



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 1

GZ. RV/0191-W/12, miterledigt
RV/0554-W/12

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vom 17. September 2010 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 30. August 2010 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 und über die Berufung vom 17. Februar 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 20. Jänner 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.), ein Richter, beantragte in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 u.a. Aufwendungen für eine Reise in den Oman und in seiner Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 Aufwendungen für eine Reise in die Türkei als Werbungskosten.

Reise in den Oman (2008)

Die beantragten Aufwendungen für diese Reise wurden seitens des Finanzamtes nicht als Werbungskosten anerkannt, weil das Reiseprogramm nicht die von der Judikatur entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Studienreisen erfüllte.

Als Begründung wurde ausgeführt: Die Reise sei von vornherein so programmiert, dass durch Wochenenden und/oder Feiertage zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen

mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zu Verfügung standen. Weiters muss das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jene einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen. Dies sei bei der vorgelegten Programmübersicht nicht gegeben.

Reiseprogramm in das Sultanat Oman vom 23.10.-31.10.2008

23.10.2008	Anreise
24.10.2008	Muscat CityTour Abend: Empfang in der österreichischen Botschaft im Oman
25.10.2008	9.00 Uhr: Supreme Court Al Khuwair 12.00 bis 16.00 Uhr: Royal Oman Police HQ in Qurum 16.00 Uhr: Fahrt zum Souq
26.10.2008	9.00 Uhr: Attorney General Al Khuwair 12.00 Uhr: Administrative Court Fahrt Muscat City Center
27.10.2008	9.00: Fahrt nach Nizwa (über Nakhl und Rustaq)
28.10.2008	10.00 Uhr: Magistrate und Prosecutors im Justizgebäude Farg 12.30 Uhr: Royal Oman Police (Tanuf – Bahla – Jabrin – Nizwa)
29.10.2008	Fahrt nach Muscat über Wahiba Sands und Wadi Bani Khalid
30.10.2008	9.00 Uhr: Zusammenfassung der Besprechungsergebnisse 22.50 Uhr: Abflug
31.10.2008	10.15 Uhr: Ankunft in Wien

Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen unter anderem deshalb nicht, weil eine durchschnittliche Arbeitszeit von acht Stunden pro Tag auf Grund der gemachten Angaben nicht erreicht wurde. Die Arbeitszeit wurde wie folgt ermittelt:

Datum	Arbeitszeit pro Tag / Stunden
Do. 23.10.2008	Anreisetag
Fr. 24.10.2008	2,00
Sa. 25.10.2008	7,00
So. 26.10.2008	7,00
Mo. 27.10.2008	0,00
Di. 28.10.2008	6,00
Mi. 29.10.2008	0,00
Do. 30.10.2008	2,00
Fr. 31.10.2008	Abreisetag
Summe	24,00
Arbeitstage	5 Tage
Durchschnittliche Arbeitszeit/Tag	4,80

Zu dieser Berechnung wurde ergänzend ausgeführt, dass für den Botschaftsempfang am 24.10.2008 und für die Zusammenfassung der Besprechungsergebnisse am 30.10.2008 jeweils zwei Stunden Arbeitszeit angesetzt wurden.

Aufgrund dieses zeitmäßigen Ansatzes der beruflich veranlassten Programmpunkte kam das Finanzamt zum Ergebnis, dass bei der neuntägigen Reise an fünf Arbeitstagen durchschnittlich pro Arbeitstag nur fünf Stunden mit beruflicher Tätigkeit ausgefüllt waren (d.h. nur drei volle Arbeitstage insgesamt). Daher ist nicht davon auszugehen, dass die allgemeinen Programmpunkte (Besuch von Sehenswürdigkeiten, Ausflüge) entscheidend in den Hintergrund getreten sind (Mischprogramm), sodass bei der Reise insgesamt von keiner beruflichen Veranlassung auszugehen ist.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:

Unter Berücksichtigung der weiten Reisebewegung, des Erfordernisses der Akklimatisierung, der Vielzahl an Programmpunkten und der teils weiten Fahrstrecken, die erforderlich waren, um die offiziellen Termine wahrnehmen zu können, ergibt sich hinsichtlich der beruflichen Veranstaltungen ein derart deutliches Übergewicht, dass die Reise insgesamt als nahezu ausschließlich beruflich bedingt anzusehen ist und die wenigen allgemein interessierenden

Programmpunkte derart in den Hintergrund getreten sind, dass sie nicht mehr Raum eingenommen haben als jener, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird.

Hinzu komme, dass es ausdrücklich erwünscht war, an den Abenden mit den örtlichen Vertretern der Justizstellen in Kontakt zu treten, um informativen Gesprächen in gelockerter Atmosphäre einen Gedankenaustausch zu ermöglichen und dadurch ein besseres Verständnis für die dortige Rechtsordnung zu schaffen, die sich sehr von unseren Traditionen unterscheidet, aber – vor allem im Familienrecht (Mischehen, aber auch im Strafrecht) auch bei uns von Bedeutung ist (Scharia); auch diese – im Programm nicht aufscheinenden (Arbeits-)Treffen im Anschluss an die offiziellen Kontakte sowie die Abendgestaltung seien dem beruflichen Feld zuzuordnen.

