



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 12. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten FA, vom 8. August 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Einkommensteuer 2010

	2010
Gesamtbetrag der Einkünfte	26.346,13 €
Einkommen	26.000,49 €
Einkommensteuer	5.356,55 €
Anrechenbare Lohnsteuer	- 5.793,69 €

Die getroffenen Feststellungen sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2010** beantragte der Berufungswerber unter anderem die Berücksichtigung des sog. Pendlerpauschales (1.014,00 €) sowie Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten (1.015,97 €).

In einem **Ersuchen um Ergänzung** vom 20. Juli 2011 seitens des zuständigen Finanzamtes wurde der Berufungswerber ersucht, sämtliche geltend gemachten Aufwendungen durch Vorlage der entsprechenden Unterlagen und Belege nachzuweisen.

Mit **Eingabe vom 1. August 2011** übermittelte der Berufungswerber eine Kopie der Reiserechnung über die gesamte Rechnung sowie eine Bestätigung des Arbeitgebers, dass es sich um eine Dienstreise gehandelt hätte.

Der Dienstgeberanteil hätte 396,23 € betragen.

Der Berufungswerber sei hauptberuflich Feuerwehrmann und Berufsfeuerwehrtaucher. Daher sei die Ausbildung ausschließlich seinem beruflichen Anforderungsprofil zuzuordnen.

Dadurch, dass er mehr als 2 km zu einem öffentlichen Bus hätte, werde das große Pendlerpauschale über 20 km beantragt.

< **Buchungsbestätigung** Reisewelt vom 3. August 2010:

Reisetermin: 23.9.2010 – 30.9.2010

Reisebezeichnung: Pauschalreise-Ägypten-Sharm el Sheikh

Teilnehmer: namentlich 13 Personen angeführt.

Sonderpauschale inkl. Tauchpaket: **958,00 €** p.P.

Unterkunft: Iberotel Club Fanara

Verpflegung: Alles inklusive (laut Katalog)

Reiseschutz: **37,00 €** p.P.

< **Bestätigung Arbeitgeber** vom 20.12.2010:

"Zur Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft wurde vom 23.9.2010 bis 30.9.2010 für 13 Berufsfeuerwehrtaucher eine Taucherfortbildung durchgeführt. Für Tauchkurskosten, Fahrtkosten zum Kurs und Nächtigung wurden nachstehende Beträge abzüglich Dienstgeberanteil geleistet:

Pauschale

*Tauchkurskosten incl. Lernunterlagen, Fahrtkosten + Nächtigung: **1.081,00 €;***

Tagesgebühr: 331,20 €

abzüglich Dienstgeberanteil: 396,23 €

Kosten pro Teilnehmer = Werbungskosten: 1.015,97 €"

< Beleg **cfun divers** Sharm el Sheikh:

Dieser Beleg klärt die Differenz zum Gesamtbetrag von 1.081,00 € auf:

Thistlegorm Aufpreis: 50,00 €

Verpflegung Thistlegorm: 13,00 €

Verpflegung: 18,00 €

Eintrittsgebühr Ras Mohammed: 5,00 €

Gesamtbetrag: **86,00 €.**

Mit **Einkommensteuerbescheid 2010** vom 8. August 2011 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2010 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass die beantragten Kosten in Höhe von 1.015,97 € für einen Tauchkurs in Ägypten zur Aufrechterhaltung der Einsatzbereitschaft als Berufsfeuerwehrtaucher nicht als Werbungskosten gem. § 16 EStG anerkannt worden seien. Die Bedingungen für Tauchgänge im mediterranen Gewässer würden einem Vergleich mit den allgemeinen Einsatzbedingungen in heimischen Gewässern nicht standhalten (Sicht, Temperatur, Strömung, etc.). Die rein berufsbezogene Komponente würde somit in den Hintergrund treten.

Von den Gesamtkosten für den Aufenthalt sei vom Dienstgeber rund 1/3-Anteil getragen worden, was auch auf eine private Veranlassung der Reise (Urlaub) schließen lasse. Gemäß § 20 EStG würde ein sogenanntes Aufteilungsverbot bestehen, d.h. dass Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig seien (Mischaufwand).

Das beantragte Pendlerpauschale hätte nicht berücksichtigt werden können, da die Benützung eines Massenbeförderungsmittels zwischen Wohnung und Arbeitsstätte zumindest hinsichtlich der halben Fahrtstrecke möglich und zumutbar sei.

Mit Eingabe vom 12. September 2011 wurde **Berufung** gegen diesen Steuerbescheid eingebracht.

Begründend wurde ausgeführt, dass der Berufungswerber bei der Feuerwehr der Stadt Linz als Feuerwehrmann hauptberuflich tätig sei. In dieser Funktion sei er unter anderem entsprechend seiner Ausbildung beim Sonderdienst Tauchdienst zugeteilt.

