



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 9

GZ. RV/0790-W/08,  
GZ. RV/0784-W/08

## **Berufungsentscheidung**

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen der MMW, vom 06. Februar 2006 gegen die Bescheide des Finanzamtes Wien 4/5/10 vom 16. Jänner 2006 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für die Jahre 2001 und 2003 entschieden:

Die Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2001 wird abgeändert.

Der Berufung gegen den Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2003 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind den als Beilagen angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Die Fälligkeit des mit dieser Entscheidung festgesetzten Mehrbetrages der Abgaben ist aus der Buchungsmittelung zu ersehen.

### **Entscheidungsgründe**

Die Berufungswerberin (Bw) – Frau MM – Richterin, brachte in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 ua Aufwendungen für eine

Reise nach China in Höhe von 22.910 S und Ausgaben für einen Italienischkurs im Wintersemester 2000/2001 in Höhe von 1.800 S als Werbungskosten in Abzug.

Mit Vorhalt vom 06. Dezember 2005 wurde die Bw ersucht, die berufliche Veranlassung der China-Reise und die berufliche Notwendigkeit des von ihr absolvierten Italienischkurses nachzuweisen.

Die Bw teilte daraufhin mit, dass das OLG Wien einmal jährlich eine Delegation österreichischer Richter ins Ausland entsende. Zweck dieser Delegation sei der fachliche Austausch mit Justizangehörigen anderer Staaten, Information über andere Rechtssysteme und auch Repräsentation der österreichischen Justiz im Ausland. Die Delegation habe sich aus Experten aus allen Rechtsbereichen (Zivilrecht, Handelsrecht, Familienrecht, Strafrecht, Staatsanwaltschaft etc) zusammensetzen sollen. Die Teilnehmer stammten daher aus dem gesamten Bundesgebiet, dh aus verschiedenen OLG Sprengeln. Da eine Delegation mit den angeführten Aufgaben ohne Teilnehmer nicht möglich sei und die gesamten Ziele der Delegation überwiegend dienstlich seien, sei die Teilnahme als Dienst anzusehen. Dies drücke sich auch darin aus, dass für die Teilnahme an der Delegationsreise Sonderurlaub gewährt worden sei. Die Verrechnung über das OLG direkt sei offenbar organisatorisch nicht durchführbar, sodass die Reisekosten von den Teilnehmern selbst ausgelegt werden müssten. Aus den genannten Gründen sei die Teilnahme an der Richterdelegation daher dienstlich veranlasst. Das Reiseprogramm für die Reise nach China vom 26.10. bis 05.11.2001 habe folgendermaßen ausgesehen:

Freitag, 26.10.2001	Flug ab Wien 14.35 Uhr mit OS 595
Samstag, 27.10.2001 6.10 Uhr nachm.	Ankunft in Beijing Transfer zum Chang Fu Gong Hotel Mittagessen in einem Lokal Besuch des Tiananmen Platzes und des Himmelstempels
Sonntag, 28.10.2001 9.00 Uhr	Abfahrt – Tagesausflug zur Großen Mauer und Minggrab. Mittagessen in einem Lokal unterwegs zu der großen Mauer
Montag, 29.10.2001 8.30 Uhr 10.00 Uhr nachm.	Gespräch mit dem Gesandten der österr. Botschaft Dr. UH im Hotel Besuch bei der Volksstaatsanwaltschaft, Shi Jing Shan Lu Nr. 12, (Empfang durch den Vizegeneralstaatsanwalt); Mittagessen in einem Lokal in der Nähe der verbotenen Stadt Besuch des Kaiserpalastes.
Dienstag, 30.10.2001 9.00 Uhr	Abfahrt – Besuch des Sommerpalastes

nachm. abends	Mittagessen in einem Lokal Besuch des Lama Tempels und Zeit für Einkäufe Peking Ente-Essen
Mittwoch, 31.10.2001  08.05 – 09.35  nachm.	Transfer zum Flughafen Flug nach Xian mit XW 119 Transfer zum Lee Garden Hotel, Mittagessen in einem Lokal Besichtigung des Stelenwaldmuseums und der Stadtmauer
Donnerstag, 1.11.2001 9.00 Uhr	Abfahrt – Besuch der Terrakotta Armee und der großen Wildganspagode Mittagessen in einem Lokal
Freitag, 2.11.2001 8.40-10.25 Uhr  nachm.	Transfer zum Flughafen Flug nach Shanghai mit WH 291 Transfer zum New Jing Jiang Tower Hotel Mittagessen in einem Lokal Spaziergang am Bund und auf der Nanking Straße
Samstag, 3.11.2001 9.30 Uhr  nachm.	Besuch bei der Volksstaatsanwaltschaft Shanghai, Jiang Guo Xi Lu Nr. 648, Empfang durch den Vizegeneralstaatsanwalt und des Direktors des Büros für Forschungsarbeit; Mittagessen in einem Lokal Besichtigung des Yu Gartens mit der alten Stadt
Sonntag, 4.11.2001 9.00 Uhr  nachm.	Abfahrt – kurze Bootsfahrt auf dem Huangpu Fluss, Mittagessen in einem Lokal Besichtigung des Yade Buddha Tempels Zeit für Einkäufe
Montag, 5.11.2001	Transfer zum Flughafen, Abflug mit LH 729 um 13.50 Uhr Ankunft in Frankfurt um 18.30 Uhr Abflug nach Wien mit OS 126 um 20.10 Uhr Ankunft in Wien um 21.35 Uhr

Im Zusammenhang mit den von der Bw im Wintersemester 2000/2001 besuchten Italienisch-kurs übermittelte die Bw eine Zahlungsbestätigung des Istituto Italiano di Cultura, die mit 13. Februar 2001 datiert ist und in der bestätigt wird, dass die Bw den Betrag von 1.800 S für den Sprachkurs Nr K5 bezahlt habe.

Im Einkommensteuerbescheid vom 16. Jänner 2006 wurden die Aufwendungen für den Italienisch-Sprachkurs in Höhe von 1.800 S als Werbungskosten in Abzug gebracht, während die Aufwendungen für die Studienreise nach China, mit der Begründung als Werbungskosten nicht anerkannt wurden, dass es sich bei der gegenständlichen Reise um ein Mischprogramm handle und die Aufwendungen für die Reise der privaten Lebensführung zuzuordnen seien.

Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, wurde begründend ausgeführt, es sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewähre. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten vielmehr derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre.