Unter Berücksichtigung der offiziellen Termine am 24.10. (ein Termin), am 25.10. (zwei Termine), am 26.10. (drei Termine), am 28.10. (zwei Termine) und am 30.10. (ein Termin), die wahrzunehmen waren, wäre insgesamt eine Anziehungskraft für andere als der Justiz zugehörige Teilnehmer nicht gegeben.

Personen außerhalb der Berufsgruppe hatten keinen Zugang zu dieser Reise, weil die Teilnahme ausschließlich Richtern und Richterinnen sowie Staatsanwälten und Staatsanwältinnen vorbehalten war (vor allem auch aus der Sicht des Empfangsstaates, wurden doch erhebliche Einblicke in die Interna der Justiz und auch des Strafvollzugs des Oman gewährt, sodass Nichtmitgliedern der Berufsgruppe eine Teilnahme nicht ermöglicht wurde – selbst Angehörige waren nicht zugelassen), andererseits entspreche die in Fortbildungsprogramm des Justizministeriums enthaltene Delegation in das Sultanat Oman dem in § 57 Abs. 1 RStDG festgeschriebenen Fortbildungsauftrag, dessen Negierung mit beruflichen Nachteilen (insbesondere bei Bewerbungen) verbunden ist. Es wurde für diese Reise deshalb auch Sonderurlaub gewährt.

Sämtliche zum Vergleich heranzuziehende Abläufe von Arbeitstagen lassen diese Reise für Personen außerhalb der Berufsgruppe völlig uninteressant erscheinen, würde doch kein potentieller, an Sehenswürdigkeiten des Oman interessierter Mensch diese teure Reise buchen, um dann lediglich an zwei gänzlich freien Tagen sowie im Anschluss an die offiziellen Termine abends rasch das eine oder andere Tourismusziel aufzusuchen. Da bei allen Arten von Seminaren die Wochenendtage als Freizeit für private Interessen genützt werden können, haben die beiden Tage ohne offizielles Programm, die dem Wochenende entsprechen, jedenfalls gänzlich außer Acht zu bleiben.

Angesichts des Umstandes, dass im Zeitraum der reisebedingten Abwesenheit vom Arbeitsplatz nahezu keine Vertretungstätigkeit erfolgt, sodass die Arbeit „lieben bleibt“ und mit verstärkter Anstrengung und daher auch erhöhtem zeitlichen Aufwand nach der Rückkehr bewältigt werden muss, wird die – unter Berücksichtigung der für Richter gesetzlich normierten freien Dienstzeit (§ 60 RStDG) – die Annahme einer achtstündigen Normalarbeitszeit bestritten; nach Rückkehr von dieser Reise müsse durch erhöhte Arbeitsleistung über die „Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden hinaus die in der Abwesenheit angefallenen Akten erledigt werden und könne daher kompensiert werden, dass während der Reise die vollen acht Stunden Tagesarbeitszeit nicht restlos erreicht werden. Es gebe im Übrigen eine Vielzahl von Seminaren für Richter/innen, bei denen insgesamt die tägliche Arbeitszeit fünf Stunden nicht übersteigt, z.B. Seminare, die an einem Montag zu Mittag mit einer Nachmittagseinheit, allenfalls mit einer ersten Einheit von 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr (mit einer einstündigen Kaffeepause) beginnen, in der Folge Vorträge etwa von 9.00 bis 12.00 Uhr und von 14.00 bis 16.00 Uhr, teilweise von 15.00 bis 17.00 Uhr vorsehen, wobei oft ein Halbtage (meist Mittwochnachmittag) ein gemeinschaftliches Besichtigungs- oder Austauschprogramm vorsieht (z.B. Österreichische Richterwoche, aber auch andere Spezialseminare, EU-Projekte).

Dass in der vortragsfreien Zeit interessante und vom Veranstalter gewünschte Fachgespräche geführt werden, ist einkalkuliert, oft sind gerade diese Diskussionen, die nicht im förmlichen Papier aufschienen, von besonderer Verwertbarkeit für die konkrete Berufsausübung. Noch nie kam die Finanzverwaltung auf die Idee, derartigen Seminaren – seien sie auch in touristisch interessanter Umgebung wie z.B. Wachau, Alpen oder im Ausland – die berufliche Veranlassung abzusprechen.

Im Übrigen sei die vom Finanzamt vorgenommene Annahme der Arbeitszeiten pro Tag als willkürlich und spekulativ zu sehen.

Dem Bw. ist nicht ersichtlich, aus welchen Gründen beim Botschaftsempfang am 24.10.2008, der von 18.30 Uhr bis nach Mitternacht dauerte, wobei die Rückkehr zum Hotel weitere Zeit in Anspruch nahm, von einer Arbeitszeit von lediglich zwei Stunden ausgegangen wurde und mangelt es an jeglicher nachvollziehbaren Begründung. Tatsächlich seien dafür sechs bis sieben Stunden zu veranschlagen, sämtliche dort geführten Gespräche hatten juristischen Bezug.