Für berufliche Feuerwehrtaucher würde es vorgeschriebene Gesundheits- und Ausbildungsstandards geben. Falls ein Feuerwehrtaucher der BF-Linz diese nicht mehr erfülle, werde er aus dem Tauchdienst ausgeschieden. Diese Standards würden neben jährlichen umfangreichen gesundheitlichen und leistungsbezogenen ärztlichen Untersuchungen auch spezifische Ausbildungsnachweise beinhalten. Die Mindeststandards dieser Ausbildungsvorgaben würden österreich einheitlich vom Österreichischen Bundesfeuerwehrverband für alle Feuerwehren mit Tauchdienst als Empfehlung vorgegeben

und von der BF-Linz im Rahmen von internen Dienstvorschriften verpflichtend eingehalten. Eine dieser seitens des Dienstgebers zwingend vorgegebenen Ausbildung sei die zweijährige Teilnahme an einem mindestens 7-tägigen Taucherlager. Das Ziel dieser Spezialausbildung sei, die Einsatztauchergruppe einerseits die für diesen gefährlichen Beruf notwendigen sozialen Komponenten wie Teamgeist, Gruppenverantwortung und das kontrollierte Testen von Belastungsgrenzen nahe zu bringen, andererseits um die im Ausbildungsprogramm vorgegebene Übungssituationen zu schulen. Über diese Tätigkeiten würden feuerwehrintern Leistungsnachweise geführt. Diese müssen vom Einsatztaucher nachweislich positiv erfüllt werden. Dieser straffe ganztägige Dienstplan sehe keinerlei urlaubsähnliche Restzeiten vor und würde auch dem Ausbildungsziel widersprechen. Der Berufung werde der entsprechende Ausbildungsplan beigelegt.

Der zweite angeführte Ablehnungspunkt, dass die Einsatzbedingungen nicht den heimischen Gewässern entspreche, sei nur im Hinblick der vom Dienstgeber nicht gewünschten erhöhten gesundheitsschädigenden Belastungen bzw. der erhöhten Gefahrensituationen in diesen Gewässern richtig. Aber genau aus diesen Gründen sei diese Spezialausbildung mit Absprache des Betriebsärztlichen Dienstes (gesundheitliche Überwachungsstelle der Feuerwehr) auf das Meer verlegt worden.

Grundsätzlich hätte jeder Taucher nachfolgende laufende Ausbildung zu absolvieren.

Jeder Einsatztaucher hätte, soweit dienstlich möglich, einmal in der Woche in den Gewässern des Ausrückegebietes Übungstauchgänge zu leisten (Donau, Hafen, Badeseen). Entsprechend der Stützpunktregelung hätte er weiters mindestens zweimal im Jahr an den großen oö. Seen an Tieftauchübungen teilzunehmen (z.B. am OÖ FW-Ausbildungsplatz Attersee).

So wie ein Pilot in einem Flugsimulator Extremsituation regelmäßig üben müsse, um realitätsnahe Routine ohne Risiko zu erlangen, würden auch die beruflichen Feuerwehrtaucher neben den in heimischen Gewässern durchgeführten Übungen realitätsnahe Spezialübungen in Gewässern mit kalkulierbarerem Risiko (optimale Sicht und gleichmäßige Temperaturen) durchführen müssen. Dies würde dem Taucher unter Aufsicht geschulter Tauchlehrer und zum Teil mit Hilfe von Videoaufzeichnungen ermöglichen, sich Routine auch bei den gefährlichsten Tätigkeiten anzueignen. Das gesamte Ausbildungsprogramm sei mit dem Betriebsärztlichen Dienst abgesprochen und würde den Vorgaben des Österreichischen Bundesfeuerwehrverbandes entsprechen und sei daher als Ausbildung unter Einhaltung aller berufsbezogenen Komponenten zu sehen. Seitens der Dienststelle des Berufungswerbers sei mitgeteilt worden, dass diese vom Finanzamt angeführten Ablehnungspunkte schon 2002 einer genauen Prüfung des Finanzamtes unterzogen worden seien. Dem Einspruch sei das seitens der FW erstellte Antwortschreiben zur Anfrage des FA beigelegt worden. Darin seien weitere relevante Erklärungen, die zu den nun angeführten Ablehnungspunkten von Interesse

seien, angeführt. Die Prüfung des FA hätte ergeben, dass das von der BF durchgeführte Ausbildungslager den Vorgaben zur Gewährung der Werbungskosten gem. § 16 EStG entsprechen würde.

Da sich bis zum heutigen Tage, bei der Durchführung des Ausbildungslagers keine Änderung ergeben hätte, werde der UFS ersucht, nachfolgenden Spruch zu fällen:

"Die von Herrn Berufungswerber beantragten Kurskosten sind zur Gänze als Werbungskosten anzuerkennen."

Weiters werde Einspruch bezüglich des großen Pendlerpauschales erhoben, da die Dienstzeiten nicht geregelt seien.

z.B. bei Schulungen, Dienst als Anrufer, Einsätzen, bei Großschadenereignissen könne sich der Berufungswerber nicht auf den öffentlichen Verkehr verlassen.

In einem weiteren Ersuchen um **Ergänzung vom 11. Oktober 2011** wurde der Berufungswerber seitens des zuständigen Finanzamtes ersucht, genauere Angaben hinsichtlich Sonderausgaben und Dienstzeiten bekannt zu geben.

In einem **Telefonat vom 28. Oktober 2011** gab der Berufungswerber bekannt, dass er immer einen Tag Dienst hätte, dann einen Tag frei (Dienstbeginn 7.30 bis 7.30 am nächsten Tag).

Weiters erfolgte ein Nachweis der beantragten Sonderausgaben.