In der daraufhin erhobenen Berufung vom 04. Februar 2006 führte die Bw ua aus, dass sich die Begründung des Bescheides offenbar auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes vom 03. Mai 1983, ZI 82/14/0154 (idF mehrmals zitiert, zB Erkenntnis vom 28.04.1987, ZI 86/14/0174 und vom 17.10.1989, ZI 86/14/0100) beziehe: der zugrunde liegende Sachverhalt habe eine Reise eines Geographieprofessors durch England und Schottland betroffen, die er selbst organisiert und in Begleitung seiner Ehefrau in einem Campingbus durchgeführt habe.

Die Bw wies darauf hin, dass aus dem vorgelegten Reiseprogramm ersichtlich sei, dass weitaus überwiegend beruflich bedingte Programmpunkte enthalten seien. So könne wohl nicht bezweifelt werden, dass Programmpunkte wie zB Gespräche mit dem österreichischen Gesandten, Besuch bei der Volksstaatsanwaltschaft Peking, Empfang durch den Vizegeneralstaatsanwalt, Besuch bei der Volksstaatsanwaltschaft Shanghai, Empfang durch den Vizegeneralstaatsanwalt und des Direktors des Büros für Forschungsarbeit, Diskussion mit Zivilrichtern in Shanghai keinerlei Anziehungskraft auf Mitglieder anderer Berufsgruppen hätten. Es werde sich kaum ein Tischler, ein Arzt, eine Verkäuferin oder ein Altphilologe für eine derartige Reise interessieren. Bei der vom Oberlandesgericht Wien organisierten Delegationsreise seien ganze Tage ausschließlich fachspezifischen Aktivitäten gewidmet, die Angehörige anderer Berufsgruppen nicht interessierten, sodass die Teilnahme an derartigem Programm für jene alles andere als attraktiv erscheine.

Die Bw brachte zum Ausdruck, dass die vom VwGH aufgestellten Kriterien, nämlich Organisation durch den Dienstgeber, Freistellung für die Teilnahme an der Reise, weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit, seien bei der vorliegenden Delegationsreise nach China eindeutig erfüllt. Gerade in diesen Punkten unterscheide sich die Delegationsreise wesentlich von jener Reise des Geographieprofessors, die individuell organisiert und in Begleitung der Ehefrau absolviert worden sei, sodass der VwGH in jenem Fall die Reise zu Recht der privaten Lebensführung zugeordnet habe. Sie wies auch darauf hin, dass die Reisekosten bei anderen Teilnehmern zur Gänze als Werbungskosten anerkannt worden seien.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 wurden im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 16. Jänner 2006 Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht

---

berücksichtigen konnte in Höhe von 306,93 € und sonstige Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag in Höhe von 74 € in Abzug gebracht.

In der Berufung vom 04. Februar 2006 beantragte die Bw die Berücksichtigung von Reisekosten in Höhe von 2.630 € als Werbungskosten für die Teilnahme an der Richterdelegation nach Südafrika. Das Reiseprogramm für die Reise nach Südafrika vom 24.10. bis 04.11.2003 habe folgendermaßen ausgesehen:

*„Freitag, 24. Oktober 2003:*

*Flug mit OS5513 (Austrian) um 15h30 von Wien nach Mailand. Ankunft um 16h50. Weiterflug mit SA243 (South African Airways) erfolgt um 21h10.*

*Samstag, 25. Oktober 2003:*

*Ankunft in Johannesburg um 07h35. Fahrt in die knapp 50 km entfernte Landeshauptstadt Pretoria. Dort unternehmen wir gleich eine Rundfahrt und zeigen Ihnen die wichtigsten Sehenswürdigkeiten dieser beschaulichen Stadt, die sich – obwohl ca 1 Million Einwohner – ihren ruhigen Charakter bewahrt hat. Diese City Tour dient als Orientierungshilfe. Check in im Hotel. Der restliche Tag steht Ihnen frei zur Verfügung. Übernachtung im Court Classique Hotel.*

*Sonntag, 26. Oktober 2003:*

*Ausflug nach Soweto 10h, Abholung vom Hotel: Sie werden sowohl das Mandela Museum als auch das Hector Peterson Museum besuchen. Rückkehr nach Pretoria ins Hotel. 19h00 Abfahrt vom Hotel zum Casa Jose Restaurant: Gemeinsames Abendessen mit der Gesandten der Österreichischen Botschaft Frau CG anlässlich des österreichischen Nationalfeiertages; voraussichtliche Rückkehr ins Hotel spätestens um 23h30. Übernachtung im Court Classique Hotel.*

*Montag, 27. Oktober 2003:*

*08h00 Abfahrt vom Hotel, 08h30 Treffen im Department of Justice mit Director General, Advocate Vusi Pikoli und anderen Vertretern des Ministeriums, voraussichtlich Church Square, Pretoria CBD,*

*Für teilnehmende Richter: Besuch eines Regionalgerichtshofes, Gespräch mit dem Gerichtspräsidenten, Rundgang, Teilnahme an einer Gerichtsverhandlung, Rundgang, Teilnahme an einer Gerichtsverhandlung, Pretoria CDB*

*Für teilnehmende Staatsanwälte und Strafrichter: Besuch beim Oberstaatsanwalt anschließend: Nationalfeiertagsempfang in der Residenz des österreichischen Botschafters, Herr KS*

*Nachmittag ist noch in Planung: Besuch bei einem höheren Gericht oder einer NGO Rückkehr ins Hotel: der Abend steht zur freien Verfügung. Übernachtung im Court Classique Hotel.*

*Dienstag, 28. Oktober 2003:*

*Check-out im Hotel und Abfahrt mit dem gesamten Gepäck um 09h00 nach Johannesburg 10h00 Besuch bei SA Human Rights Commission, Gespräch mit Vorsitzendem Jody Kooapen und anderen.*

*11h30 Besuch beim Verfassungsgerichtshof*

*12h30 späteste Abfahrt nach Pilanesberg Nationalpark. Nach dem Check-in in der Lodge haben Sie noch etwas Zeit um sich frisch zu machen und für die Safari entsprechend zu kleiden. Lange Hosen, Pullover und eine Jacke, Sonnenbrille und Kappe oder Hut. Natürlich darf die Fotoausrüstung nicht fehlen.*

*16h30 mit offenen Safarifahrzeugen, gelenkt von erfahrenen Rangern unternehmen Sie eine Pirschfahrt im Nationalpark*

Gegen Sonnenuntergang wird ein Buschdinner für Sie aufgebaut. Genießen Sie die vorzügliche Küche und Afrikas Sternenhimmel.

Nach dem Abendessen werden Sie zurück in Ihre Lodge gebracht und werden sicherlich noch einige Tiere in der Dunkelheit entdecken. Übernachtung in der Lodge.

