

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter R in der Beschwerdesache Bf., A-Straße, G (nunmehr: L), vertreten durch Grießer & Keiler Wirtschaftstreuhand- und Steuerberatungsgesellschaft mbH & Co KG, Gabelsbergerstraße 2, 9020 Klagenfurt, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 26.4.2011 betreffend **Einkommensteuer 2009** zu Recht erkannt:

1. Der (als Beschwerde zu erledigenden) Berufung wird *Folge gegeben*.
2. Die **Einkommensteuer 2009** wird mit - **€ 1.547,78** (*Gutschrift*) festgesetzt.

Die Ermittlung der maßgeblichen Bemessungsgrundlage sowie die Abgabeberechnung ergeben sich aus dem beiliegenden Berechnungsblatt, welches einen Bestandteil des Bescheidspruches bildet.

3. Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) *nicht zulässig*.

Entscheidungsgründe

Die Beschwerdeführerin (Bf.) ist Ärztin und bezog im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte von der „Med. Uni Graz“. In ihrer Abgabenerklärung machte sie als Werbungskosten ua. Ausgaben im Zusammenhang mit einem Ophthalmologischen Grundkurs in Venedig (an der *Venice International University*) iHv. € 1.958,80 geltend (Kilometergeld, Hotelkosten, Taggeld).

Im angefochtenen Bescheid versagte das Finanzamt den angeführten Aufwendungen die Anerkennung als abzugsfähige Werbungskosten, da nach Ansicht der Abgabenbehörde ein „Mischprogramm“ vorgelegen sei. Privatzeiten dürften bei Fortbildungsveranstaltungen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der für die berufliche Fortbildung verwendet wird, wobei auf eine Normalarbeitszeit von 8 Stunden abzustellen sei. Diese Voraussetzung sei hier nicht erfüllt.

Dagegen wendet sich das vorliegende Rechtsmittel: Die Bf. habe von Sonntag, 19.4.2009 (Anreisetag), bis Donnerstag, 30.4.2009 (Abreisetag), am Ophthalmologischen Grundlagenkurs II an der *Venice International University* in Venedig teilgenommen. Das tägliche Kursprogramm habe von 9 Uhr früh bis 17 Uhr – unter Beachtung der täglichen Mittagspause – gedauert. Nach 17 Uhr sei es regelmäßig zu fachlichen Diskussionen mit den Vortragenden Professoren gekommen. Motiv des Besuches dieses Seminars sei die Vorbereitung auf die Facharztprüfung gewesen, die Bf. habe diese Prüfung zur europäischen Fachärztin für Augenheilkunde im Mai 2010 auch mit ausgezeichnetem Erfolg abgelegt. Das Kursprogramm sei ausschließlich auf diese Vorbereitung und Absolvierung der Facharztprüfung ausgerichtet und werde in diesem Umfang im Inland nicht angeboten. Der Vortragsstoff des Kursprogramms sei in einem zweibändigen Werk von insgesamt rund 700 Seiten dargestellt, welches im Rahmen des Kurses durchgearbeitet werde. Am Abschlusstag habe die Bf. ein umfangreiches Abschlussexamen über die vermittelten Inhalte abgelegt. Ein Mischprogramm liege nicht vor, da jeden Tag eine reine Vortragszeit von 7 bis 7-einhalb Stunden samt anschließenden Fachdiskussionen stattgefunden habe und am Abend Vorbereitungen für den jeweils folgenden Vortragstag erfolgt seien. Auch am Samstag, 25.4., hätten am Vormittag Vorträge stattgefunden. Veranstalter des Seminars sei das Klinikum der Universität München. Die Unterbringung der Teilnehmer sei am Campus der Universität in Venedig erfolgt (in unmittelbarer Nähe zu den Vortragsräumen). In der Freizeit wäre natürlich der Besuch von Freizeiteinrichtungen möglich gewesen, auf Grund der Unterbringung am Campus sei dies im konkreten Fall nicht erfolgt. Die Bf. habe über Ersuchen der Klinikleitung der Universitätsklinik Graz bzw. im Hinblick auf die dadurch wesentlich besseren zukünftigen Berufsaussichten schließlich auch die Abschlussprüfung zur Erlangung des Titels eines europäischen Facharztes für Augenheilkunde in Paris absolviert.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung führt das Finanzamt die Voraussetzungen für eine steuerliche Anerkennung der strittigen Fortbildungskosten wie folgt an:

„1. Lehrgangsmäßige Organisation der Reise 2. Möglichkeit des Erwerbs beruflicher Kenntnisse 3. Reiseprogramm muss so einseitig und fast ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des StPfl. abgestellt sein 4. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen als sonst neben einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden als Freizeit zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird.“ Kosten einer Reise mit Mischprogramm seien der privaten Lebensführung zuzuordnen. Beim gegenständlichen Kurs seien die erforderlichen 8 Stunden reiner Vortragszeit nicht nachgewiesen worden (sondern lediglich 5 – 7 Stunden täglich). Eine Bestätigung über die anschließenden ein- bis zweistündigen Fachdiskussionen habe nicht vorgelegt werden können.

Im Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht bzw. erwidert, das Finanzamt habe eine Bestätigung über nach den Vorträgen stattgefundene Fachdiskussionen bislang nicht angefordert. Eine derartige Bestätigung des Kursveranstalters werde aber nunmehr

vorgelegt. Der Kurs sei mit einer Prüfung über ein sehr umfangreiches Stoffgebiet abgeschlossen worden. Als Nachweis werden die Vortragsunterlagen ebenfalls vorgelegt. Der Umfang dieser Unterlagen lasse darauf schließen, dass während des Aufenthaltes in Venedig nach Ende der Vorträge weitere Zeit für Studienzwecke aufgewendet worden sei und somit insgesamt jedenfalls mehr als 40 Wochenstunden der Reise beruflich verbracht worden seien.

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Strittig ist die steuerliche Abzugsfähigkeit von mit einer im Ausland besuchten Fortbildungsveranstaltung in Zusammenhang stehenden Kosten (Fahrtgeld, Hotel, Taggeld).

Auf Grund der Aktenlage steht folgender **Sachverhalt** zur Beurteilung: Die Bf. ist Ärztin; im September 2014 eröffnete sie eine Augenarztpraxis in Klagenfurt. In der Zeit von 20.4. bis 30.4.2009 besuchte sie einen Ophthalmologischen Grundlagenkurs Teil II (Aufbaukurs) an der *Venice International University* in Venedig. Veranstalter des Kurses war das Klinikum der Universität München (Augenklinik und Polyklinik). Laut Ausschreibung im Internet bilden Assistenten im 3. bis 5. Jahr der Facharztausbildung für Augenheilkunde die Zielgruppe dieses Kurses. Der Kurs hatte folgenden Inhalt/Stundenplan:

Montag 20.4.:

9 – 12 Uhr: *Orbita*

13.30 – 14.45 Uhr: *Tränenwege*

15 – 17 Uhr: *Bindehaut*

Dienstag 21.4.:

9 – 12 Uhr: *Lider*

13.30 – 17 Uhr: *Hornhaut*

Mittwoch 22.4.:

9 – 11 Uhr: *Hornhaut refraktiv*

11.15 – 12 Uhr: *Sklera*

13.30 – 17 Uhr: *Linse/Katarakt-OP*

Donnerstag 23.4.:

9 – 12 Uhr: *Glaukom*

13.30 – 17 Uhr: *Glaukom*

Freitag 24.4.:

9 – 12 Uhr: *Pharmakologie*

13.30 – 14.15: *Endophthalmitis*

14.30 – 17 Uhr: *Uveitis*

Samstag 25.4.:

9 – 10 Uhr: *Tropenophthalmologie*

10.30 – 12 Uhr: *Ultraschall*

Montag 27.4.:

9 – 12 Uhr: *Neuroophthalmologie*

13.30 – 17 Uhr: *Neuroophthalmologie*

Dienstag 28.4.:

9 – 10.30 Uhr: *Intraokulare Tumoren*

11 – 12 Uhr: *Retina – Diagnostik*

13.30 – 17 Uhr: *Retina – Ablatio ret.*

Mittwoch 29.4.:

9 – 12 Uhr: *Retina – AMD, Gefäßverschlüsse*

13.30 – 17 Uhr: *Retina – Degenerationen*

Donnerstag 30.4.:

8 – 12 Uhr: *Strabismologie*

13 – 15 Uhr: *Strabismologie*

15 – 16.30 Uhr: Abschlussexamen

Abschlussfeier (Ende ca. 17.30 Uhr)

Der von der Bayerischen Landesärztekammer ausgestellten Teilnahmebestätigung ist zu entnehmen, dass die Teilnahme den Anforderungen nach Kapitel B I. § 4 der Berufsordnung für die Ärzte Bayerns entspricht. Die vorgelegten Skripten decken sich in Struktur und Inhalt mit dem Programm laut Stundenplan.

Rechtlich gilt Folgendes:

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 zählen auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit zu den Werbungskosten.

Neben Kursgebühren sind zB auch mit der Aus- oder Fortbildung zusammenhängende Fahrtkosten sowie Tages- und Nächtigungsgelder (im gesetzlich vorgesehenen Höchstmaß) abzugsfähig (Jakom/Lenneis EStG, 2014, § 16 Rz 53).

Nach § 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 wesentliche Aussage dieser Bestimmung ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und einer beruflichen

Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (grundsätzliches Aufteilungsverbot, außer bei einer – lt. VwGH 2010/15/0197 vom 27.1.2011 - „klar trennbaren Mischreise“).

Bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, muss daher ein strenger Maßstab und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Zur steuerlichen Anerkennung der Aufwendungen für Studienreisen, Kongressen, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen, etc. hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt (vgl. ua. VwGH 22.9.2000, 98/15/0111), dass derartige Aufwendungen grundsätzlich solche für die Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst; dies ist dann der Fall, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Planung und Durchführung der Reise (bzw. des Kongresses, der Tagung, der Fortbildungsveranstaltung) erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit erkennen lässt.
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derartig 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.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte („Privatzeiten“) dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hierbei ist auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (VwGH 16.9.1986, 86/14/0019).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dem entsprechend die allgemeinen Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (zB VwGH 26.1.1993, 88/14/0108). Lediglich die im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbaren Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten (zB Teilnahmegebühren) sind abzugsfähig (*Atzmüller/Lattner in Wiesner/Atzmüller/Grabner/Lattner/Wanke*, MSA EStG [1.6.2007], § 16 Anm. 34).

Für die Beantwortung der Frage, nach welchen Kriterien die vorausgesetzte (nahezu) "ausschließliche" betriebliche/berufliche Veranlassung zu prüfen ist, ist nach der bisherigen Rechtsprechung im Allgemeinen ua. darauf abzustellen, dass zumindest so viele Stunden des Tages dem betrieblichen/beruflichen Einsatz gewidmet sind, als dies der normalen Tages-Arbeitszeit entspricht (vgl. *Zorn*, ÖStZ 6/2011, 123ff.).

Das Finanzamt zieht zwar zur Begründung seiner Berufungsvorentscheidung die oben dargestellten Kriterien heran, gelangt aber im Ergebnis zur Auffassung, es liege eine

Reise mit Mischprogramm vor und die erforderliche ca. 8-stündige, für berufliche Zwecke aufgewendete Zeit (pro Tag) sei nicht erfüllt. Die Abzugsfähigkeit der allgemeinen Kosten der Fortbildung (für Fahrt, Nächtigung, Taggeld) sei sohin zu versagen.