Mit **Vorlagebericht vom 3. November 2011** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

Mit **Auskunftersuchen gem. § 143 BAO vom 28. August 2012** seitens des nunmehr zuständigen Referenten des Unabhängigen Finanzsenates wurde der Arbeitgeber des Berufungswerbers um weitere Informationen und Unterlagen ersucht (das Auskunftersuchen hat sich auf drei Arbeitnehmer bezogen, welche gemeinsam den streitgegenständlichen Tauchlehrgang besucht haben – für alle drei sind Berufungen anhängig):
Die nachfolgenden Fragen würden sich auf diesen Kurs bzw. allgemein auf die Tauchfortbildung für Berufstaucher beziehen.

"< gibt es seitens des Arbeitgebers eine Anordnung derartige Kurse zu besuchen (vor allem am Meer)? Es wird um Vorlage dieser Anordnung ersucht.

< von wem wurde diese Reise initiiert und ausgewählt? Ersuche um Vorlage von Unterlagen, warum gerade dieser Kurs ausgewählt wurde (Prospekte, Schriftverkehr, ...). Warum wurde kein Kurs in Österreich ausgewählt? Wurden derartige Kurse auch in Österreich angeboten und absolviert? Wenn ja, wie erfolgte bei diesen Kursen die Organisation sowie Bezahlung (Dienstzeit)?

< wie und von wem erfolgte die Organisation dieser Reise? Falls von ihnen als Arbeitgeber, ersuche ich um Vorlage entsprechender Unterlagen (Anforderung der Kursunterlagen, des Ablaufes des Kurses). Wer hat schlussendlich die Tauchschule ausgewählt, gab es diesbezüglich mehrere Angebote? Ersuche um Vorlage entsprechender Unterlagen (Prospekte, Kursablauf, Tauchschule, ...).

< wie bzw. von wem erfolgte die Auswahl der Teilnehmer?

< wurde der Kurs in der Dienstzeit der Arbeitnehmer absolviert, oder mussten sich diese Urlaub, Zeitausgleich, ... nehmen?

< wie erfolgte die Bezahlung dieses Kurses? Von ihnen als Arbeitgeber, oder von den Arbeitnehmern selbst? Es wird um Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Rechnungen, ...) ersucht.

Falls der Kurs von ihnen angeordnet wurde, warum wurde nur ein relativ geringfügiger Betrag den Teilnehmern ersetzt?

< wie viele Taucher sind bei ihnen im Einsatz? Haben bereits alle einen oder mehrere derartiger Kurse besucht? Es wird um namentliche Nennung dieser Arbeitnehmer ersucht.

< was passiert, wenn ein Arbeitnehmer nicht bereit ist, einen derartigen Kurs zu besuchen bzw. Großteils selbst zu finanzieren? In den Berufungen wurde dargestellt, dass es hierzu eine interne Dienstvorschrift gibt (zweijährige Teilnahme an einem mindestens 7-tägigen Tauchlager). Ersuche auch um Vorlage dieser Dienstvorschrift.

Auf der homepage www.linz.at/feuerwehr ist nicht ersichtlich, dass ein derartiger Kurs durchgeführt worden wäre.

Ich ersuche um möglichst genaue Beantwortung dieser Fragen und Übermittlung der geforderten Unterlagen wenn möglich innerhalb von drei Wochen, da sie zur Beurteilung des berufsgegenständlichen Sachverhaltes von entscheidender Bedeutung sind."

Im **Antwortschreiben vom 19. September 2012** wurden hierzu folgende Darstellungen und Unterlagen übermittelt:

„ < gibt es seitens des Arbeitgebers eine Anordnung, derartige Kurse zu besuchen (vor allem am Meer)?

- Aktenvermerk vom 01.02.2008 siehe Beilage

< Von wem wurde diese Reise initiiert und ausgewählt?

- Die Reise wurde vom Kommando der Berufsfeuerwehr Linz ausgewählt und initiiert.

Begründung dazu, siehe Aktenvermerk vom 01.02.2008

< Warum wurde kein Kurs in Österreich ausgewählt?

- Hier darf ebenso auf den Aktenvermerk vom 01.02.2008 verwiesen werden.

< Wurden derartige Kurse auch in Österreich angeboten und absolviert? Wenn ja, wie erfolgte bei diesen Kursen die Organisation sowie Bezahlung (Dienstzeit)?

- Bei derartigen Tauchkursen handelt es sich um Spezialeinheiten der Fortbildung, diese wird in Österreich nicht gelehrt - ungeachtet dessen gibt die Berufsfeuerwehr Linz die aus diesen Spezialkursen gewonnenen Erfahrungen an die Einsatzkräfte der freiwilligen Feuerwehren weiter.

< wie und von wem erfolgte die Organisation dieser Reise? Falls von ihnen als Arbeitgeber, ersuche ich um Vorlage entsprechender Unterlagen (Anforderung der Kursunterlagen, des Ablaufes des Kurses). Wer hat schlussendlich die Tauchschule ausgewählt, gab es diesbezüglich mehrere Angebote? Ersuche um Vorlage entsprechender Unterlagen (Prospekte, Kursablauf, Tauchschule, ...).

- Die Reise wurde mit einer örtlichen Tauchschule organisiert (siehe Stundenplan). Die Auswahl der Tauchschule erfolgte gemeinsam mit den Tauchern aufgrund von Erfahrungsberichten von Tauchlehrern.

< wie bzw. von wem erfolgte die Auswahl der Teilnehmer?