*Mittwoch, 29. Oktober 2003:*

05h00 werden sie heute geweckt und treffen sich zu Kaffee/Tee und Kuchen um nicht um 05h30 mit leerem Magen auf Pirschfahrt zu gehen.

Gegen 08h30 kehren Sie in die Lodge zurück und nehmen Ihr Frühstück ein.

10h30 ist Abfahrt vor der Lodge direkt zum Flughafen Johannesburg. Hier verabschieden Sie sich von Ihren Reiseleitern.

Flug mit SA347 (South African Airways) um 15h00 nach Kapstadt, Ankunft um 17h10.

Begrüßung durch die örtlichen Reiseleiter in Kapstadt und Transfer zum Hotel. Der Abend steht Ihnen frei zur Verfügung. Übernachtung im Holiday Inn Waterfront.

*Donnerstag, 30. Oktober 2003:*

09h30 Abholung und Fahrt zum Cape Town Club

10h00 RA S: Einführung in das südafrikanische Rechtssystem (in deutscher Sprache) mit Diskussion

13h30 Fahrt zum High Court Cape Town

14h00 Begrüßung durch Gerichtspräsident J. Hlophe mit Einführungsvortrag und anschließend Besuch von Gerichtsverhandlungen in Gruppen von max. 10 Personen, Rundgang

16h00 Gespräch mit dem Gerichtspräsidenten, Richtern und Staatsanwälten

17h30 bis 19h30 Cocktail Empfang im „Five Flies“, gegenüber Gerichtsgebäude, Keerom Street; Informeller Gedankenaustausch mit Richtern, Staatsanwälten sowie Vertretern von RA-Kanzleien

19h30 Rückkehr zum Hotel, Abend zur freien Verfügung, Übernachtung im Holiday Inn Waterfront.

*Freitag, 31. Oktober 2003:*

09h30 Abfahrt vom Hotel und neuerlicher Besuch des High Court Cape Town mit Teilnahme an Gerichtsverhandlungen

12h00 Rückkehr zum Hotel

14h00 Abfahrt zu einer Stadtrundfahrt in einer der schönsten Städte der Welt. Der Abend steht Ihnen wiederum frei zur Verfügung, Übernachtung im Holiday Inn Waterfront.

*Samstag, 01. November 2003:*

Nach dem Frühstück geht es in die Weinbaugebiete rund um Kapstadt. Nach einer kurzen Fahrt auf der Nationalstraße erreichen Sie Paarl. Am Südhang der Paarl Berge besuchen Sie das imposante Afrikaans Sprachendenkmal. Danach nehmen Sie teil an der Kellertour und bekommen eine Einführung über die verschiedenen Weinsorten dieser Gegend sowie die Möglichkeit für Weinproben. Vom Paarl geht die Fahrt weiter nach Franschhoek, einem von Hugenotten gegründeten Örtchen. Sie besichtigen das Hugenottendenkmal mit seiner schönen Proteen Anlage und essen anschließend im Ballon Rouge Restaurant zu Mittag. Über den Helshoogte Pass gelangen Sie nach Stellenbosch, der zweitältesten Stadt Südafrikas. Sie erkunden den Ort können selbst ein wenig in der Pioniergeschichte Südafrikas stöbern. Auf dem Programm steht ein Besuch des Dorfmuseums, mit Häusern in Stil der vier verschiedenen Jahrhunderten, sowie ein Besuch des Oom Samie se Winkel, einem viktorianischen Tante Emma Laden. Zum Ausklang des Tages werden Sie im Zevenwacht Estate an einer weiteren Weinprobe teilnehmen und anschließend auch hier zu Abend essen. Gegen 21h00 werden Sie dann zum Hotel zurück gebracht. Übernachtung im Holiday Inn Waterfront.

*Sonntag, 02. November 2003:*

Heute steht „der Ausflug schlechthin“ am Programm.

Über die Küstenvororte Seapoint, Clifton und Camps Bay gelangen Sie nach Hout Bay. In Hout Bay besichtigen Sie den Hafen und fahren von dort aus weiter in das Naturreservat am Kap

---

*der Guten Hoffnung und gelangen mit der Zahnradbahn hinauf zum Leuchtturm. Hier haben Sie Zeit für einen Rundumblick und einen kleinen Spaziergang. Ihr Mittagessen werden Sie heute im Black Marlin einnehmen. Danach fahren Sie entlang des Indischen Ozeans nach Simon's Town zum Boulders Beach, wo Sie Gelegenheit haben die bekannten Jackass Pinguin Kolonie zu besuchen. Via Fishhoek und Muizenberg fahren Sie nun landeinwärts nach Groot Constantia, zur Besichtigung des ältesten Weingutes Südafrikas und dem kapholländischen Herrenhaus von Simon Van der Stel. Den Abschluss des Ausflugs bildet ein Abstecher nach Kirstenbosch, in den über prächtige Proteeanlagen verfügenden Botanischen Garten in Kapstadt. Gegen Abend werden Sie zu Ihrem Hotel zurück gebracht. Übernachtung im Holiday Inn Waterfront.*

*Montag, 03. November 2003:*

*Der heutige Tag steht Ihnen bis zum Flughafentransfer frei zur Verfügung.*

*Check-out im Hotel ist um 11h00*

*Um 15h45 werden Sie vom Hotel abgeholt und zum Flughafen gebracht*

*Flug mit SA362 (South African Airways) um 17h40 nach Johannesburg mit Ankunft um 19h40.*

*Weiterflug ebenfalls mit South African Airways SA226 um 22h35 nach London.*

*Dienstag, 04. November 2003:*

*Ankunft in London um 06h55. Flug mit Austrian OS452 um 09h30 nach Wien, wo Sie um 12h45 ankommen werden."*

In der Berufung wies die Bw ua darauf hin, das aus dem vorgelegten Reiseprogramm ersichtlich sei, dass weitaus überwiegend beruflich bedingte Programm punkte enthalten seien. So könnte wohl nicht bezweifelt werden, dass Programm punkte wie zB Abendessen mit der österreichischen Gesandten, Treffen mit Vertretern des Ministeriums im Department of Justice in Pretoria, Besuch eines Regionalgerichtshofes, Teilnahme an einer Gerichtsverhandlung, Besuch beim Oberstaatsanwalt, Besuch bei einem Gericht oder einer NGO (Non Governmental Organisation, im gegenständlichen Fall einer Bewährungshilfeeinrichtung), Besuch bei der Human Rights Commission, Besuch beim Verfassungsgerichtshof, Diskussion über das südafrikanische Rechtssystem mit südafrikanischen Rechtsanwälten, Besuch beim High Court Cape Town, Gespräche mit Präsidenten und Richtern, Teilnahme an Gerichtsverhandlungen des High Court in Cape Town keinerlei Anziehungskraft auf Mitglieder anderer Berufsgruppen hätten.