Beim Abendessen am 25.10.2008 handelte es sich um ein – vom Delegationsleiter erwünschtes – Arbeitstreffen mit ortsansässigen Kollegen, weshalb diese Zeit nicht Berücksichtigung gefunden hat, sei ebenfalls unbegründet. In ähnlicher Weise blieb der Abend des Nationalfeiertages, der gleichfalls als Arbeitstreffen organisiert war und an dem diverse

Fachgespräche geführt wurden, zu Unrecht ohne Berücksichtigung. Für diesen Abend hätten vier Stunden berücksichtigt werden müssen.

Zu Unrecht sei auch die mehrstündige Fahrt von Nizwa zurück nach Muscat am 29.10.2008 außer Ansatz geblieben, war doch diese Fahrt erforderlich, um den Abflugort zu erreichen (zumindest ca. drei Stunden).

Schließlich erweist sich die Annahme, die Arbeitstätigkeit am Vormittag des 30.10.2008 habe sich auf zwei Stunden beschränkt, als spekulativ und bleibt völlig unbegründet. Die Zusammenfassung und Erarbeitung eines Kalküls der Ergebnisse dieser Reise habe von ca. 9.00 bis 15.00 Uhr gedauert, sodass sechs Stunden zu berücksichtigen gewesen wären.

Nach Berechnung des Bw. sei von einer auf fünf Arbeitstage aufzuteilenden ca. 43 Arbeitsstunden auszugehen, sodass selbst bei Annahme einer Normalarbeitszeit von acht Stunden von einer vollständigen Widmung für die Berufsausübung auszugehen sei.

Der Bw. stellte im Zusammenhang mit der vom Finanzamt vorgenommenen Annahme der Arbeitszeit die Parteienvernehmung, wodurch sich ergeben soll, dass die beruflich veranlassten Programmpunkte einem Zeitausmaß einer Normalarbeitszeit von acht Stunden pro Tag entsprechen.

Der Bw. beantragte unter Berücksichtigung seiner Argumente der Berufung stattzugeben und die Aufwendungen für diese Reise als Werbungskosten anzuerkennen.

Reise in die Türkei (2009)

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 beantragte der Bw. Aufwendungen für eine Studienreise in die Türkei als Werbungskosten, die vom Finanzamt nicht anerkannt wurden, weil das Reiseprogramm nicht die von der Judikatur entwickelten Kriterien für die Anerkennung von Studienreisen erfüllte.

Reiseprogramm in die Türkei (23.10.-1.11.2009)

23.10.2009	Anreise Empfang im österreichischen General- konsulat
24.10.2009	Stadtrundfahrt in Istanbul
25.10.2009	Freizeit Bootsfahrt am Goldenen Horn
26.10.2009	9.00: Teilnahme an Gerichtsverhandlungen Fahrt nach Ankara

27.10.2009	8.30: Kassationsgericht 13.15: Empfang in österreichischen Botschaft
28.10.2009	9.00: Fahrt in das Justizministerium Empfang durch den türkischen Justizminister Fahrt nach Kappadokien
29.10.2009	Besichtigung von Uchisar, Göreme, Kaymakil und Ürgüp
30.10.2009	Fahrt von Kappadokien nach Konya Besichtigung des Mevlana Museum und von Seydisehir Weiterfahrt ins Hotel Evren Beach
31.10.2009	Vormittag: Besuch des Gerichtes in Antalya Nachmittag: Besichtigung von Perge und Aspendos
1.11.2009	17.20: Abflug

Das Finanzamt anerkannte diese Aufwendungen unter anderem deshalb nicht, weil eine durchschnittliche Arbeitszeit von acht Stunden pro Tag auf Grund der gemachten Angaben nicht erreicht wurde. Die durchschnittliche Arbeitszeit pro Tag wurde wie folgt ermittelt:

Datum	Arbeitszeit pro Tag / Stunden
Fr. 23.10.2009	Anreisetag
Sa. 24.10.2009	0,00
So. 25.10.2009	0,00
Mo. 26.10.2009	4,00
Di. 27.10.2009	8,00
Mi. 28.10.2009	4,00
Do. 29.10.2009	0,00
Fr. 30.10.2009	0,00
Sa. 31.10.2009	4,00
So. 1.11.2009	Abreisetag
Summe	20,00

Arbeitstage	5 Tage
Durchschnittliche Arbeitszeit/Tag	4,00

Zu dieser Berechnung wurde ergänzend ausgeführt, dass bei den beruflich veranlassten Terminen am 26.10., 28.10. und 31.10. lediglich die Anfangszeiten angegeben wurden und folglich im Schätzungswege die Arbeitszeit mit jeweils 4 Stunden angesetzt wurde. Die Zeiten der An- und Abreise sind in die steuerliche Gesamtbeurteilung der Reise zwar einzubeziehen, sind aber nicht als Arbeitszeiten zu werten.