- Die Teilnehmer werden aufgrund der dienstlichen Verfügbarkeit ausgewählt. Von den insgesamt 24 Einsatztauchern nehmen 12 am Taucherlager teil, die verbleibenden 12 Taucher übernehmen während der Fortbildung die Einsatzbereitschaft. Dadurch ergibt sich für jeden Taucher ein 2-Jahres-Intervall für diese Weiterbildung.

< wurde der Kurs in der Dienstzeit der Arbeitnehmer absolviert, oder mussten sich diese Urlaub, Zeitausgleich, ... nehmen?

- Der Kurs wird als "gebührenfreie Dienstreise" durchgeführt (siehe Beilage als Vergleich zu werten "Dienstreiseantrag inkl. Beiblatt und Begründung").

< wie erfolgte die Bezahlung des Kurses? Von ihnen als Arbeitgeber, oder von den Arbeitnehmern selbst? Es wird um Vorlage der entsprechenden Unterlagen (Rechnungen, ...) ersucht. Falls der Kurs von Ihnen angeordnet wurde, warum wurde nur ein relativ geringfügiger Betrag den Teilnehmern ersetzt?

- Die Aufschlüsselung der Kurskosten ist in den Beilagen (wie bereits oben angeführt als Vergleich zu werten) "Dienstreiseantrag" ersichtlich. Für diese Fort- und Weiterbildung ist im laufenden Haushalt ein Betrag von 4.800,00 € vorgesehen. Der restliche Betrag ist von den Tauchern selbst zu bezahlen.

< Wie viele Taucher sind bei ihnen im Einsatz? Haben bereits alle einen oder mehrere derartige Kurse besucht? Es wird um namentliche Nennung dieser Arbeitnehmer ersucht.

- Siehe Dienstreiseantrag mit Beiblatt bzw. Beantwortung 3 Fragen weiter oben.

< was passiert, wenn ein Arbeitnehmer nicht bereit ist, einen derartigen Kurs zu besuchen bzw. Großteils selbst zu finanzieren? In den Berufungen wurde dargestellt, dass es hierzu eine interne Dienstvorschrift gibt (zweijährige Teilnahme an einem mindestens 7-tägigen Taucherlager). Ersuche auch um Vorlage dieser Dienstvorschrift. Auf der Homepage

www.linz.at/feuerwehr ist nicht ersichtlich, dass ein derartiger Kurs durchgeführt worden wäre.

- DV (Dienstvorschrift) = Anordnung des Bürgermeisters mit Schreiben vom 22.02.1971 (auszugsweise - relevante Passage): "Eine Trainingsmöglichkeit in klarem und warmen Wasser ist daher unbedingt notwendig. Diese Möglichkeiten kann aber nur ein Meeresaufenthalt schaffen. Andere Feuerwehren haben diese Notwendigkeit längst erkannt und schicken ihre Taucher dazu regelmäßig ans Meer."

Für Feuerwehrmitglieder ist es selbstverständlich, sich persönlich in den Einsatzdienst einzubringen.

In den letzten 45 Jahren seit Bestehen der Tauchergruppe wurde immer bewiesen, dass der persönliche Einsatz zum Gelingen eines Auftrages erforderlich ist. Die Aufgaben eines Einsatztauchers sind derart vielfältig, daher stellt sich für ihn nicht die Frage, ob er bereit ist, an diesem Kurs teilzunehmen und auch Großteils selbst zu finanzieren.

Beilagen:

Aktenvermerk vom 01.02.2008

Dienstreiseantrag inkl. Beiblatt vom 23.07.2010

- Aktenvermerk vom 1. Februar 2008

"Zur Aufrechterhaltung der Schlagkraft der Einsatztaucher bei der BF-Linz ist die verpflichtende Teilnahme am Tauchlager erforderlich. Diese Weiterbildung wird in Form einer Schulung mit Seminarcharakter durchgeführt. Die massive Durchführung von mehreren Tauchgängen <35m stellt auch an die Taucher eine erhebliche Belastung dar.

In den österreichischen Gewässern ist aufgrund der relativ niedrigen Wassertemperaturen ein zusätzliches Gesundheitsrisiko für den Hörapparat (Druckausgleich) vorhanden. Zudem ist aufgrund der eingeschränkten Sichtweiten eine Aufsicht und somit eine entsprechende Sicherung der Übungen nur besonders erschwert durchführbar. Daher werden für das Tauchlager Tauchgebiete im Meer ausgewählt.

Die Erkundung der Angebote am Tauchermarkt hat ergeben, dass die Durchführung einer vergleichbaren Veranstaltung aus Gründen der Sparsamkeit, Zweckmäßigkeit und Wirtschaftlichkeit in Tauchgebiete am Roten Meer verlegt werden soll.

Kostenvergleich pro Person inkl. 10 Tauchgänge

Mittelmeer: 1.000,00 € (Zakynthos 2004) bis 1.300,00 € (Malta 2006)

Rotes Meer (z.B. Ägypten): 850,00 € bis 900,00 €.

Die Tauchbasen am Roten Meer sind mit den höchsten Sicherheitsstandards im internationalen Tauchwesen ausgestattet. Die Wassertemperaturen erlauben zudem die intensive Durchführung mehrerer Tauchgänge auch innerhalb kurzer Zeitintervalle, ohne Gefährdung für die Taucher durch die o.a. physikalisch-anatomisch bedingten Grenzen in den

heimischen Gewässern. Bei einem Tauchunfall steht zudem in einer Spezialklinik in Hurghada eine Taucherdruckkammer zur Verfügung.