Die beiden Berufung wurde – ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung – der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Vorhalt vom 28. März 2012 wurde der Bw mitgeteilt, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, Zl. 2010/15/0197 den Kosten für Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten versagt. Es wurde darauf hingewiesen, dass im Zusammenhang mit der Reise nach China vom 26.10. bis 05.11.2001 die Bw in Ihrer Berufung vom 04.02.2006 ausgeführt habe, dass aus dem vorgelegten Reiseprogramm ersichtlich sei, dass darin

„weitaus überwiegend beruflich bedingte Programm punkte enthalten“ seien, während sich aus dem dem Finanzamt übermittelten Reiseprogramm ergebe, dass lediglich an zwei Vormittagen (am Montag, den 29.10.2001 von 08.30 Uhr bis zum Mittagessen und am Samstag, den 03.11.2001 von 09.30 Uhr bis zum Mittagessen) beruflich veranlasste Veranstaltungen absolviert worden seien. Der Bw wurde mitgeteilt, da die China-Reise der Bw somit durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sei, den Kosten für diese Reise der Abzug als Werbungskosten zu versagen sei. Im Vorhalt wurde auch darauf hingewiesen, dass im Zusammenhang mit der Reise nach Südafrika lediglich an zwei ganzen Tagen (27.10. und 30.10.), zwei Vormittagen (28.10. und 31.10.) und einem Abend (26.10.) beruflich veranlasste Veranstaltungen absolviert worden seien. Im Hinblick darauf, dass im allgemeinen pro Aufenthaltstag die pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und pauschalen Nächtigungsaufwendungen (Tages- und Nächtigungssätze) nur dann als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkannt würden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung vorliege, und laut Reiseprogramm nur am 27.10. und 30.10. eine (zumindest beinahe) ausschließliche berufliche Veranlassung vorliege, werde im Zusammenhang mit der Südafrika-Reise Tagesgeld in Höhe von 26,40 € (§ 26 Z 4 lit b EStG 1988) und Nächtigungsgeld in Höhe von 15 € (§ 26 Z 4 lit c EStG 1988) für zwei Tage, ds 82,80 € als Werbungskosten in Abzug zu bringen sein. Es wurde erwähnt, dass der Absetzbarkeit von Tages- und Nächtigungssätzen, als von pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und pauschalen Nächtigungsaufwendungen, für die Tage der Hin- und Rückfahrt im Rahmen einer gemischt veranlassten Reise im Allgemeinen das Ausschließlichkeitsgebot des § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 entgegenstehe. Hinsichtlich der von der Bw in Abzug gebrachten Ausgaben für Italienischkurse wurde die Bw ersucht, den Nachweis der beruflichen Notwendigkeit des von ihr besuchten Sprachkurses nachzureichen. Da den im Wintersemester 2000/2001 absolvierten Italienischkurs betreffend, lediglich eine Zahlungsbestätigung vom 13. Februar 2001 vorliege und Sprachkurse in der Regel im Vorhinein zu entrichten seien, wurde die Bw gebeten, belegmäßig (zB mit Zahlschein) nachzuweisen bzw glaubhaft zu machen, dass die Kosten für den von ihr im Wintersemester 2000/2001 besuchten Italienischkurs tatsächlich im Streitjahr 2001 entrichtet worden sei. Im Hinblick darauf, dass die Bw in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 „Aus-/Fortbildungskosten“ in Höhe von 210 € in Abzug gebracht hat, die von der Bw in diesem Zusammenhang übermittelte Kopie eines Zahlscheines für einen Italienischkurs im Wintersemester 2003/04 lediglich einen Betrag von 150 € aufweise, wurde die Bw ersucht, aufzuklären, aus welchen Teilbeträgen sich der in Ansatz gebrachte Betrag von 210 € zusammensetze.

---

Mit Fax vom 27. April 2012 brachte der steuerliche Vertreter der Bw eine das Streitjahr 2001 betreffende, als Äußerung titulierte Vorhaltsbeantwortung mit folgendem Inhalt ein:

1. Reisekosten: a) Zweck der vom OLG Wien einmal jährlich veranstalteten Reise sei der fachliche Austausch der Teilnehmer – allesamt Angehörige der österreichischen Justiz – mit Justizangehörigen anderer Staaten, die Repräsentation der österreichischen Justiz und die Fortbildung der Teilnehmer, die für die Dauer dieser Delegation Sonderurlaub erhielten. Der Anlass für die Reise sei ausschließlich beruflich gewesen. Allein dass die Teilnahme an dieser Reise nur Richtern und Staatsanwälten offen gestanden sei, mache die berufliche Veranlassung für diese Reise deutlich, denn schon hieran erkenne man, dass die Reise den genannten Zwecken und nicht der Zerstreuung gedient habe. Selbst wenn auch Angehörige anderer Berufsgruppen die Möglichkeit zur Teilnahme an dieser Reise gehabt hätten, wäre ihnen diese nicht attraktiv erschienen: Denn das Reiseprogramm sei an den Bedürfnissen der Teilnehmer aus der Gruppe der Richter und Staatsanwälte orientiert gewesen, sodass jegliche Anziehungskraft auf Vertreter anderer Berufe gefehlt habe. Es stehe wohl außer Zweifel, dass Angehörige anderer Berufe nicht an einer Reise interessiert seien, bei der – im Übrigen selbstverständlich verpflichtend – ein Gespräch mit dem österreichischen Gesandten, ein Besuch bei der Volksanwaltschaft (laut Reiseprogramm: Volksstaatsanwaltschaft) Peking, ein Empfang durch den Vizegeneralstaatsanwalt, ein Besuch bei der Volksstaatsanwaltschaft Shanghai, ein Empfang durch den Direktor des Büros für Forschungsarbeit und Diskussionen mit Zivilrichtern aus Shanghai auf dem Programm stünden. Die genannten Programmpunkte demonstrierten vielmehr, dass die Fortbildung der teilnehmenden Richter und Staatsanwälte primäres Ziel der Reise gewesen sei. Das Oberlandesgericht Wien, somit der Dienstgeber der teilnehmenden Personen, habe denn auch die Delegationsreise organisiert und entschieden, welche von den interessierten Personen an dieser Reise teilnehmen können. Weder auf die Organisation der Reise noch auf die Gestaltung des Programmes hätten die Teilnehmer Einfluss nehmen können. Dass den teilnehmenden Personen selbstverständlich auch durch die Besichtigung von Sehenswürdigkeiten ein tieferer Einblick in die Kultur des besuchten Landes habe vermittelt werden sollen, habe an der übergeordneten und überwiegenden beruflichen Veranlassung der Reise nichts zu ändern vermögen. Die durch diese Reise verursachten Kosten seien daher als Werbungskosten von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen.

