



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der X, y, vom 7. März 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 7. Februar 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

X (i.d.F. Bw.) steht als Dienstnehmer in einem öffentlich rechtlichen Dienstverhältnis und ist als Richterin am Landesgericht K tätig. In ihrer (elektronisch eingebrachten) Einkommensteuererklärung für 2005 machte sie Aufwendungen für eine Studienreise nach Portugal (Festland bzw. Madeira) vom 24.10.2005 bis 31.10.2005 als Werbungskosten i.H.v. € 2.111,20 geltend.

Das Finanzamt Wien 1/23 stellte im Anschluss an ein Vorhalteverfahren fest, dass die fragliche Reise aufgrund der vorgelegten Unterlagen nicht als Dienstreise zu qualifizieren sei und erließ einen Einkommensteuerbescheid für 2005, in dem die beantragten Kosten der Reise nicht berücksichtigt wurden.

In der dagegen form- und fristgerecht eingebrachten Berufung vom 7. März 2007 beantragte die Bw. die Anerkennung der mit der Reise verbundenen Aufwendungen als Werbungskosten und legte ihre Rechtsansicht dar.

Sämtliche Voraussetzungen zur Anerkennung einer Reise als Dienstreise i.S.d. näher bezeichneten Erlasses des BMF vom 16.12.2005 LStR 2002 würden vorliegen.

Planung und Durchführung der Reise sei durch den Präsidenten des OLG Wien erfolgt.

Teilnehmer seien ausschließlich aktive Richter gewesen. Die Reise sei zum weitaus überwiegenden Teil mit beruflichen Terminen und Kontakten verknüpft gewesen. Das Reiseprogramm bestehe mit Ausnahme des Wochenendes zum überwiegenden Teil aus beruflichen Programmpunkten, wobei sogar an einem in Österreich geltendem Feiertag (gemeint ist der 26.10.2005) berufliche Termine absolviert worden seien.

Planung und Durchführung der Reise seien darauf ausgelegt, Kenntnisse der Bw. für ihre Tätigkeit am Gericht zu vertiefen. Der Besuch verschiedener Gerichte, anderer Institutionen und der Erfahrungsaustausch mit portugiesischen Kollegen sei gerade für den ihr zugeordneten Arbeitsbereich (im besonderen Arbeits- und Sozialrecht wie auch Strafrecht) überaus wichtig, nachdem sie bei der Rechtsfindung oftmals EU-Recht zu beachten habe. Dar Programm sei ausschließlich auf die Berufsgruppe der Richter abgestellt und nur Kollegen mit Fremdsprachkenntnissen und EU-Kontakten zur Teilnahme berechtigt gewesen.

Allgemeine Programmpunkte hätten nicht mehr Raum eingenommen als während der laufenden Berufungsausübung, somit am Wochenende sowie teilweise die Abende. Die fragliche Reise sei aus privaten Gründen nicht verlängert worden. Nicht nur die Besuche bei Gerichten und Institutionen sondern auch die Zusammenkünfte mit portugiesischen Richterkollegen hätten rein beruflichen Charakter. Die Bw. hätte in diesem Zusammenhang auch ein Kurzreferat gehalten.

Die Reise entspreche in allen Punkten einer Dienstreise mit nahezu ausschließlich beruflichen Kontakten. In der Anlage wurde eine Programmübersicht über die Reise mit folgendem Inhalt beigefügt.

