch keine schriftlichen Unterlagen, die objektiv eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung für den Bw. nachvollziehbar und überprüfbar belegt hätten.

Es mag generell zutreffen, dass ein Richter in privatrechtlichen Angelegenheiten auf Grundlage des internationales Privatrechts, das besagt, welches Gesetz auf einen Sachverhalt mit Auslandsberührung anzuwenden ist, zu entscheiden hat, und dabei beurteilen muss, ob ein ausländisches Recht mit den Grundwertungen der österreichischen Rechtsprechung in Widerspruch steht. Allein nach dem Reiseprogramm war jedoch eine solche thematische Abhandlung am 26.10. und am 27.10. nicht nachvollziehbar und folglich auch für den Unabhängigen Finanzsenat nicht einwandfrei überprüfbar gewesen. Selbst wenn im Allgemeinen die Gerichte zunehmend mit Rechtsfragen der Erfüllung religiöser Pflichten des Islams befasst werden, hat der Bw. nicht konkret dargelegt, im Rahmen welcher Programmpunkte diese Angelegenheit Gegenstand war und welche Ergebnisse dabei erzielt wurden.

Dass das Justizministerium diese Reise im Fortbildungsprogramm für Richter und Staatsanwälte ausgeschrieben habe, lässt nicht von vornherein eine betriebliche Veranlassung der Reise erkennen und ändert nichts an der Tatsache, dass der Unabhängige Finanzsenat die vom VwGH zu den Studienreisen entwickelten Abgrenzungskriterien anzuwenden hat. Ebenso

wenig vermag der Umstand, dass diese Reise dem Staat als Sonderurlaub „etwas wert gewesen wäre“ der Berufung zum Erfolg zu verhelfen. Der Verwaltungsgerichtshof hielt 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 berechtige, dass die hierfür getätigten Aufwendungen Werbungskosten seien (24.4.1997, 93/15/0069). Auch steht im Berufungsfall eine berufliche Veranlassung als auslösendes Ereignis für die zu beurteilenden Reiseabschnitte qualitativ nicht so sehr im Vordergrund, dass die Reisekosten aus diesem Grund zur Gänze zu berücksichtigen wären. Es lag auch kein beruflicher Umstand bezüglich der einzelnen Aufenthaltstage vor, der eindeutig für den Antritt der in Rede stehenden Reise als fremdbestimmt zu werten gewesen wäre. Dies würde zB beispielsweise für jene Fälle gelten, in denen eine Reise auf Grund einer Anordnung des Arbeitgebers in Sinne eines Dienstauftakes durchgeführt wird, was jedoch auf den Berufungsfall nicht zutrifft.

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 nach dem Reiseprogramms für den 26.10. und am 27.10. verneint werden muss.

Zur beruflichen Veranlassung der einzelnen (Aufenthaltstage) als maßgebende Zeiteinheit für die Beurteilung einzelner Reiseabschnitte ist außerdem auszuführen, dass der 25.10. als Tag der Hinfahrt als neutraler Zeitraum zu behandeln war. Die bereits oben erwähnten Tage (28.10., 29.10., 30.10 und 31.10) waren mit ihren umfassenden Besichtigungsprogrammen, die bei allen typischen Touristenreisen für Jordanienreisende angeboten werden (Jerash & Ajloun & Pella, Madaba, Petra) als ausschließlich privat veranlasst zu beurteilen. Berufliche Aspekte waren an diesen Tagen dem Programm nicht zu entnehmen und vom Bw. auch nicht dargelegt worden.

Abgrenzung zwischen allgemein interessierenden und 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).

Zusätzlich zu den oben dargelegten Gründen ist die ausschließliche berufliche Veranlassung der Reise für den 26.10 und 27.10. auch deshalb zu verneinen, da die Programmpunkte am 26.10. (mangels Angabe einer Endzeit des Empfanges in der Botschaftsresidenz) und am 27.10. nicht erwiesenermaßen die Dauer von acht Stunden erreichten.

Aus dem Reiseprogram gehen für den 1.11. und den 2.11. bezüglich des beruflichen Anteils ebenso keine Endzeiten hervor, sodass über die Dauer der Gespräche mit Vertretern der Behörde und des Besuchs des Gerichtshofes erster Instanz lediglich spekuliert werden kann und insgesamt gesehen von einer nicht einwandfreien und nicht nachvollziehbaren Trennung von privaten und beruflich veranlassten Zeiten auszugehen war. Die diesbezügliche Aufwendungen waren daher der privaten Lebensführung zuzuordnen waren.

Dem Berufungsvorbringen, wonach der Bw an fünf Arbeitstagen insgesamt zu 80% eine berufliche Tätigkeit ausgeübt habe, war im Sinne der höchstgerichtlichen Rechtsprechung nicht zu folgen. Eine Aufsummierung aller im Reiseprogram angegebenen beruflich bezogenen Punkte in der Zeit zwischen der Anreise bis zur Abreise widerspreche nämlich 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