b) Besonders zu berücksichtigen sei, dass jene Abschnitte der Reise, denen man allenfalls allgemeinbildenden Charakter attestieren könne, einen von dem Dienstgeber vorgegebenen Bestandteil der Reise gebildet hätten, auf den die Teilnehmer nicht Einfluss hätten nehmen könne. Die Rechtfertigung für die Entscheidung des Gesetzgebers, die Kosten einer Reise, die aus einer Mischung von beruflich und privat veranlassten Elementen bestehe, nicht als Werbungskosten anzuerkennen, liege allerdings in einer gestaltenden Entscheidung des

---

Reisenden, also darin, dass der Reisende selbst und freiwillig entscheide, die beruflichen Interessen mit den privaten zu verknüpfen. Die anhand dieser Konstellation entwickelten Wertungen ließen sich auf die Reise, die die Bw unternommen habe, nicht übertragen. Nehme man nämlich die der Privatsphäre zuzuordnenden Programmteile zum Anlass, die Kosten der Reise insgesamt als nicht abziehbar zu betrachten, übersehe man den manifesten Zweck dieser Reise, der in der Fortbildung der richterlichen Bediensteten bestanden habe – sonst würde der Dienstgeber diese Reise nicht veranstaltet haben. Die Kosten der Reise müssten schon allein deshalb als Werbungskosten berücksichtigt werden, weil die Reise insgesamt der beruflichen Fortbildung der Teilnehmer gedient habe. Dass auf dem Programm der Reise auch der Privatsphäre zuzuordnende Unternehmungen zu finden gewesen seien, ändere nichts daran, selbst wenn man diese als nicht untergeordnet oder gar überwiegend betrachte. Denn die Teilnehmenden hätten auf die Gestaltung der Reise und deren Programm keinen Einfluss gehabt.

c) Zumindest die im Zusammenhang mit der Reise entstandenen Fahrtkosten seien als Werbungskosten abzuziehen: Selbst wenn man nämlich davon ausgehe, dass die Reise nicht überwiegend beruflich veranlasst gewesen sei, komme man zu dem Schluss, dass es sich um eine „aufteilbar gemischt veranlasste Reise“ handle. Jene Elemente, die der beruflichen Sphäre zuzuordnen seien, ließen sich nämlich von den Reiseabschnitten, die der privaten Sphäre zugeordnet werden können, deutlich trennen. In einem solchen Fall sei aber nach der Judikatur des VwGH zu prüfen, ob ein der Berufssphäre zuzuordnendes auslösendes Moment für die Reise vorliege, sodass diese insgesamt als fremdbestimmt zu qualifizieren sei. Dies sei im konkreten Fall eindeutig zu bejahen: Erklärter Zweck der Reise sei die berufliche Weiterbildung der Teilnehmenden gewesen. Die Fremdbestimmtheit äußere sich in nahezu der gesamten Gestaltung der Reise: Die Teilnehmer hätten keinen Einfluss auf das Datum der An- und Abreise, auf die Gestaltung des Programmes, auf die Wahl der Quartiere und auf die Personen der Mitreisenden. Es handle sich also gerade um den klassischen Fall einer fremdbestimmten Reise, bei der private Bildungsinteressen von beruflichen Interessen zu trennen seien. Die Behörde hätte daher zumindest die auf die Reisebewegung entfallenden Kosten als Werbungskosten anerkennen müssen (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0043).

2. Kosten der Sprachkurse: Der Name der Bw finde sich auf einer Liste von Personen, die dem Bundesministerium für Justiz für zeitlich befristete Tätigkeiten als nationale Experten bei internationalen Organisationen (zB den Vereinten Nationen, dem Europarat, der OECD oder Einrichtungen im Rahmen der Europäischen Integration) zur Verfügung stünden. Die Personen, deren Namen die Liste enthalte, hätten ihre fachlichen Qualifikationen und insbesondere ihre Sprachkenntnisse anzuführen. Voraussetzung sei die Kenntnis der englischen Sprache sowie Kenntnis in weiteren, wenn möglich zwei oder drei Sprachen der EU

oder der UNO. Die Bw stehe dem Bundesministerium für eine derartige Tätigkeit zur Verfügung und habe Italienisch als die von ihr beherrschte zweite Fremdsprache angegeben. Damit diese Angabe der Wahrheit entspreche, müsse die Bw regelmäßig Sprachkurse absolvieren, im Rahmen derer sie ihre Kenntnisse praktisch anwenden könne, um deren Schwinden entgegenzuwirken. Die Entscheidung der Bw, dem Ministerium für die erwähnte Tätigkeit zur Verfügung zu stehen, habe bereits mehrmals zu Dienstreisen geführt: Im Jahr 2010 habe die Bw einen zweiwöchigen Arbeitsaufenthalt im Rahmen des EITN-Programmes in Italien absolviert, im Oktober 2011 habe sie an einer internationalen Tagung in Alicante teilgenommen. Bei dieser Tagung habe Italienisch zu den Konferenzsprachen gezählt. Die Teilnahme an einem Italienischkurs sei also beruflich veranlasst gewesen, die hiedurch entstehenden Kosten Werbungskosten. Im Jahr 2001 habe die Bw zwei Kurse im Istituto Italiano di Cultura besucht – einen Kurs Nr K5 und einen Kurs Nr P5 – und hiefür 3.600 S gezahlt. Aus all diesen Gründen stellte die Bw den Antrag der Berufung Folge zu geben und die geltend gemachten Kosten für die Reise nach –China und für die Italienischkurse als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit Fax vom 27. April 2012 brachte die Bw auch eine Äußerung das Streitjahr 2003 betreffend ein, in der sie ua darauf hinwies, dass die von ihr absolvierte Südafrika-Reise die folgenden verpflichtenden Programmpunkte enthalten habe: ein Treffen mit Vertretern des südafrikanischen Justizministeriums, einen Besuch eines südafrikanischen Gerichtshofes und die Teilnahme an einer Gerichtsverhandlung, einen Empfang beim österreichischen Botschafter, ein Gespräch mit dem Vorsitzenden der südafrikanischen Human Rights Commission, einen Besuch beim Verfassungsgerichtshof, eine Diskussion über das südafrikanische Rechtssystem und einen Besuch des High Court in Cape Town. Hinsichtlich des Sprachkurses führte die Bw aus, dass sie im Streitjahr 2003 einen Kurs besucht habe und hiefür 150 € gezahlt habe.