Die Berichte von mehreren erfahrenen Tauchlehrern und Einsatztauchern der BF-Linz lassen die uneingeschränkte Durchführung mindestens auf Basis der bisherigen Qualität und darüber erwarten.

Es wird daher vorgeschlagen, das Tauchlager im Roten Meer durchzuführen."

- Dienstreiseantrag (auszugsweise):

Voraussichtliche Kosten (für 13 Teilnehmer):

- Seminar-/Teilnahmegebühr: 4.800,00 €
- Nächtigung; Verkehrsmittel: 8.135,00 €
- Summe: 12.935,00 €

Dienstreise bzw. Teilnahme-Antrag mit Ausbildungscharakter: ja

"Bei Antrag bezüglich Weiterbildungsveranstaltung verpflichte ich mich

a) bei Bedarf die erworbenen Kenntnisse im Rahmen einer magistratsinternen Veranstaltung weiterzugeben;

b) der Stadt Linz die Kosten dieser Weiterbildungsveranstaltung gegebenenfalls gemäß den jeweils geltenden Richtlinien zurückzuerstatten."

Begründung zum Dienstreiseantrag:

Um eine gute Aus- und Weiterbildung der FW Taucher durchführen zu können, soll so wie in den vergangenen Jahren auch heuer wieder eine Schulung am Meer durchgeführt werden.

Die Schulung wird von Tauchausbildern der BF-Linz gemeinsam mit einer örtlichen Tauchschule durchgeführt. Die Taucherausbildung erfolgt laut Vorschriften des Österreichischen Bundesfeuerwehrverbandes und ist entsprechend den internen FW-Ausbildungsvorschriften als verpflichtende Lehrveranstaltung für Feuerwehrtaucher vorgeschrieben.

Diese Schulung wird im Rahmen eines Sonderurlaubes bereits seit 1971 durchgeführt. Ab 2001 wird diese Taucherschulung - nach Rücksprache mit BD, Personalreferent und PeO - als gebührenfreie Dienstreise durchgeführt. Dadurch ist der Versicherungsschutz gewährleistet, ohne dass durch die Dienstreise bedingte Kosten anfallen.

Es ist beabsichtigt, zur diesjährigen Taucherschulung 13 Bedienstete zu entsenden. Dadurch ist auch während dieser Zeit die Einsatzbereitschaft von FW-Tauchern in Linz gewährleistet und der zweijährige Fortbildungsturnus automatisch gegeben.

Zwecks Teilnahme an der Schulung der FW-Taucher wird daher um die Genehmigung der gebührenfreien Dienstreise für o.a. Bedienstete in der Zeit von 23.9. - 30.9.2010 ersucht.

In Wahrung des **Parteiengehörs** wurden diese Informationen auch dem zuständigen Amtsvertreter zur Kenntnis- und allfälligen Stellungnahme übermittelt.

Im **Antwortschreiben vom 25. September 2012** hat der Amtsvertreter vorgebracht, dass trotz zweimaligem Ersuchen des UFS um Vorlage von Anordnungen des Arbeitgebers bzw. von Dienstvorschriften im Auskunftersuchen vom 28. August 2012 vom Feuerwehrkommando einzig und allein ein Aktenvermerk eines Tauchoffiziers aus dem Jahr 2008 vorgelegt worden sei, in dem zwar eine verpflichtende Teilnahme am Tauchlager erwähnt werde, der inhaltlich aber offenbar im Wesentlichen den Vorschlag rechtfertigen solle, das Tauchlager aus Kostengründen im Roten Meer durchzuführen. Der Verfasser dieses Aktenvermerkes scheine offensichtlich auch selbst in der Teilnehmerliste des Tauchkurses auf.

Auch die zitierte DV =Anordnung des Bürgermeisters vom 22. Februar 1971 sei nicht vorgelegt worden. Aus dem zitierten Ausschnitt könne eine Verpflichtung zur Teilnahme am Tauchlager nicht abgeleitet werden.

Konkrete Unterlagen zum Inhalt des Kurses seien trotz Aufforderung durch den UFS nicht vorgelegt worden. Insbesondere sei auch somit in keiner Weise dargelegt, worin die angeführten Spezialeinheiten der Fortbildung, welche in Österreich nicht gelehrt würden, bestehen sollten.

Der Amtsvertreter würde daher bei der Auffassung bleiben, wonach die Tauchkurse keine Werbungskosten darstellen. Würde der Unabhängige Finanzsenat zu der Ansicht gelangen, dass der strittige Tauchkurs auf Grund der vorgelegten Unterlagen (z.B. Dienstreiseantrag) als Werbungskosten zu berücksichtigen sei, dann wären zumindest die Tagesgebühren nicht anzuerkennen. Bei der gewählten Verpflegungsvariante "all inclusive" würden keine zusätzliche Verpflegungskosten anfallen können.