Montag 24.10.2005 10:25-12:55 Flug Wien - Lissabon

14:00 Begrüßung in der Residenz der österr. Botschaft
Weiterfahrt ins Hotel
15:30 Stadtrundfahrt
18:30 Besuch Vinho do Porto
19:30 Transfer Hotel

Dienstag 25.10.2005 10:00 Procuradoria Geral da Republica

14:15 Supremo Tribunal de Justica
15:45 Centro de Estudos Judiciarios
Rückfahrt zum Hotel
20:00 Abendessen

Mittwoch 26.10.2005 08:30 Sektfrühstück mit Botschaftsangehöriger

		10:00 Supremo Tribunal Administrativo
		11:15 Tribunal da Relacao de Lisboa
		13:00 Abfahrt nach Sintra, Cascais und Estoril
Donnerstag	27.10.2005	10:00 Tribunal Constitucional Exkursionen nach Obidos, Nazare, Alcobaca
Freitag	28.10.2005	09:00 Transfer Flughafen Lissabon-Madeira 13:00 Ankunft Madeira Transfer Hotel 15:00 Tribunal de Contas da Madeira Besichtigung Monte 19:00 Hotel
Samstag	29.10.2005	Stadtbesichtigung, Ost-Inselbesichtigung 20:00 Abendessen Rücktransfer Hotel
Sonntag	30.10.2005	West-Inselbesichtigungstour
Montag	31.10.2005	Abfahrt Hotel 10:00 Instituto do Vinho da Madeira 13:20-18:55 Rückflug Madeira-Wien

Das Finanzamt wies die Berufung mit Berufungsvorentscheidung ab.

Aus einem beigebrachten Schreiben von Dr. Krammer sei ersichtlich, dass die Teilnehmer der Reise das endgültige Programm mit dem Flugticket ausgehändigt werde. Neben offiziellen Gesprächen seien auch Exkursionen am Programm. Die Behörde unterzog das vorliegende Programm einer näheren Beurteilung und kam zum Schluss, dass von einer ausschließlichen bzw. nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung nicht auszugehen sei.

Die Bw. stellte daraufhin mit Schreiben vom 13. Juni 2007 einen Antrag auf Entscheidung durch die Abgabenbehörde II. Instanz wobei sie darauf hinwies, dass ihr offensichtlich als einziger Teilnehmerin der Reise der Werbungskostenabzug versagt worden sei.

Mit Vorhalt des UFS vom 16. Mai 2008 wurden der Bw. weiterführende Fragen u.a. zum vorgelegten Reiseprogramm gestellt. Die nach Ansicht der Bw. dienstlich veranlassten Abendessen sollten näher erläutert und Teilnehmer benannt und Arbeitsprogramme vorgelegt werden.

Mit Schreiben vom 4. Juni 2008 präzisierte die Bw. das vorgelegte Reiseprogramm.

- Die Rückfahrt zum Hotel am 25.10 sei um 19:00 Uhr erfolgt.
- Der Besuch beim Tribunal Constitucional am 27.10 habe bis 13:30 gedauert, beim Tribunal de Contas da Madeira am 28.10 bis 17:00 Uhr.

Weiters führte sie aus, dass sowohl am An- wie auch am Abreisetag keinesfalls nur repräsentativ veranlasste Programmpunkte stattgefunden hätten. Bei der Begrüßung in der Residenz sei dem Gedankenaustausch mit ausländischen Berufskollegen im Vordergrund gestanden, beim Besuch des Instituto do Vinho da Madeira seien Fragen des Lebensmittelrechtes bzw. des Weingesetzes erörtert und wiederum Gespräche geführt worden. Zu den 'gesetzten Abendessen' wurden die Namen von 4 ausländischen Teilnehmern bekannt gegeben. Unterlagen über im Rahmen dieser Programmpunkte behandelte Themen wurden nicht vorgelegt, wohl aber ein von einer Reiseteilnehmerin in einer Fachzeitschrift erschienener Aufsatz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 gelten Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen als Werbungskosten. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen...

§ 4 Abs. 4 Z 7 bzw. §16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 lautet:

Werbungskosten sind auch...

Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschuldungsmaßnahmen, die eine Tätigkeit in einem neuen Berufsfeld ermöglichen...

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den Einzelnen Einkünften u.a. nicht abgezogen werden:

...

2. a) 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.

...

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben.

....

Der VwGH hatte sich schon oftmals mit der Problematik der Geltendmachung von Kosten für (Studien)Reisen auseinanderzusetzen.