Mit Fax vom 02. Mai 2012 übermittelte die Bw zwei Kopie von Zahlungsbestätigungen, vom 13. Februar 2001 bzw vom 13. Februar 2000, denen zu entnehmen ist, dass die Bw im Wintersemester 2000/2001 zwei Sprachkurse am Istituto Italiano di Cultura mit den Bezeichnungen P4 bzw K5 zu einer Kursgebühr von jeweils 1.800 S bezahlt habe.

Mit einem weiteren Fax vom 02. Mai 2012 übermittelte die Bw die Kopie eines Zahlscheines, dem zu entnehmen ist, dass die Bw am 15. September 2003 die Kursgebühr von 150 € für einen Italienischkurs (K5) im Wintersemester 2003/2004 bezahlt hat und die Kopie einer Kursanmeldung vom 17. August 2003 für den Kurs mit der Nummer K5.

Mit Vorhalt vom 10. Mai 2012 wurde die Bw darauf hingewiesen, dass den beiden übermittelten Zahlungsbestätigungen für die Italienischkurse P4 und K5 vom 13. Februar 2001

bzw vom 13. Februar 200 lediglich zu entnehmen ist, wann die Zahlungsbestätigungen ausgestellt wurden, jedoch nicht wann die Zahlung selbst erfolgt sei. Es wurde ausdrücklich darauf verwiesen, dass die Kosten für die beiden Italienischkurse nur dann im Streitjahr 2001 als Werbungskosten in Abzug gebracht werden könnten, wenn der Nachweis erbracht würde, dass diese Kosten auch im Jahr 2001 entrichtet worden seien. In Hinblick darauf, dass die Bw dem Ersuchen im Vorhalt vom 28. März 2012 nicht gekommen ist, Auskunft darüber zu geben, aus welchen Teilbeträgen sich die von ihr in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 in Abzug gebrachten „Aus-/Fortbildungskosten“ in Höhe von 210 € zusammensetzten, wurde sie ersucht, dies nachzuholen.

Mit Fax vom 22. Mai 2012 führt die Bw aus, dass sie die Zahlungen für die von ihr absolvierten Italienischkurse tatsächlich am 13.02.2011 geleistet habe und die Zweifel der Berufungsbehörde, die sich auf die Vermutung stützten, die Kurskosten seien im Vorhinein gezahlt worden, unberechtigt seien. Die Bw teilte mit, dass sie zwar nicht mehr über einen Zahlschein über diese Zahlungen verfüge, weil seit der Zahlung mehr als zehn Jahre verflossen seien, aber sie habe die vorgelegten Zahlungsbestätigungen unmittelbar nach Zahlung der in diesen angegebene Beträgen erhalten. Weiters vertritt der steuerliche Vertreter der Bw die Auffassung, dass die Frage, welche von der Bw für die Absolvierung von Italienischkursen gezahlten Beträge von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen seien, im Berufungsverfahren nicht zu prüfen seien. Da die Bw den erstinstanzlichen Bescheid nur im Zusammenhang mit den von der erstinstanzlichen Behörde nicht als Werbungskosten anerkannten Reisekosten bekämpft habe, sei dieser im Hinblick auf die Kosten der Sprachkurse rechtskräftig. Eine Änderung des erstinstanzlichen Bescheides in diesem Punkt sei daher nicht mehr möglich.

Mit E-Mail vom 23. Mai 2012 wurde ein Auskunftsersuchen an das Istituto Italiano di Cultura gerichtet, in dem ua ersucht wurde, mitzuteilen, ob es grundsätzlich möglich bzw üblich sei, sich im Istituto Italiano di Cultura für einen Sprachkurs anzumelden und die Kursgebühr erst nach Absolvierung des Kurses zu bezahlen.

Mit E-Mail vom 22. Juni 2012 teilte das Istituto Italiano di Cultura ua Folgendes mit:  
„Grundsätzlich war es damals, sowie es heute immer noch der Fall ist, üblich, dass der Kursbeitrag am Beginn eines Kurses beglichen werden musste, wofür lediglich ein Kassabeleg ausgestellt wurde. Sollte der Schüler eine Bestätigung zur Einreichung beim Finanzamt oder beim AMS brauchen, konnte er sich diese am Ende des Kurses abholen, da mit dieser Bestätigung meist auch der Nachweis für die Anwesenheit im Kurs zusammenhing“.

---

***Über die Berufung wurde erwogen:***

Folgender Sachverhalt wird der Entscheidung zu Grunde gelegt:

- Im Rahmen der elftägigen Reise nach China (26.10. bis 05.11.2001) wurden – wie sich aus obiger Darstellung ergibt – lediglich an zwei Vormittagen (am Montag, den 29.10.2001 von 08.30 Uhr bis zum Mittagessen und am Samstag, den 03.11.2001 von 09.30 bis zum Mittagessen) beruflich veranlasste Veranstaltungen absolviert. Im Übrigen diente die Reise den privaten Erholungs- und Bildungsinteressen der Bw.
- Im Rahmen der zwölfjährigen Reise nach Südafrika (24.10. bis 04.11.2003) wurden an zwei ganzen Tagen (27. und 30.10.), an zwei Vormittagen (28.10.: 10:00 bis 12:30 Uhr; 31.10.: 09:30 bis 12:00 Uhr) und einem Abend (26.10.) beruflich veranlasste Veranstaltungen absolviert. Im Übrigen diente die Reise den privaten Erholungs- und Bildungsinteressen der Bw.
- Den Zahlungsbestätigungen vom 13. Februar 2001 und vom 13. Februar 2000 ist zu entnehmen, dass die Bw die Kursgebühr von jeweils 1.800 S für zwei im Wintersemester 2000/2001 am Istituto Italiano di Cultura stattgefundene Sprachkurse mit der Bezeichnung P4 und K5 2000/2001 bezahlt hat.
- Einer Kopie einer Kurskarte ist zu entnehmen, dass sich die Bw am 17. August 2003 für den Kurs mit der Nummer K5 im Wintersemester 2003/04 angemeldet hat. Einer Kopie eines Zahlscheines ist zu entnehmen, dass die Bw am 15. September 2003 die Kursgebühr von 150 € für einen Italienischkurs am Istituto Italiano di Cultura mit der Bezeichnung K5 im Wintersemester 2003/2004 bezahlt hat.
- Aus einer E-Mail vom 22.06.2012 des Istituto Italiano di Cultura geht hervor, dass grundsätzlich der Kursbeitrag am Beginn eines Kurses beglichen werden muss.
- Die im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 16.01.2006 als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von 306,93 € in Abzug gebrachte Betrag setzt sich aus einer Kursgebühr für einen Italienischkurs in Höhe von 150 €, einer Versicherungs-Folgeprämie an die Wiener Städtische Versicherung AG in Höhe von 96,93 € und einem Betrag von 60 € zusammen. Trotz zweimaliger Aufforderung in den Vorhalten vom 28.03.2012 und vom 10.05.2012 hat die Bw nicht Auskunft darüber gegeben, worum es sich bei dem Betrag von 60 € handelt.