Ergänzen wird hier noch der **Stundenplan** dieses Lehrganges dargestellt (aus dem Veranlagungsakt des Kollegen der am selben Lehrgang teilgenommen hat):

< 23.9.2010: Anreise, Kursbeginn, Abendessen

< 24.9.1010

6.30 Uhr	Morgensport
7.30 Uhr	Frühstück
8.30 Uhr	Theorie Physikal. Grundlagen
10.30 Uhr	Gewöhnungstauchgang max. 30m
12.00 Uhr	Mittagessen

13.00 Uhr	Theorie Tauchbesprechung
15.30 Uhr	Tauchgang max. 25m
17.00 Uhr	Theorie und Wiederholungstauchgänge
21.00 Uhr	Abendessen

< 25.9.2010:

6.30 Uhr	Morgensport
7.30 Uhr	Frühstück
8.30 Uhr	Tauchgangsnachbesprechung und Analyse
10.30 Uhr	Tauchgang max. 40m
12.00 Uhr	Mittagessen
13.00 Uhr	Theorie Tauchen in Bergseen + Berechnung
15.30 Uhr	Tauchgang max. 30m
17.00 Uhr	Theorie Unvorhergesehene Ereignisse
21.00 Uhr	Abendessen

< 26.9.2010:

6.30 Uhr	Morgensport
7.30 Uhr	Frühstück
8.30 Uhr	Tauchgangsnachbesprechung und Analyse
10.30 Uhr	Orientierungstauchgang max. 40m
12.00 Uhr	Mittagessen
13.00 Uhr	Theorie Nachttauchen
17.00 Uhr	Abendessen
18.00 Uhr	Vorbereitung Nachttauchgang
20.00 Uhr	Nachttauchgang

< 27.9.2010:

6.30 Uhr	Morgensport
7.30 Uhr	Frühstück
8.30 Uhr	Tauchgangsnachbesprechung und Analyse
10.30 Uhr	Tauchgang max. 40m
12.00 Uhr	Mittagessen
13.00 Uhr	Theorie Rettungstechnik
15.30 Uhr	Tauchgang max. 30m
17.00 Uhr	Theorie Rettungstechnik
21.00 Uhr	Abendessen

< 28.9.2010:

6.30 Uhr	Morgensport
7.30 Uhr	Frühstück
8.30 Uhr	Tauchgangsnachbesprechung und Analyse
10.30 Uhr	Tauchgang max. 40m
12.00 Uhr	Mittagessen
13.00 Uhr	Theorie Medizin
15.30 Uhr	Tauchgang max. 30m
17.00 Uhr	Theorie Medizin
21.00 Uhr	Abendessen

< 29.9.2010:

6.30 Uhr	Morgensport
7.30 Uhr	Frühstück
8.30 Uhr	Tauchgangsnachbesprechung und Analyse

10.30 Uhr	Tauchgang max. 40m
12.00 Uhr	Mittagessen
13.00 Uhr	Theorie Strömungstauchen
15.30 Uhr	Strömungstauchgang max. 30m
17.00 Uhr	Theorie Materialkunde
21.00 Uhr	Abendessen

< 30.9.2010: Räumen Tauchbasis, Abreise

Über die Berufung wurde erwogen:

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.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftserzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftserzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 27. Mai 1999, 97/15/0142).

Gegenständlich ist von folgendem, dokumentiertem, Sachverhalt auszugehen:

- Bestätigung über die Fortbildungskosten seitens des Arbeitgebers vom 20. Dezember 2010: Der Berufungswerber hat in der Zeit vom 23. September bis 30. September 2010 an einer Taucherfortbildung für Berufsfeuerwehrtaucher teilgenommen. Durch den Dienstgeber wurde

rund ein Drittel der Kosten getragen. Den Rest musste der Berufungswerber selbst tragen.

- Stundenplan über die Taucherfortbildung: abgestempelt von Berufsfeuerwehr Linz.

Weder der Berufungswerber noch der Arbeitgeber haben nachprüfbare Unterlagen vorgelegt.

Trotz Aufforderung wurde nicht einmal der Name des Tauchclubs angegeben.

Es war also nicht möglich, die Angaben des Berufungswerber und des Arbeitgebers auf ihre Richtigkeit hin zu überprüfen.

Im Akt des Finanzamtes befindet sich auch ein Beleg über "Thistleorm" und Eintrittsgebühr „Ras Mohammed“.

Recherchen haben ergeben, dass es sich hierbei um ein Wrack eines britischen Frachtschiffes handelt, welches im zweiten Weltkrieg versenkt wurde. Dieses Wrack ist ein beliebtes Tauchziel (www.spiegel.de: Rushhours am Wrack Ansturm von 96.000 Tauchern jährlich...).

Ras Mohammed ist ein Nationalpark nahe Sharm El Sheikh.

Die dort angeführte Tauchschule „cfun divers“ bietet derartige Tauchgänge für jedermann an (vgl. www.cfundivers.de). Ob diese Tauchschule den gesamten Lehrgang durchgeführt hat, konnte nicht in Erfahrung gebracht werden; trotz Nachfrage sowohl beim Berufungswerber als auch bei dessen Arbeitgeber.

Diese Termine finden sich aber nicht auf dem vorgelegten, äußerst genau dargestellten, Stundenplan des Berufungswerbers.

Tauchgänge zum Erkunden dieses Wracks sind offensichtlich für jedermann von Interesse, nicht nur für Berufstaucher. Auch Ras Mohammed ist ein beliebtes touristisches Ziel.

Die Richtigkeit des vorgelegten Stundenplanes erscheint hierdurch nicht zwingend bestätigt zu sein.

Rückfragen beim Veranstalter waren wegen mangelnder vorgelegter Informationen nicht möglich.