Aufgrund dieses zeitmäßigen Ansatzes der beruflich veranlassten Programmpunkte kam das Finanzamt zum Ergebnis, dass bei der zehntägigen Reise an fünf Arbeitstagen durchschnittlich pro Arbeitstag nur fünf Stunden mit beruflicher Tätigkeit ausgefüllt waren (d.h. nur 2 ½ volle Arbeitstage insgesamt). Daher ist nicht davon auszugehen, dass die allgemeinen Programmpunkte (Besuch von Sehenswürdigkeiten, Ausflüge) entscheidend in den Hintergrund getreten sind (Mischprogramm), sodass bei der Reise insgesamt von keiner beruflichen Veranlassung auszugehen ist.

Gegen diesen Bescheid erhob der Bw. Berufung und begründete diese wie folgt:

Personen außerhalb der Berufsgruppe der Richter und Staatsanwälte hatten einerseits keinen Zugang zu dieser Delegation, weil die Reise ausschließlich Richtern und Richterinnen sowie Staatsanwälten und Staatsanwältinnen vorbehalten war (vor allem aus der Sicht des Empfangsstaates, wurden doch erhebliche Einblicke in die Interna der Justiz und auch des Strafvollzugs der Türkei gewährt, sodass Nichtmitgliedern der Berufsgruppe eine Teilnahme nicht ermöglicht wurde – selbst Angehörige waren nicht zugelassen), andererseits entspreche die in Fortbildungsprogramm des Justizministeriums enthaltene Delegation in die Republik Türkei dem in § 57 Abs. 1 RStDG festgeschriebenen Fortbildungsauftrag, dessen Nichtbeachtung mit beruflichen Nachteilen (insbesondere bei Bewerbungen) verbunden ist. Es wurde für diese Reise deshalb auch Sonderurlaub gewährt.

Sämtliche zum Vergleich heranzuziehende Abläufe von Arbeitstagen lassen diese Reise für Personen außerhalb der Berufsgruppe völlig uninteressant erscheinen, würde doch kein potentieller, an Sehenswürdigkeiten der Türkei interessierter Mensch diese teure Reise buchen, um dann mehrere Tage in der touristisch weitgehend uninteressanten Hauptstadt Ankara zuzubringen und im Übrigen touristisch interessante Ziele lediglich hauptsächlich nach offiziellen Terminen in den späten Nachmittags- bzw. Abendstunden zu besuchen.

Die Bedeutung guter justizieller Beziehungen zu der Türkei ist deshalb wichtig, weil viele türkischstämmige Menschen in Österreich, insbesondere im Großraum Wien leben und es von

immenser Bedeutung ist, Verständnis für die dortige Rechtsordnung und die Behördenzuständigkeiten zu erlangen.

Angesichts des Umstandes, dass im Zeitraum der reisebedingten Abwesenheit vom Arbeitsplatz nahezu keine Vertretungstätigkeit erfolgt, sodass die Arbeit „lieben bleibt“ und mit verstärkter Anstrengung und daher auch erhöhtem zeitlichen Aufwand nach der Rückkehr bewältigt werden muss, wird die – unter Berücksichtigung der für Richter gesetzlich normierten freien Dienstzeit (§ 60 RStDG) – die Annahme einer achtstündigen Normalarbeitszeit bestritten; nach Rückkehr von dieser Reise müsse durch erhöhte Arbeitsleistung über die „Normalarbeitszeit von 40 Wochenstunden hinaus die in der Abwesenheit angefallenen Akten erledigt werden und könne daher kompensiert werden, dass während der Reise die vollen acht Stunden Tagesarbeitszeit nicht restlos erreicht werden. Es gebe im Übrigen eine Vielzahl von Seminaren für Richter/innen, bei denen insgesamt die tägliche Arbeitszeit von vier bis fünf Stunden nicht übersteigt, z.B. Seminare, die an einem Montag, dessen Vormittag für die Anreise vorgesehen ist, am Nachmittag mit einer Einheit von 2-3 Stunden beginnen, allenfalls mit Vorträgen von 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr mit einer Kaffeepause von zumindest einer halben Stunde, während die restliche Woche Vorträge bzw. Arbeitskreise von 9.00 Uhr bis 12.00 Uhr und von 14.00 Uhr bis 16.00 Uhr stattfinden, wobei meist am Mittwochnachmittag ein Besichtigungsprogramm stattfindet und das Seminar am Freitagmittag endet, um die Heimreise vor dem Wochenende zu ermöglichen.

Die im Bescheid enthaltene Arbeitszeitaufstellung übersieht, dass am 26.10.2009 (Montag) in Österreich ein Feiertag ist, an dem die Teilnehmer dennoch beruflich tätig geworden sind, sodass nur von vier Arbeitstagen auszugehen ist.

Für den Empfang beim österreichischen Generalkonsulat müssten sechs Stunden Berücksichtigung finden, da dieser Abend der Kontaktaufnahme mit dem Generalkonsul und einem Rechtsanwalt diene. An diesem Abend, der bis nach Mitternacht dauerte, wurden juristische Fachgespräche geführt, und Informationen über die Lage der Justiz und den anstehenden Reformen ausgetauscht.

Weiters ist ein Arbeitsessen mit türkischen Rechtsanwälten in der Dauer von vier Stunden nicht berücksichtigt worden.