Der festgestellte Sachverhalt ergibt sich aus den beiden Reiseprogrammen nach China und Südafrika, zweier Zahlungsbestätigungen, einer Kopie einer Kurskarte und eines Zahlscheines, einer E-Mail vom 22.06.2012 vom Istituto Italiano di Cultura, den Vorhaltsbeantwortungen

---

(Äußerungen) der Bw vom 27.04.2012, vom 30.04.2012 und vom 22.05.2012 und dem Veranlagungsakt des Finanzamtes.

Der Sachverhalt ist in folgender Weise rechtlich zu würdigen:

1. Reisekosten

1.1. China-Reise (2001)

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit c EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

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

Gemäß Z 9 leg cit Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Der Verwaltungsgerichtshof hat den Kosten für Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten versagt. Im Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünftezielung zusammenhängenden Umständen führen die Reiseaufwendungen nicht zu Betriebsausgaben bzw Werbungskosten (vgl Erkenntnis des VwGH v 27.01.2011, 2010/15/0197).

Aus dem von der Bw dem Finanzamt übermittelten Programm der vom 26.10. bis 05.11.2001 stattgefundenen China-Reise geht hervor, dass während der elftägigen Reise lediglich an zwei Vormittagen, nämlich am Montag, den 29.10.2001 von 08.30 Uhr bis zum Mittagessen und am Samstag, den 03.11.2001 von 09.30 bis zum Mittagessen beruflich veranlasste Veranstaltungen absolviert wurden. In diesem Zusammenhang erscheint es völlig unverständlich, wie die Bw in ihrer Berufung vom 04.02.2006 zu der Auffassung gelangt, dass aus dem vorgelegten Reiseprogramm ersichtlich sei, dass darin „weitaus überwiegend beruflich bedingte Programmpunkte enthalten“ und „ganze Tage ausschließlich fachspezifischen Aktivitäten gewidmet“ seien.

Das Reiseprogramm ist übrigens derart gestaltet, dass diese Reise eine hohe Anziehungskraft auch auf andere Personen als Richter und Staatsanwälte ausübt: Programmpunkte wie verbotene Stadt, Kaiserpalast, Tiananmen Platz, Große Mauer, Minggrab, Sommerpalast, Terrakotta Armee usgl sind Höhepunkte und damit obligater Bestandteil jedes Pekingaufenthaltes. Weiters kommt es nicht darauf an, ob im konkreten Fall die Teilnahme Dritter an der Studienreise zulässig, sondern ob das Reiseprogramm auch für Dritte von

---

touristischem Interesse gewesen wäre. Ob tatsächlich andere Personen an dieser Reise teilgenommen haben, ist nicht von Bedeutung.

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, sind jedoch den Aufwendungen der Lebensführung zuzurechnen (VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183).

Wenn die Bw ausführt, dass „die vom VwGH aufgestellten Kriterien, nämlich Organisation durch den Dienstgeber, Freistellung für die Teilnehmer an der Reise, weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit, bei der vorliegenden Delegationsreise nach China eindeutig erfüllt seien“, ist entgegenzuhalten, dass der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 24.04.1997, 93/15/0069 zu einem ähnlichen Sachverhalt festhielt, dass selbst der Umstand, dass die Reise von der Vereinigung österreichischer Richter organisiert und vom Arbeitgeber Sonderurlaub gewährt wurde, nicht zur Annahme berechtigt, dass die hierfür getätigten Aufwendungen Werbungskosten seien. Dass die Delegationsreise nach China nicht „weitaus überwiegend“, sondern lediglich zu einem Bruchteil beruflich bedingt war, wurde bereits oben ausführlich abgehandelt.

Da es sich bei dem gegenständlichen Programm der Reise nach China um ein sogenanntes Mischprogramm – einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfterzielung zusammenhängenden Umständen – handelt, sind die Aufwendungen in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in diesem Fall insgesamt von nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung ausgeht, im Streitjahr 2001 als Werbungskosten nicht anzuerkennen.

Zu den Ausführungen der Bw, dass bei anderen Teilnehmern der Reise die Aufwendungen zur Gänze anerkannt worden seien, ist festzuhalten, dass niemand aus einer rechtswidrigen Vorgangsweise gegenüber Dritten für sich einen Anspruch auf vergleichbare Rechtswidrigkeit ableiten kann (VwGH v 20.09.1988, 86/14/0044).

## 1.2. Südafrika-Reise (2003)

Mit Art. 39 Z 5 BudBG 2003, BGBl. I Nr. 71/2003, wurde § 4 Abs 5 EStG 1988 neu gefasst. Diese Neufassung der Reisekostenregelung ist gemäß Art. 49 Abs 1 B-VG mit 21. August 2003 in Kraft getreten und lautet:

„(5) Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich betrieblich veranlassten Reisen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als

---

Betriebsausgaben anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.“

Mit Art. 39 Z 12 BudBG 2003 wurde auch § 16 Abs 1 Z 9 erster Satz EStG 1988 (ebenfalls mit Wirksamkeit ab 21. August 2003) neu gefasst. Nach der Neufassung zählen zu den Werbungskosten:

„Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.“

Für den Fall, dass sich betrieblich bzw beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, vertritt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr die Auffassung, dass dem Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft iSd § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 hinsichtlich der betrieblich bzw beruflich veranlassten Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster (getrennter) Reiseabschnitte nicht entgegen steht.

Umfasst die Reise nach Abzug der Tage, in welche die Hinfahrt zum Zielort und die Rückfahrt fällt, mehr als einen Tag (Aufenthaltstag), können, weil § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 auf die „ausschließliche“ Veranlassung abstellen, im Allgemeinen pro Aufenthaltstag die pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und pauschalen Nächtigungsaufwendungen (Tages- und Nächtigungssätze) nur dann als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung vorliegt.