Das Bundesfinanzgericht vermag jedoch das Vorliegen eines Mischprogrammes im Streitfall nicht zu erkennen. Dem vorliegenden Stundenplan ist nicht zu entnehmen, dass neben den oa. Vorträgen (zum Thema Ophthalmologie) etwa auch andere – allgemein interessierende - Veranstaltungen, Unternehmungen oä. auf dem Programm gestanden wären. Venedig stellt zwar ohne Zweifel zu jeder Jahreszeit ein attraktives Reiseziel dar (und es liegt auch nahe, dass die Bf. in der ihr zur Verfügung stehenden Freizeit die ein oder andere Besichtigungsmöglichkeit wahrgenommen haben wird), dennoch geht aus den dem BFG vorgelegten Unterlagen nicht hervor, dass es sich um eine Reise/ Fortbildungsveranstaltung „mit typischem Mischprogramm“ handeln würde. Allfällige in eine andere Richtung weisende Ermittlungsergebnisse der Abgabenbehörde liegen dem Bundesfinanzgericht jedenfalls nicht vor.

Was nun die erforderliche (berufliche) Tagesarbeitszeit anlangt, so halten sich die beim gegenständlichen Seminar abgehaltenen „Pausen“ durchaus im üblichen Rahmen, sodass es dadurch – entgegen der Ansicht des Finanzamtes – nicht zu einer Kürzung der Tagesarbeitszeit kommen kann (vgl. dazu auch zB UFS RV/0320-G/09 vom 27.2.2012). Aus der (sich dem BFG präsentierenden) Aktenlage ergeben sich auch keine Anhaltspunkte dafür, dass die Vortragszeiten weniger als die im Stundenplan ausgewiesene Stundenanzahl (von rund 8 Tagesstunden) umfasst hätten. Ebenso wenig erschließt sich aus dem Akteninhalt, dass die Bf. etwa einzelne Vorträge nicht besucht hätte (lt. Bestätigung der Bayerischen Landesärztekammer hat die Bf. offenbar an allen Vorträgen teilgenommen).

Das Bundesfinanzgericht konnte daher in freier Beweiswürdigung davon ausgehen, dass beim gegenständlichen Seminar die „Privatzeiten“ zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnahmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen (bei einer Normalarbeitszeit von rund 8 Stunden täglich) verwendet wird.

Dass die übrigen Voraussetzungen für die steuerliche Abzugsfähigkeit gegeben sind, steht außer Frage bzw. zieht auch das Finanzamt nicht in Zweifel: Das Seminar wurde „lehrgangsmäßig“ organisiert (Veranstalter: Universität München; Ort: Universität Venedig; wissenschaftliche Vorträge durch verschiedene Professoren lt. Stundenplan), es bot der Bf. die Möglichkeit, konkrete – beruflich verwertbare – Kenntnisse (betr. Augenheilkunde) zu erwerben (die Bf. eröffnete zwischenzeitig ihre eigene Praxis) und das Programm (die vermittelten Inhalte) war(en) nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bf. (angehende Augenfachärzte) abgestellt.

Die vor dem Bundesfinanzgericht strittigen Kosten iHv. € 1.958,80 waren daher – neben der Teilnahmegebühr – ebenfalls als Werbungskosten anzuerkennen.

Die insgesamt abzugsfähigen Werbungskosten errechnen sich sohin wie folgt:

Werbungskosten bisher lt. FA	€ 7.616,16
zzgl. Fahrtkosten, Taggeld, Nächtigung (Venedig) iHv.	€ 1.958,80
Werbungskosten insgesamt lt. BFG daher	€ 9.574,96

Da sich das BFG bei seiner Entscheidungsfindung auf die oa. (hinreichend vorhandene) Judikatur stützen konnte und somit eine Rechtsfrage von grundsätzlicher Bedeutung nicht vorliegt, war die Revision an den VwGH nicht zuzulassen.

Beilage: 1 *Berechnungsblatt*

Graz, am 3. März 2015