

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., Richterin, Adr1, vom 8. November 2007 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gänserndorf Mistelbach vom 10. Oktober 2007 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. erzielt im Streitjahr Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit infolge ihrer Tätigkeit als Richterin.

In der beim Finanzamt eingereichten Einkommensteuererklärung für 2005 begehrte sie u.a. die Berücksichtigung von Kosten in Höhe von € 1.850,00 für eine "Studienreise" als Werbungskosten gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988.

Im Rahmen dieser Reise absolvierte die Bw. das nachfolgend dargestellte Programm entsprechend der vorgelegten

Programmübersicht

24.10.2005

Wien – Lissabon Flug Nr. x 10:25-12:55

Transfer Flughafen zur Residenz der Österreichischen Botschaft

14:00 Uhr Begrüßung in der Residenz

Avenida do Restelo 17
1400 Lisboa

Weiterfahrt ins Hotel Tivoli Lisboa

Avenida da Lieberdade 185
1269-050 Lisboa (Tel.: 00351 213198900)

15:30 Uhr Stadtrundfahrt

18:30 Uhr Besuch Vinho do Porto

R.S. Pedro de Alcântara 45
1250-237 Lisboa

19:30 Uhr Transfer ins Hotel Tivoli Lisboa

25.10.2005

Abfahrt vom Hotel mit Bus und örtlichen deutschsprechenden Führer

10:00 Uhr ***Procuradoria Geral da Republica*** *

Palácio Palmela
Rua da Escola Politécnica, n.º140
1269-269 Lisboa

14:15 Uhr ***Supremo Tribunal de Justica*** *

Praca do Comércio
1149-012 Lisboa

15:45 Uhr ***Centro de Estudos Judiciarios*** *

Largo do Limoeiro
1149-048 Lisboa

Rückfahrt ins Hotel

Abfahrt vom Hotel

20:00 Uhr Abendessen im Restaurant O Kais

R. da Cintura do Porto, Armazém 1
1200-109 Lisboa

26.10.2005

08:30 Uhr Sektfrühstück im Hotel mit Frau Ges. Magister K. W. (Österreichische Botschaft)

anlässlich des Österreichischen Nationalfeiertages

Abfahrt vom Hotel mit Bus und deutschsprechenden Führer

10:00 Uhr ***Supremo Tribunal Administrativo*** *

Rua S. Pedro de Alcántara, n.º75
1269-137 Lisboa

11:15 Uhr ***Tribunal da Relacao de Lisboa*** *

Rua do Arsenal, Letra G
1100-038

13:00 Uhr Abfahrt vom Hotel nach Sintra, Cascais und Estoril

27.10.2005

10:00 Uhr ***Tribunal Constitucionale*** *

Exkursion nach Obidos, Nazare, Alcobaca

28.10.2005

9:00 Uhr Transfer zum Flughafen und Weiterflug nach Madeira mit Flug Nr. x 11.20-13.00 Uhr

13:00 Uhr Ankunft im Funchal und Begrüßung

Transfer zum Hotel Crowne Plaza

Estrade Monumental 175 – 177
9000-100 Funchal
Madeira Portugal (Tel.: 00351 291 717700)

Kleiner Imbiss im Pool Restaurant

15:00 Uhr ***Tribunal de Contas da Madeira*** *

Palacio dos Esmeraldos
Rua dos Esmeraldos

9000 Funchal

Besichtigung Monte – Rückfahrt ins Hotel

19:00 Uhr Hotel Crowne Plaza, Madeira de Honra

29.10.2005

Stadtbesichtigung inklusive Markthalle & Fischmarkt
und Ost-Inselbesichtigungstour

20:00 Uhr Abendessen im Restaurant Adega da Quinta!

Rückfahrt ins Hotel

30.10.2005

West-Inselbesichtigungstour

31.10.2005

Abfahrt vom Hotel

10:00 Uhr ***Instituto do Vinho da Madeira*** *

Anschließend Transfer zum Flughafen

Rückflug nach Wien mit Flug Nr. x 13:20 – 18:55 Uhr

Die mit * gekennzeichneten und kursiv geschrieben Programmpunkte sind jene, die von der Bw. als beruflich veranlasst bekannt gegeben werden.

Im bekämpften Einkommensteuerbescheid für 2005 vom 10.10.2007 fanden die unter dem Titel Studienreise begehrten Kosten unter Hinweis auf das Vorliegen eines Mischprogramms keine Berücksichtigung.

Mit Schriftsatz vom 08.11.2007 erhab die Bw. Berufung und begründete auszugsweise:

Ich halte die Begründung, dass diese Reisen auch Anziehungskraft auf andere Personen als Richter und Staatsanwälte ausübt, für nicht nachvollziehbar.

Betrachtet man die Programmpunkte der Reisen, so ist leicht erkennbar, dass diese Reisen für einen "Außenstehenden" zu diesem Preis nicht interessant sind.

Ich darf darauf hinweisen, dass bei einem nur 7-ganztägigen Aufenthalt in Portugal/Madeira nahezu drei Tage für offizielle Termine verwendet wurden. . .