Die von der Bw nach Südafrika unternommene Reise vom 24.10. bis 04.11.2003 hat 12 Tage gedauert, wovon an zwei ganzen Tagen (27.10. und 30.10.), zwei Vormittagen (28.10. und 31.10.) und einem Abend (26.10.) beruflich veranlasste Veranstaltungen absolviert wurden. Da – wie oben zitiert – im Allgemeinen pro Aufenthaltstag die pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und pauschalen Nächtigungsaufwendungen (Tages- und Nächtigungssätze) nur dann als Betriebsausgaben bzw Werbungskosten anerkannt werden, wenn für den einzelnen Aufenthaltstag eine (zumindest beinahe) ausschließliche betriebliche oder berufliche Veranlassung vorliegt, und laut Reiseprogramm nur am 27.10. und 30.10. eine (zumindest beinahe) ausschließliche berufliche Veranlassung vorliegt, wird im Zusammenhang mit der gegenständlichen Südafrika-Reise Tagesgeld in Höhe von 26,40 € (§ 26 Z 4 lit b EStG 1988) und Nächtigungsgeld in Höhe von 15 € (§ 26 Z 4 lit c EStG 1988) für zwei Tage, ds 82,80 € als Werbungskosten in Abzug gebracht.

Der Absetzbarkeit von Tages- und Nächtigungssätzen, also von pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und pauschalen Nächtigungsaufwendungen, für die Tage der Hin-

---

und Rückfahrt im Rahmen einer gemischt veranlassten Reise steht im Allgemeinen das Ausschließlichkeitsgebot des § 4 Abs 5 und § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 entgegen.

## 2. Italienischkurse (2001 und 2003)

### 2.1. Streitjahr 2001

Gemäß § 19 Abs 2 EStG 1988 sind Ausgaben für das Kalenderjahr abzusetzen, in dem sie geleistet worden sind.

In der Vorhaltsbeantwortung (Äußerung) vom 22.05.2012 führt die Bw aus, dass sie die vorgelegten Zahlungsbestätigungen unmittelbar nach Zahlung der in diesen angegebenen Beträge erhalten habe und dass sie die Zahlungen für die von ihr absolvierten Italienischkurse tatsächlich am 13.02.2001 geleistet habe. Demgegenüber steht die Auskunft des Istituto Italiano di Cultura vom 22.06.2012, wonach der Kursbeitrag grundsätzlich am Beginn eines Kurses beglichen werden müsse.

In Hinblick darauf, dass das Datum der Zahlungsbestätigungen lediglich Auskunft darüber gibt, wann diese ausgestellt wurden und nicht wann die bestätigten Zahlungen geleistet wurden und dass es aufgrund der Auskunft des Istituto Italiano di Cultura und auch der Volkshochschule Wien nicht üblich ist, den Kursbeitrag erst nach Absolvierung des Sprachkurses zu bezahlen, wird davon ausgegangen, dass die beiden im Wintersemester 2000/2001 von der Bw absolvierten Italienischkurse wie allgemein üblich bei Kursanmeldung bzw Kursbeginn bezahlt wurden. Die bereits im Jahr 2000 bezahlten Kursgebühren für die beiden in Rede stehenden Italienischkurse in Höhe von zwei mal 1.800 S, ds 3.600 S können somit nicht im Jahr 2001 als Werbungskosten in Abzug gebracht werden.

### 2.2. Streitjahr 2003

Da die Bw trotz zweimaligen Ersuchens nicht aufgeklärt hat, worum es sich bei dem Betrag von 60 € handelt, der im Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2003 vom 16. Jänner 2006 als Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, in Abzug gebracht wurden, wird dieser Betrag als Werbungskosten nicht anerkannt.

In der Vorhaltsbeantwortung (Äußerung) vom 22.05.2012 führte der steuerliche Vertreter der Bw Folgendes aus: Die Frage, welche von der Bw für die Absolvierung von Italienischkursen gezahlten Beträge von der Steuerbemessungsgrundlage abzuziehen seien, sei im Übrigen im Berufungsverfahren nicht zu prüfen. Da die Bw nämlich den erstinstanzlichen Bescheid nur im Zusammenhang mit den von der erstinstanzlichen Behörde nicht als Werbungskosten anerkannten Reisekosten bekämpft habe, sei dieser im Hinblick auf die Kosten der Sprachkurse

---

rechtskräftig. Eine Änderung des erstinstanzlichen Bescheides sei in diesem Punkt daher nicht mehr möglich.

Gemäß § 289 Abs 2 BAO hat die Abgabenbehörde zweiter Instanz – außer in den Fällen des Abs 1 – immer in der Sache selbst zu entscheiden. Sie ist berechtigt, sowohl im Spruch als auch hinsichtlich der Begründung ihre Anschauung an die Stelle jener der Abgabenbehörde erster Instanz zu setzen und demgemäß den angefochtenen Bescheid nach jeder Richtung abzuändern, aufzuheben oder die Berufung als unbegründet abzuweisen.

Es liegt im Wesen einer meritorischen Berufungsentscheidung, dass die Berufungsbehörde anlässlich einer Berufung die Sache nach allen tatsächlichen und rechtlichen Gesichtspunkten neu zu überprüfen hat. Darin eingeschlossen ist die gesamthafte Änderungsbefugnis, ohne durch die in der Berufung vorgebrachten Gesichtspunkte beschränkt zu sein. Die Berechtigung und Verpflichtung den angefochtenen Bescheid durch Berufungsentscheidung rechtsrichtig zu gestalten ist somit vom Umfang der Anfechtung gesehen nicht beeinträchtigt oder beschränkt. Somit hindert auch die Berufungserklärung im Sinne des § 250 Abs 1 lit b die Berufungsbehörde nicht, den Bescheid in allen Belangen zu ändern und neu zu gestalten, also auch in Belangen die nicht in Streit gezogen wurden (vgl Stoll: BAO Kommentar, Band 3, S. 2797f).

Die Ansicht des steuerlichen Vertreters der Bw, wonach eine Änderung des erstinstanzlichen Bescheides durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz hinsichtlich der Kosten der Sprachkurse nicht mehr möglich sei, da dieser im Hinblick auf die Kosten der Sprachkurse rechtskräftig sei, steht im Gegensatz zur Bundesabgabenordnung und erweist sich somit als falsch.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilagen: 2 Berechnungsblätter

Wien, am 26. Juni 2012