Am 26.10.2009 wurde die Tätigkeit im Gerichtsgebäude in Bakirköy mit vier Stunden bemessen, obwohl dieser Termin bis 15.00 Uhr dauerte. Auch die Fahrt nach Ankara müsste inkludiert werden, da diese notwendig war, um den nächsten Termin zu erreichen.

Der Arbeitstag des 27.10.2009 endete erst um 17.30 Uhr, es wären daher neun Stunden zugrunde zu legen gewesen.

Am 31.10.2009 wurde die am Abend erfolgte Zusammenfassung der Ergebnisse der Reise und die vom Delegationsleiter geleitete Diskussion nicht berücksichtigt, wofür zusätzlich zu den vier veranschlagten Stunden noch vier weitere Stunden Arbeitszeit zu bemessen gewesen wären.

Unter Berücksichtigung dieser Umstände, vor allem auch der Tatsache, dass der 26.10. als – arbeitsfreier – Feiertag zu zählen ist, ergibt sich, dass eine berufliche Veranlassung von über 40 Arbeitsstunden auszugehen ist, die nicht auf fünf, sondern – wegen des Charakters des Nationalfeiertages als Feiertag – auf vier Tage aufzuteilen sind. Sodass die „Normalarbeitszeit“ selbst bei Veranschlagung von acht Arbeitsstunden erreicht wurde.

Abschließend beantragte der Bw. der Berufung stattzugeben und die Kosten für diese Reise als Werbungskosten anzuerkennen.

Diese Berufung legte das Finanzamt ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung direkt dem unabhängigen Finanzsenat vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Im gegenständlichen Berufungsverfahren war die Frage strittig, ob die Kosten der Studienreisen des Bw., ein Richter, in den Oman (2008) und in die Türkei (2009) als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen oder den Aufwendungen für private Lebensführung zuzurechnen sind.

Unstrittig ist, dass die verfahrensgegenständlichen Reisen von der Delegation der österreichischen Richter und Staatsanwälte veranstaltet wurden und nur Richter und Staatsanwälte teilnahmen.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten 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 nicht abgezogen werden, 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.

Die steuerliche Abzugsfähigkeit von Aufwendungen ergibt sich somit zum einen aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart getätigt werden. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und

Geschäftsreisen ist durch Anlegen eines strengen Maßstabes festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Zum anderen dürfen die Ausgaben nicht als Kosten der Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu qualifizieren sein.

Die wesentliche Aussage dieser zuletzt genannten Bestimmung ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (sog. Aufteilungsverbot).

Der Zweck dieses Aufteilungsverbotes liegt im Interesse der Steuergerechtigkeit, zu verhindern, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung abzugsfähig machen kann (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20 Rz 10).

Aus dem Aufteilungsverbot folgt, dass typischerweise der Lebensführung dienende Aufwendungen selbst dann zur Gänze nicht abzugsfähig sind, wenn sie zum Teil auch beruflich verwendet werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 22.9.2000, 98/15/0111).

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (z.B. VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; VwGH 22.9.2000, 98/15/0111; VwGH 8.5.2003, 99/15/0002) entschieden, dass Kosten einer Studienreise eines Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

"Kosten einer In- oder Auslandsreise sind Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst, was bei Vorliegen folgender Voraussetzungen der Fall ist:

a) 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.

b) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen.

c) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

d) Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069)."

Reise in den Oman (2008)

Planung und Durchführung der Reise

Festgestellt wird, dass die verfahrensgegenständliche Reise von der österreichischen Richterschaft und Staatsanwälten organisiert und durchgeführt wurde und auch nur Richter und Staatsanwälte an dieser Reise teilgenommen haben. Aus dem vorliegenden Programm ist jedoch weder eine lehrgangsmäßige Organisation noch eine überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar.

Erwerb von Kenntnissen, die eine konkrete Verwertung im Beruf zu lassen

Hinsichtlich der Möglichkeit zum Erwerb von Kenntnissen, die für den Beruf konkret verwertbar sind, ist auszuführen, dass Kosten für eine Auslandsstudienreise nur dann als Werbungskosten abzugsfähig sind, wenn sie der Berufsfortbildung bzw. -weiterbildung gedient haben.

Um Fortbildung handelt es sich dann, wenn der Steuerpflichtige seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung. Fortbildungskosten dienen dazu, in einem bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden (Doralt, EStG⁹, § 16 Tz 203/2, nWN). Demzufolge fordert der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung, dass die Reise nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeiten bieten muss, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

Der Bw. war im Streitjahr als Richter tätig, wobei er in seinem Berufsfeld nationales Recht anzuwenden hat. Zum typischen Berufsbild eines Richters gehören die Information über die Aktenlage und des zugrunde liegenden Sachverhaltes, Leitung des Gerichtsprozesses, ... Es ist nicht erkennbar, dass für die richterliche Tätigkeit in Österreich Kenntnisse des osmanischen Rechtssystems (Scharia) von Bedeutung sind, weshalb aus der Sicht des Einkommensteuerrechts der Fortbildungscharakter zu verneinen ist. Aus dem vorgelegten Programm lässt sich ein Bezug zur Tätigkeit eines Richters oder Staatsanwaltes nicht erkennen, auch wenn dieses Wissen von Interesse sein kann. Auch das Vorbringen des Bw., dass an den Abenden mit den örtlichen Vertretern der Justizstellen zu informativen

Gesprächen in gelockerter Atmosphäre ein Gedankenaustausch erfolgte und dadurch ein besseres Verständnis für die dortige Rechtsordnung schuf, zeigt keine konkrete Verwertung dieses Wissens in seinem Beruf auf.