Nachfolgende Erfordernisse müssen nach ständiger Rechtssprechung des VwGH (vgl. u.a. 98/15/0111 v. 22.9.2000 m.w.V) kumulativ gegeben sein, widrigenfalls Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 vorliegen:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie 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 ca acht Stunden täglich abzustellen (vgl. das hg. Erkenntnis vom 26. Juni 1990, 89/14/0106). Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Die Einhaltung dieser, zunächst nur im Zusammenhang mit Auslandsreisen genannten Kriterien (vgl. VwGH v. 6.10.1976, 1608/76) ist laut neuerer Rechtssprechung des VwGH zB. 96/14/0030 v. 29.1.2002 generell zur steuerlichen Anerkennung von (auch inländischen) Studienreisen, Kongressen, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen erforderlich.

Dabei muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (vgl. VwGH v. 25.9.2002 99/13/0243).

Die Prüfung der oben genannten Voraussetzungen führt zu folgendem Ergebnis:

Das vorliegende Reiseprogramm enthält sowohl beruflich bedingte wie auch allgemein interessierende Programmpunkte. Es ist somit von einem Mischprogramm auszugehen. Planung und Organisation der Reise erfolgten in einer Form, die die teilweise berufliche Veranlassung der Reise erkennen lässt, aus dem offiziellen Programmteil mit Kontakten zu portugiesischen Gerichten und Institutionen ergab sich für die Teilnehmer die Möglichkeit, Organisation und Systematik des fremden Rechtssystems kennen zu lernen.

Laut VwGH v. 25.9.2002, Zl. 99/13/0243 ist im Sinne der Judikatur zu Reisen mit Mischprogramm nicht maßgebend, ob ein Dritter diese Reise insgesamt auch in dieser Form durchführen würde "...Ein solcher Besuch verliert gemessen am Interesse eines Bildungsreisenden.. auch nicht jegliche Anziehungskraft, wenn diese Exkursionen ausführliche Fachinformationen enthielten und sich der Teilnehmer laut Beschwerde 'viele Stunden lang mehrere Vorträge anhören müsste.'"

Was das Erfordernis des spezifischen Zuschnittes der Reise auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe Richter betrifft, womit jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer verloren geht, ist zu anzuführen, dass das vorliegende Programm auch für Teilnehmer anderer, insbesondere juristisch interessierter Personen anziehend gewesen wäre was der Geltendmachung als Studienreise als Werbungskosten schon aus grundsätzlichen Überlegungen entgegenstehen dürfte. Zum (zeitlichen) Umfang der beruflich bedingten Programmpunkte im Rahmen der Studienreise ist festzuhalten:

Für den Tag der An- sowie Abreise (24.10, 31.10) sind ebenso wie für das im Reiseprogramm eingeschlossene Wochenende (29.10, 30.10) keine eindeutig beruflich veranlassten Programmpunkte zu erkennen. Die Begrüßung in der österreichischen Botschaft sowie der Besuch des Vinho do Porto bzw. Instituto do Vinho da Madeira (Weinstitute) mag dem Gedankenaustausch mit ausländischen Richterkollegen im Rahmen eines entspannten Ambientes zwar förderlich gewesen sein, eine eindeutige berufliche Veranlassung ist daraus nicht abzuleiten. Es ist nicht davon auszugehen, dass die Besuche, auch wenn inhaltlich Aspekte des Lebensmittelrechtes bzw. Weingesetzes angesprochen wurden, nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. (Richterstand) zugeschnitten waren. Vielmehr üben derartige Exkursionen Anziehungskraft und Interesse auch auf Dritte aus.

Auch die Teilnahme an im Reiseprogramm angeführten Abendessen vermag unter dem Aspekt des vom VwGH geforderten strengen Maßstabes keine berufliche Veranlassung zu begründen. Das bei im Rahmen des offiziellen Programms ausgewiesenen Abendessen im Einzelfall fachspezifische Themen erörtert und Kurzreferate gehalten wurden wurde bei der Entscheidungsfindung berücksichtigt.