Aus der Höhe der Reisekosten ist auch ersichtlich, dass darin Kosten für Dolmetscher, die wir bei den offiziellen Terminen benötigen, enthalten sind.

Ist eine 7-tägige Portugal/Madeira Reise um € 1.859,00 und eine 10-tägige Thailand-Reise um € 1.960,00 mit den oben angeführten offiziellen Terminen wirklich für einen "Außenstehenden" interessant?

Abschließend darf ich noch bemerken, dass es für mich als Richter nicht nachvollziehbar ist, warum es bei Vorliegen der gleichen Voraussetzungen (gleicher Beruf, gleiches Einkommen, gleiche Studienreise) in anderen Sprengeln sehr wohl zu einer Anerkennung dieser Studienreise als Werbungskosten kommt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung vom 23.11.2007 wurde u.a. ausgeführt:

Im ggstdl. Fall handelt es sich um eine Studienreise mit Mischprogramm, die teils privaten und teils beruflichen Zwecken diente, wobei das außerberufliche Programm den zeitlichen Rahmen des beruflichen Programms deutlich überstieg, wenn man von 8 Stunden Normalarbeitszeit ausgeht. Die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit ist nicht erkennbar. Allgemein interessierende Programmpunkte nahmen zeitlich gesehen mehr Raum ein als jener, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Begrüßung und Sektfreühstück in der österreichischen Botschaft sind nicht nur für Richter, sondern allgemein von Interesse; dass Stadtrundfahrten, Insel- und sonstige Besichtigungen wie der Markthalle, Besuche von Weininstituten u.ä. privat veranlasst und von allgemeinem Interesse sind, ist allgemein bekannt und unbestritten.

Mit Schreiben vom 12.12.2007 begehrte die Bw. die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Im – laut Übernahmebestätigung am 17.03.2009 übernommenen - Bedenkenvorhalt vom 13.03.2009 wurde der Bw. neben der Darlegung der Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung von Aufwendungen für Studienreisen u.a. Nachfolgendes zu Kenntnis gebracht und um Vorlage entsprechender Unterlagen ersucht:

Streitgegenständlich ging das Finanzamt in beiden Streitjahren vom Vorliegen eines Mischprogramms aus.

Sie bringen in Ihrer Berufung vor, dass

- a) bei einem nur 7-ganztägigen Aufenthalt in Portugal/Madeira nahezu drei Tage für offizielle Termine und
- b) beim 10-tägigen Aufenthalt in Thailand zwei volle Tage und ein halber Tag ausschließlich auf offizielle Termine entfielen.

Zu a)

In der vorgelegten Programmübersicht wurden von Ihnen folgende Zeiten als beruflich veranlasst erklärt:

25.10.2005: 10:00 - ?, Rückfahrtszeitpunkt ins Hotel blieb offen,

26.10.2005: 10:00 - 13:00, ergibt drei Stunden

27.10.2005: 10:00 - ?, Exkursion nach Obides, Nazare, Alcobaca

28.10.2005: 15:00 - ?. Besichtigung Monte, Rückfahrt ins Hotel

31.10.2005: 10:00 - ? Abflug um 13:20

zu b) Official Programms an den Tagen

24.10.2006: 09:15- 12:00, 3,5 Stunden

25.10.2006: 08:00- 16:30, 8,5 Stunden

26.10.2006: 08.00 – 15:30, 7,5 Stunden

Um Abklärung der "beruflichen" Stunden zu a) wird ersucht.

Weiters wird bezüglich a) und b) ersucht darzulegen, aus welchem Grund an den von Ihnen als beruflich deklarierte Veranstaltungen teilgenommen wurde und worin die berufliche Notwendigkeit der Teilnahme bestand.

Wurde vom Arbeitgeber ein diesbezüglicher Dienstauftrag erteilt?

Wenn ja, wird um Vorlage des Dienstvertrages bzw. aller in den Streitjahren Geltung habenden diesbezüglichen Vereinbarungen mit Ihrem Arbeitgeber ersucht. Sollten diese mündlich getroffen worden sein, wird ersucht deren Inhalt bekannt zu geben und durch zweckentsprechende Unterlagen zu untermauern.

In der Berufung wurde auf Kosten eines Dolmetschers hingewiesen. Um Kosten in welcher Höhe handelte es sich hiefür 2005 und 2006? Um belegmäßigen Nachweis wird ersucht.

Werbungskosten im Sinn des § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind (nur) Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Es wird ersucht darzulegen, warum die Teilnahme an den beiden "Studienreisen" bzw. der Besuch der als beruflich erklärten Veranstaltungen laut den vorgelegten Programmen Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung Ihrer Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit darstellen und dies gegebenenfalls durch zweckentsprechende Unterlagen zu dokumentieren.