Dass für diese Richterreisen Sonderurlaub nach § 74 Richter- und Staatsanwaltschaftsdienstgesetz gewährt wird, hat im Einkommensteuerverfahren nur indiziellen Charakter, entfaltet jedoch keine Bindungswirkung. Der Verwaltungsgerichtshof hielt mit Erkenntnis vom 24. April 1997, 93/15/0069 zu einem ähnlichen Sachverhalt fest, 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.

Reiseprogramm

Im gegenständlichen Fall beinhaltet das Reiseprogramm einerseits Programmpunkte, die im beruflichen Kontext zur Tätigkeit eines Richters zu sehen sind (zum Beispiel der Besuch des Supreme Court oder Administrative Court), andererseits aber auch ein nicht unbeträchtliches Besichtigungsprogramm (zum Beispiel die Muscat City Tour, Fahrt zum Souq). Weiters weist es Programmpunkte auf, denen wohl ein offizieller Charakter zukommen mag, die aber nicht jeglicher Anziehungskraft auf andere Personen als Richter entbehren, sondern die auch für einen politisch oder wirtschaftlich allgemein interessierten Bildungsreisenden von Interesse sind (VwGH 25.9.2002, 99/13/0243). Darunter fällt zum Beispiel der Empfang in der Botschaft.

Die Fahrt von Muscat nach Nizwa (Entfernung ca. 132 km), für die ein Tag veranschlagt wurde, führte zu den Forts in Nakhl und Rustaq. Diese Destinationen befinden sich in jedem touristischen Reiseprogramm in den Oman. Gleiches gilt für die Fahrt von Tanuf über Bahla und Jabrin nach Nizwa.

Ebenso erweckt die Fahrt durch die Wahiba Sands, eine Sandwüste mit hohen Dünen und durch das Wadi Bani Khalid, ein Tal mit spektakulären Berglandschaften ein besonderes Interesse bei weltoffenen, an Kultur und Geographie interessierten Personen. Alle typischen Touristenrouten für Omanreisende beinhalten Fahrten durch die Wüsten und Wadis.

Es kann nicht erkannt werden, dass das Reiseprogramm derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt ist, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

Im Gegenteil, das Reiseprogramm ist derart gestaltet, dass diese Reise ebenfalls eine hohe Anziehungskraft auf andere Personen als Richter und Staatsanwälte ausübt. Es kommt nicht darauf an, ob im konkreten Fall die Teilnahme Dritter an der Studienreise zulässig gewesen wäre, 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).

Abgrenzung zwischen allgemein interessierenden und beruflich bedingten Programmpunkten

Das Finanzamt ging im Bescheid bei der neuntägigen Reise von fünf Arbeitstagen, die mit einer beruflichen Tätigkeit ausgefüllt waren, mit einer durchschnittlichen Arbeitszeit von fünf Stunden pro Arbeitstag aus.

Der Bw. hat dieser vom Finanzamt vorgenommenen zeitlichen Einschätzung der beruflich bedingten Programmpunkte insofern widersprochen, dass auch in der „vortragsfreien Zeit“ interessante und vom Veranstalter gewünschte Fachgespräche geführt werden, die weit mehr zeitlichen Raum einnahmen als aus dem Programm ersichtlich.

Zunächst hat ein Steuerpflichtiger anhand des Reiseprogrammes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und privaten Zwecken gedient haben. Eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten ist nicht ausreichend. Aus der Gesamtdauer der Arbeitszeit kann ein durchschnittlicher Wert pro Tag errechnet werden; dies ermöglicht den Ausgleich von Minderzeiten einzelner Tage durch Mehrzeiten anderer Tage.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist zur Prüfung des zeitlichen Überwiegens von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen.

Entscheidend ist das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte zu jenen der ausschließlich beruflich veranlassten Aktivitäten (gemessen an der tatsächlichen Abwicklung der Reise).

Aufgrund des vom Bw. vorgelegten Reiseprogramms sind bei dieser neuntägigen Reise an fünf Tagen beruflich bedingte Termine angesetzt, wobei der Empfang des österreichischen Botschafters – wie bereits oben ausgeführt – auch für eine andere Zielgruppe als der Richter und Staatsanwälte eine Anziehungskraft ausübt und daher trotz repräsentativen Charakters nicht als beruflich veranlasst zu sehen ist.