Nachforschungen (Internet; im Akt des Finanzamtes) über die Unterkunft im "Iberotel Club Fanara" haben ergeben, dass es sich in diesem Bereich um ein beliebtes Unterwasserparadies für Taucher und Schnorchler handelt. Es handelt sich hierbei also jedenfalls um ein Reiseziel, welches von vielen Urlaubern (Tauchbegeisterten) besucht wird. Eine Spezialisierung hinsichtlich Berufstaucher und deren Lehrgängen konnte hierbei nicht herausgefunden werden.

Hinsichtlich von Aufwendungen im Zusammenhang mit Auslandsreisen hat die Rechtsprechung und Verwaltungspraxis bereits zahlreiche Entscheidungskriterien herausgearbeitet, welche auch hier anzuwenden sind.

Kosten einer Auslandsreise sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH 13.12.1988, 88/14/0002). Spielen bei einer derartigen Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar. Eine steuerlich nicht beachtliche Reise liegt etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird und eine **klare** Trennung dieser beiden Bereiche nicht **einwandfrei** möglich ist.

Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (vgl. VwGH 6.10.1976, 1608/76, 1695/76; vgl. auch VwGH 3.5.1983, [82/14/0154](#), betr. Reise eines Geografieprofessors nach Großbritannien; VwGH 3.5.1983, [82/14/0297](#), betr. Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geografie und Geschichte; VwGH 26.6.1990, [89/14/0106](#), betr. USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft; VwGH 16.7.1996, [92/14/0133](#), betr. London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte; VwGH 24.4.1997, [93/15/0069](#), betr. Spanienreise einer Richterin; VwGH 22.9.2000, [98/15/0111](#), betr. Japanreise eines Geografielehrers; VwGH 29.1.2004, [2002/15/0034](#), betr. "Lateinstudienreisen" einer Mittelschullehrerin nach Italien, die als schulbezogene Veranstaltungen geführt wurden):

< Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.

Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, [97/15/0142](#)).

< 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 (VwGH 18.3.1992, [91/14/0171](#); VwGH 22.4.1994, [92/14/0042](#); VwGH 31.5.2000, [97/13/0228](#)).

< 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](#); VwGH 17.5.2000, [98/15/0050](#); VwGH 17.5.2000, 99/15/0055; VwGH 29.1.2002, [96/14/0030](#)).

Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten ersetzt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig; falls keine klare Trennung möglich ist.

Fallen im Rahmen einer Reise mit Mischprogramm eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten oder sonstige Werbungskosten an (z.B. Teilnahmegebühren für Aus- und Fortbildungsveranstaltungen, Erwerb von schriftlichen Kongressunterlagen), so sind diese Kosten abzugsfähig.

Anwendung dieser allgemeinen Erfordernisse auf den konkreten Fall:

Gegenständlich zu beurteilen ist der konkret besuchte Tauchkurs in Ägypten im Jahr 2010. Nicht zu beurteilen war, ob allgemein Tauchkurse notwendig bzw. vom Arbeitgeber empfohlen wurden.

< 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.

Der Berufungswerber gab an, dass Taucherausbildungen bzw. Fortbildungen einen wesentlichen Bestandteil der Berufsausübung darstellen.

Im gegenständlichen Verfahren wurde versucht, konkrete nachprüfbare Angaben zu bekommen:

- Wer hat den Kurs organisiert? Wer hat die Entscheidung getroffen, diesen Kurs auszuwählen?

- Kursbeschreibung (Angebot, Unterlagen, Katalog, ...).

Die Darstellung des Tagesablaufes lässt nicht erkennen, ob dieser Kurs tatsächlich so gestaltet war. Unterlagen des Veranstalters wurden nicht vorgelegt.

Aufgrund der Darstellungen des Berufungswerbers war es nicht möglich zu beurteilen, ob **der streitgegenständliche Tauchkurs in Ägypten** im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation bzw. in einer Weise durchgeführt wurde, die eine überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen hätte können.

< Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH 27.5.1999, [97/15/0142](#)).

Dass bei diesem Kurs auch Inhalte angeboten wurden, die einer Verwertung im Beruf dienlich sind, lässt sich ebenfalls nicht eindeutig überprüfen. Es ist aber doch eher davon auszugehen,

dass jedenfalls auch berufliche Bereiche betroffen waren. Dies kann auch deshalb angenommen werden, da offensichtlich die unmittelbaren Kurskosten vom Arbeitgeber übernommen wurden (siehe Schreiben vom 15. November 2001).

Auch hier ist darauf hinzuweisen, dass der Berufungswerber trotz zweimaliger Aufforderung keine Unterlagen bzw. Nachweise vorgelegt hat (*"... offizielle Kursbeschreibung ..."*).

< 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 (VwGH 18.3.1992, [91/14/0171](#); VwGH 22.4.1994, [92/14/0042](#); VwGH 31.5.2000, [97/13/0228](#)).

Die Bestätigung des Arbeitgebers lässt darauf schließen, dass beim streitgegenständlichen Tauchkurs tatsächlich Berufsfeuerwehrtaucher teilgenommen haben, also ein sog. homogener Teilnehmerkreis vorhanden war. Ob allerdings auch andere Programmpunkte absolviert wurden, konnte nicht überprüft werden. Jedenfalls dürfte aber auch der Besuch eines Nationalparks durchgeführt worden sein und auch ein Tauchgang zur Thistlegorm. Dies würde jedenfalls Bereiche darstellen, welche auch Anziehungskraft nicht nur für Berufstaucher ausüben würde.