Die Bw. gab weder bis zum genannten Termin noch bis dato eine Stellungnahme ab noch legte sie Unterlagen vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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

„ . . . 2.) a) Aufwendungen oder Aufgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie . . . zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. . . . “

Kosten für die Studienreisen können Werbungskosten sein. Sie sind allerdings nur dann als solche abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die

Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist (s. Doralt, Kommentar, EStG, Stand 1.1.2006, Bd I, § 4 Tz 364f). Nach Lehre und Judikatur müssen für die Anerkennung von Studienreisen folgende Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen (s. Doralt, aaO):

- 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 Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Unternehmen 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 interessierter Teilnehmer entbehren,
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jene einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; dabei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden abzustellen. (Entscheidend ist das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte zu jenen der ausschließlich beruflich veranlassten Aktivitäten, gemessen an der tatsächlichen Abwicklung der Reise).

Ist die Reise nicht abzugsfähig, sind auch jene Reisekosten nicht absetzbar, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen (Aufteilungsverbot). Abzugsfähig sind lediglich die Gebühren für die Teilnahme an Berufsveranstaltungen (Kongressen uä)" (Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 5. 2004], § 4 Anm. 82 "Studienreise").

Die im Streitfall als beruflich veranlasst **angegebenen** Stunden umfassen laut dem oben dargestelltem Programm am 25.10.2005 rund acht Stunden, an den Tagen 26.10.2005, 27.10.2005, 28.10.2005 und 31.10.2005 rund zwei bzw. drei Stunden. Dabei ist darauf zu verweisen, dass dies aus dem vorgelegten Programm abgeleitet wird:

25.10.2005: Beginn 10:00 – 18:00

(laut Programm fand um 20:00 Uhr das Abendessen im Restaurant O Kais statt,

davor Rückfahrt ins Hotel und Abfahrt vom Hotel zum Abendessen: 1 Stunde ,

für Frisch machen und umziehen: 1 Stunde)

26.10.2005: 10:00 bis 12:30 (denn um 13:00 Abfahrt vom Hotel nach Sintra, Cascais und Estoril)

27.10.2005: 10:00 – 13:00 (geschätzt, da anschließende Exkursion nach Obides, Nazare und Alcobaca)

28.10.2005: 15:00 – 17:00 (da vor dem Abendessen um 19:00 noch die Besichtigung Monte erfolgte)

31.10.2005: 10:00 – 12.00, maximal zwei Stunden vor Abflug um 13.20!

Demzufolge liegen die von der Bw. selbst als beruflich veranlasst bezeichneten Termine zeitlich gesehen **wesentlich** unter 50 % der gesamten Reisezeit.

Im Bedenkenvorhalt wurde die Bw. um detaillierte Aufklärung hinsichtlich der "beruflichen" Stunden ersucht, jedoch erfolgten weder innerhalb der Frist noch bis dato weitere Erklärungen und keine Übermittlung der urgirten Unterlagen hinsichtlich der beruflichen Veranlassung. Die Bw. führte in ihrer streitgegenständlichen Berufung aus, *dass bei einem nur 7-ganztägigen Aufenthalt in Portugal/Madeira nahezu drei (?) Tage für offizielle Termine verwendet* worden seien. Selbst bei den (aufgrund des im vorherigen Absatz Dargelegten nicht nachvollziehbaren) **drei** "beruflichen" Tagen würden die privaten Programmpunkte zeitlich gesehen die "beruflichen" noch immer wesentlich übersteigen.

Neben dem zeitlichen Überwiegen der privat veranlassten Programmpunkte, fehlt jedoch auch die erforderliche lehrgangsmäßige Abwicklung der Reise (dem Programm nicht zu entnehmen) und enthält dieses Programm überwiegend allgemein interessierende Prgrammpunkte (nämlich jene, die von der Bw. selbst als nicht beruflich veranlasst bezeichnet werden). Die Bw. ließ auch unbeantwortet, worin die berufliche Notwendigkeit der Reise bestand, insbesondere welche Kenntnisse erworben werden sollten, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

Kosten für "Studienreisen", deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen und nicht als Werbungskosten abzugsfähig. Ob und inwieweit die von der Bw. selbst als beruflich veranlasst bezeichneten Termine als solche zu qualifizieren sind, ist damit für die gegenständliche Beantwortung der Berücksichtigung der beantragten **Reisekosten** nicht mehr entscheidungswesentlich. Denn ist ein Mischprogramm anzunehmen,

sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (z.B. Teilnahmegebühren für Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), sind diese Kosten abzugsfähig"
(Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke, MSA EStG [1. 6. 2007], § 16 Anm. 34).

Bezüglich der eventuellen Berücksichtigung der Dolmetscherkosten oder eventuell sonstiger beruflich veranlasster Aufwendungen blieb die Bw. jedoch die Beantwortung der Fragen im Bedenkenvorhalt sowie die Übermittlung diesbezüglicher zweckentsprechender Unterlagen, im Speziellen den Nachweis der Dolmetscherkosten schuldig.

Im Übrigen sei darauf hingewiesen, dass über den hier vorliegenden Streitfall zu entscheiden ist. Eventuelle Berücksichtigungen – zu Recht oder zu Unrecht in anderen Fällen – vermögen auf diese Entscheidung keinen Einfluss zu haben.

Aufgrund dieser Darlegungen war spruchgemäß zu entscheiden und die Berufung abzuweisen.

Klagenfurt, am 30. April 2009