Primär ist aber davon auszugehen, dass bei den fraglichen Abendessen Kontakte mit ausländischen Berufskollegen aufgenommen und vertieft wurden, Fachvorträge somit nicht im Vordergrund standen. Die Bw. spricht auch davon, dass 'Richterkollegen gleichsam als Vertreter unseres Landes auftreten' was auf den repräsentativen Charakter derartiger Veranstaltungen hinweist.

Auch differieren die Angaben der Bw. zu diesem Punkt. Werden laut Berufungsschrift der 24., 25., 27. und 28. Oktober als so genannte 'gesetzte Abendessen' bezeichnet, so beziehen sich ihre Angaben laut Vorhaltsbeantwortung vom 4.6.2008 auf die im Reiseprogramm angeführten Abendessen am 25, 28. und 29. Oktober.

Es bestehen Zweifel, ob an jedem der angeführten Termine ausländische Kollegen zugegen waren, wurde das Abendessen am 28. Oktober (Freitag) doch in dem Hotel in dem die Reisegruppe untergebracht war eingenommen und fand das Abendessen am 29. Oktober 2005 an einem Samstag im Anschluss an eine Besichtigungstour der Insel Madeira statt wobei die Bw. auch keine Unterlagen über im Rahmen der Abendessen behandelte fachspezifische Themen vorzulegen vermochte.

Die Reise erfolgte vom 24. Oktober bis 31. Oktober 2005 und erstreckte sich somit über acht Tage. Programmpunkte mit beruflichem Bezug erreichten unter Berücksichtigung obiger Überlegungen das nachfolgend dargestellte Ausmaß:

Di., 25.10.2005 10-19 Uhr, 9 Stunden;

Mi., 26.10.2005 10-13 Uhr, 3 Stunden;

Do., 27.10.2005 10-13:30 Uhr, 3,5 Stunden;

Fr., 28.10.2005 15-17 Uhr, 2 Stunden;

somit gesamt 17,5 Stunden während der gesamten Reisedauer.

Unterstellt man eine durchschnittliche tägliche Normalarbeitszeit von rund 8 Stunden wird diese selbst unter der Annahme, dass Zeiten der An-, Ab- und Weiterreise, Wochenenden und Feiertage unberücksichtigt bleiben bei weitem nicht erreicht. Die geforderte weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit ist nicht zu erkennen.

Was den Hinweis der Bw. auf den Erlass des BMF betrifft genügt es darauf hinzuweisen, dass Erlässe mangels Kundmachung im Bundesgesetzblatt entgegen der Ansicht der Bw. für den UFS keine beachtliche Rechtsquelle darstellen.

Dem Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz ist zu entnehmen, dass die getätigten Aufwendungen der fragliche Reise bei allen anderen Teilnehmern als Werbungskosten anerkannt wurden, wohingegen sie der Bw. als einziger Teilnehmerin nicht gewährt worden seien.

Einerseits ist hier auf die Rechtssprechung des VwGH (ZI. 93/15/0069 vom 27.4.1997) zu verweisen, wonach 'aus einer - allenfalls rechtswidrigen -Vorgangsweise gegenüber Dritten niemand für sich einen Anspruch auf vergleichbares Vorgehen ableiten kann. Es ist daher ohne jegliche Bedeutung, ob die Abgabenbehörde etwa gegenüber anderen Abgabepflichtigen nicht in gleichartiger Weise wie gegenüber der Beschwerdeführerin vorgegangen ist.'

Andererseits erweist sich die Darstellung als nicht zutreffend, hat der UFS doch bereits mit Gz. RV/0020-W/07 vom 26. Februar 2007 den Antrag eines Richters auf Anerkennung der Kosten

der Studienreise 2005 nach Portugal infolge Vorliegen eines Mischprogrammes als unbegründet abgewiesen.

Es war somit spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 11. Juni 2008