Nachdem aus dem Reiseprogramm keine Endzeiten der Termine ersichtlich sind, geht es in den spekulativen Bereich, wie lange die Termine gedauert haben. Selbst unter der Annahme, dass die Schlussbesprechung sechs Stunden gedauert hat und die Termine länger angesetzt

werden, wird nicht das Ausmaß der vollen Arbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden erreicht.

Aus dem vorliegenden Programm ist eine eindeutige und einwandfreie Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung an den einzelnen Reiseabschnitten nicht ersichtlich.

Nach Prüfung der zu erfüllenden Voraussetzungen für das Vorliegen einer steuerlich anzuerkennenden Studienreise ist davon auszugehen, dass in diesem konkreten Fall eine Studienreise mit so genanntem „Mischprogramm“ vorliegt, weswegen diese Aufwendungen in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in diesem Fall insgesamt von nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung ausgeht, nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Auch wenn die beruflich veranlassten Programmpunkte mehr Zeit einnehmen als vom Finanzamt veranschlagt, können die Aufwendungen für diese Reise trotzdem nicht als Werbungskosten anerkannt werden, da alle Punkte kumulativ vorliegen müssen, was im gegenständlichen Verfahren - wie bereits oben ausgeführt - nicht der Fall ist. Zu ergänzen ist in diesem Zusammenhang, dass es sich bei der Veranschlagung der Dauer der beruflich veranlassten Termine seitens des Bw. nur um ein spekulatives Vorbringen handelt, da keine Endzeiten der Termine aus dem Reiseprogramm ersichtlich sind.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Reise in die Türkei (2009)

Planung und Durchführung der Reise

Festgestellt wird, dass die verfahrensgegenständliche Reise von der österreichischen Richterschaft und Staatsanwälten organisiert und durchgeführt wurde und auch nur Richter und Staatsanwälte an dieser Reise teilgenommen haben. Aus dem vorliegenden Programm ist jedoch weder eine lehrgangsmäßige Organisation noch eine überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar.

Erwerb von Kenntnissen, die eine konkrete Verwertung im Beruf zu lassen

Der Verwaltungsgerichtshof fordert in ständiger Rechtsprechung, dass eine Studienreise nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeiten bieten muss, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.

Es ist nicht erkennbar, dass für die richterliche Tätigkeit in Österreich Kenntnisse des türkischen Rechtssystems von Bedeutung sind, weshalb aus der Sicht des Einkommensteuerrechts der Fortbildungscharakter zu verneinen ist. Aus dem vorgelegten Programm lässt sich ein Bezug zur Tätigkeit eines Richters oder Staatsanwaltes nicht erkennen, auch wenn dieses Wissen von Interesse sein kann. Auch das Vorbringen des Bw., dass mit den örtlichen Vertretern der Justizstellen informative Fachgespräche geführt und

dadurch ein besseres Verständnis für die dortige Rechtsordnung geschaffen wurden, zeigt keine konkrete Verwertung dieses Wissens in seinem Beruf auf. Dass für diese Richterreisen Sonderurlaub nach § 74 Richter- und Staatsanwaltschaftsdienstgesetz gewährt wird, hat im Einkommensteuerverfahren nur indiziellen Charakter, entfaltet jedoch keine Bindungswirkung.

Reiseprogramm

Die Route dieser verfahrensgegenständlichen Reise führt von Istanbul über Ankara, Kappadokien und Konya nach Antalya, eine klassische Reiseroute durch die westliche Türkei. Im gegenständlichen Fall beinhaltet das Reiseprogramm jedoch einerseits Programmpunkte, die im beruflichen Kontext zur Tätigkeit eines Richters zu sehen sind (zum Beispiel der Besuch des Gerichtes in Bakirköy, Besuch des Obersten Gerichtshofes), andererseits aber auch ein nicht unbeträchtliches Besichtigungsprogramm (zum Beispiel Bootsfahrt am Goldenen Horn, Stadtrundfahrt in Istanbul, ...). Weiters weist es Programmpunkte auf, denen wohl ein offizieller Charakter zukommen mag, die aber nicht jeglicher Anziehungskraft auf andere Personen als Richter und Staatsanwälte entbehren, sondern die auch für einen politisch oder wirtschaftlich allgemein interessierten Bildungsreisenden von Interesse sind (VwGH 25.9.2002, 99/13/0243). Darunter fallen der Empfang im Generalkonsulat und der Empfang durch den türkischen Justizminister.

Als typisch touristisches Programm gelten die Stadtrundfahrt in Istanbul, die Bootsfahrt am Goldenen Horn, Besuch von Ankara und Antalya, Kappadokien mit der Besichtigung von Uchisar, Göreme, Kaymakli und Ürgüp und Konya (Besuch des Mevlana Museums).

Das Reiseprogramm ist derart gestaltet, dass diese Reise ebenfalls eine hohe Anziehungskraft auf andere Personen als Richter und Staatsanwälte ausübt. Es kommt nicht darauf an, ob im konkreten Fall die Teilnahme Dritter an der Studienreise zulässig gewesen wäre, sondern ob das Reiseprogramm auch für Dritte von touristischem Interesse ist. Ob tatsächlich andere Personen an dieser Reise teilgenommen haben, ist ebenfalls 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).