Ob der Kurs auch so aufgebaut und gestaltet war, dass auch andere in der spezifischen Richtung interessierte Teilnehmer daran teilgenommen haben bzw. teilnehmen hätten können, war nicht zu erkennen.

Eine diesbezügliche Überprüfung war nicht möglich.

< 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](#); VwGH 17.5.2000, [98/15/0050](#); VwGH 17.5.2000, [99/15/0055](#); VwGH 29.1.2002, [96/14/0030](#)).

Diesbezüglich wurde auf einen detaillierten Stundenplan Bezug genommen (abgestempelt von der Berufsfeuerwehr Linz).

Der Inhalt dieses Stundenplanes konnte seitens des erkennenden Senates nicht nachgeprüft werden.

Um dies überprüfen zu können, wurde der Berufungswerber und auch der Arbeitgeber aufgefordert, diesbezügliche Unterlagen nachzureichen.

- Vorlage der Buchungsunterlagen, offizielle Kursbeschreibung, etc.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen und übermittelten Darstellungen war auch dieses Erfordernis keiner Prüfung zugänglich.

Wie schon der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 13.12.1988, [88/14/0002](#) erkannt hat, ist bei derartigen Reisen ein strenger Maßstab anzulegen.

Grundsätzlich ist davon auszugehen, dass Kosten einer Auslandsreise den Aufwendungen für die Lebensführung zuzurechnen sind.

Es obliegt dem Steuerpflichtigen darzulegen, dass trotzdem steuerlich anzuerkennende Werbungskosten vorliegen. Dies ist anhand der oben genannten Kriterien darzulegen. Die Eingaben des Berufungswerbers waren allerdings nicht geeignet, diese Erfordernisse zu erfüllen.

Abschließend noch ein Artikel aus dem Internet, der auch beweist, dass das hier gewählte Reiseziel jedenfalls erhebliche Anreize für auch "herkömmliche" Touristen bietet:

<http://www.tauchen-am-meer.de/aegypten/sharm-el-sheikh/>:

"Sharm el Sheikh ist das touristische Zentrum der Sinai-Halbinsel und durch den internationalen Flughafen auch das Drehkreuz zu den anderen Orten auf dem Sinai.

...

Vom Flughafen mit Hurghada ist Sharm el Sheikh eines der beiden bekanntesten Touristenziele am Roten Meer

...

Tauchgebiete um Sharm el Sheikh:

Der Ort zieht jedes Jahr eine Vielzahl von Tauchtouristen an, die neben den lokalen Tauchplätzen, vor allem die Spots im Nationalpark Ras Mohammed und der Tiran Insel sowie das legendäre Wrack der SS Thistlegorm. Getaucht wird vornehmlich von den weit mehr als 200 Tauchbooten der Stadt. Einsamkeit über und unter Wasser sind hier also nicht zu erwarten, dafür aber Tauchtourismus mit internationalem Standard. Immerhin gibt es an den meisten Plätzen fest installierte Bojen für die Boote, so dass sich die Schäden am Riff in Grenzen halten."

Wie bereits oben erwähnt, ist von entscheidender Bedeutung, ob dem Aufwand nach nur eine berufliche Veranlassung zu erkennen ist (vgl. VwGH 27.5.1999, [97/15/0142](#)).

Tauchen, gerade in dem hier besuchten Gebiet, ist eine beliebte Sportart/Freizeitbeschäftigung, welche nicht nur beruflich ausgeübt wird.

Der erkennende Senat ist sich des Vorteils derartiger Fortbildungsmaßnahmen bewusst. Im Dienste der Allgemeinheit sind Fortbildungsmaßnahmen notwendig und oftmals lebensrettend. Die gegenständlich vorliegende mögliche Nahebeziehung zur privaten Lebensführung erlaubt aber keine Zuordnung zum Werbungskostenbegriff bzw. keine Anerkennung als ausschließlich berufsbedingt.

Anzumerken ist, dass allenfalls die unmittelbaren Kurskosten zu berücksichtigen wären; diese wurden aber bereits vom Arbeitgeber getragen.

Die (teilweise) Kostentragung durch den Arbeitgeber, kann eine mögliche private Mitveranlassung der gesamten Reise nicht ausschließen.

Aufgrund des vorliegenden Sachverhaltes galt es als jedenfalls nicht erwiesen, dass **gerade diese Reise** den oben genannten Kriterien entsprochen hätte

Pendlerpauschale:

Ermittlungen des Finanzamtes hätten hierzu ergeben, dass es für den Berufungswerber nicht möglich und zumutbar sein würde, ein öffentliches Verkehrsmittel zu benützen.

Dieser Ansicht schließt sich der erkennende Senat an. Demnach sind in Anlehnung an die gesetzliche Bestimmung des [§ 16 Abs. 1 Z 6 lit. c EStG 1988](#) Werbungskosten im Ausmaß von **1.356,00 €** zu berücksichtigen (Großes Pendlerpauschale; 20 km bis 40 km).

Seitens des Arbeitgebers wurde bereits ein Betrag von 630,00 € berücksichtigt, sodass nunmehr die Differenz zu 1.356,00 € zu berücksichtigen ist (**726,00 €**).

Sonderausgaben:

Korrektur lt. vorgelegten Belegen:

< Versicherungen: 835,89 € (davon ¼ sonderausgabenwirksam: 208,97 €)

< Kirchenbeitrag: 136,67 €

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 2. Oktober 2012