Abgrenzung zwischen allgemein interessierenden und beruflich bedingten Programmpunkten

Das Finanzamt ging im Bescheid bei der zehntägigen Reise von fünf Arbeitstagen, die mit einer beruflichen Tätigkeit ausgefüllt waren, mit einer durchschnittlichen Arbeitszeit von fünf Stunden pro Arbeitstag aus.

Der Bw. hat dieser vom Finanzamt vorgenommenen zeitlichen Einschätzung der beruflich bedingten Programmpunkte insofern widersprochen, dass auch in der „vortragsfreien Zeit“

interessante und vom Veranstalter gewünschte Fachgespräche geführt werden, die weit mehr zeitlichen Raum einnahmen als aus dem Programm ersichtlich.

Zunächst hat ein Steuerpflichtiger anhand des Reiseprogrammes nachzuweisen oder zumindest glaubhaft zu machen, welche Tagesstunden an welchen Tagen beruflichen und privaten Zwecken gedient haben. Eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten ist nicht ausreichend. Aus der Gesamtdauer der Arbeitszeit kann ein durchschnittlicher Wert pro Tag errechnet werden; dies ermöglicht den Ausgleich von Minderzeiten einzelner Tage durch Mehrzeiten anderer Tage.

Nach Lehre und Rechtsprechung ist zur Prüfung des zeitlichen Überwiegens von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen.

Entscheidend ist das zeitliche Ausmaß der allgemein interessierenden Programmpunkte zu jenen der ausschließlich beruflich veranlassten Aktivitäten (gemessen an der tatsächlichen Abwicklung der Reise).

Aufgrund des vom Bw. vorgelegten Reiseprogramms sind bei dieser zehntägigen Reise an fünf Tagen beruflich bedingte Termine angesetzt, wobei der Empfang im Generalkonsulat und beim türkischen Justizminister – wie bereits oben ausgeführt – auch für eine andere Zielgruppe als der Richter und Staatsanwälte eine Anziehungskraft ausübt und daher trotz repräsentativen Charakters nicht als beruflich veranlasst zu sehen ist.

Nachdem aus dem Reiseprogramm keine Endzeiten der Termine ersichtlich sind, geht es in den spekulativen Bereich, wie lange die Termine gedauert haben.

Im Falle der Gegenüberstellung beruflich veranlasster Termine und privater Termine unter Berücksichtigung der Entfernungen bleibt lediglich der kleinere Teil bei der Zeitaufteilung für die beruflichen Termine über.

Aus dem vorliegenden Programm ist eine eindeutige und einwandfreie Abgrenzung zwischen beruflicher und privater Veranlassung an den einzelnen Reiseabschnitten nicht ersichtlich.

Aus den oben ausgeführten Gründen handelt es sich in diesem konkreten Fall um eine Studienreise mit so genannten „Mischprogramm“, das private Erholungs- und Bildungsreisen mit beruflichen Interessen untrennbar vermengt, daher liegt keine berufliche Veranlassung dieser Reise vor. Folglich sind diese Aufwendungen in Anlehnung an die ständige Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes, der in diesem Fall insgesamt von nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung ausgeht, nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Anzumerken ist, dass auch im Falle eines höheren Zeitaufwandes der beruflich veranlassten Programmpunkte als vom Finanzamt veranschlagt, können die Aufwendungen für diese Reise nicht als Werbungskosten anerkannt werden, da alle Punkte kumulativ vorliegen müssen, was

im gegenständlichen Verfahren schon aus dem vorliegenden Reiseprogramm - wie bereits oben ausgeführt - nicht der Fall ist.

Die Berufung war in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Hingewiesen wird, dass es in der BAO keinen Antrag auf Parteienvernehmung gibt. Gemäß § 119 Abs. 1 BAO sind die für den Bestand und Umfang einer Abgabepflicht oder für die Erlangung abgabenrechtlicher Begünstigungen bedeutsamen Umstände vom Abgabepflichtigen nach Maßgabe der Abgabenvorschriften offenzulegen. Die Offenlegung muss vollständig und wahrheitsgemäß sein.

Vollständig und wahrheitsgemäß offenlegen bedeutet, dass der Abgabenbehörde nicht nur ein richtiges und vollständiges, sondern auch ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umstände zu verschaffen.

Nach § 115 Abs. 2 BAO ist den Parteien Gelegenheit zur Geltendmachung ihrer Rechte und rechtlichen Interessen zugeben (Parteiengehör). Das Parteiengehör erstreckt sich nur auf sachverhaltsbezogenen Umstände, nicht jedoch auf Rechtsansichten. Da im gegenständlichen Verfahren der UFS keine Beweise neu durchgeführt hat, keine anderen als vom Bw. vorgelegten Beweismittel dem Sachverhalt zugrunde gelegt hat, kann von einer „Parteienvernehmung“ abgesehen werden und sieht das Recht auf Parteiengehör nicht als verletzt an. Auch die vom Bw. angebotenen Fotos von der Reise haben keine Beweiskraft hinsichtlich der beruflich veranlassten Termine und deren zeitliches Ausmaß.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 5. März 2012