

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin R in der Beschwerdesache Bf., Adresse von 23.07.2013 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 12/13/14 Purkersdorf vom 25.06.2013 betreffend Einkommensteuer 2012

zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) unzulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (Bf.), ein Richter, beantragte für das Jahr 2012 in Zusammenhang mit seinen nichtselbständigen Einkünften u.a. Aufwendungen für eine Reise Hongkong und Taipeh als Werbungskosten. Vorgelegt wurde das Reiseprogramm:

Reiseprogramm nach Hongkong und Taipeh vom 24.10. - 4.11.2012

24.10.2012		Anreise Wien - Taipeh
25.10.2012	18:10 - 19:30	Transfer zum Hotel
26.10.2012	8:30 - 9:15	Begrüßung durch Generalkonsul
	9:15 - 10:00	Transfer zu den Meetings

	10:00 - 10:15	Department for Justice
	10:15 - 11:15	Treffen mit x, Solicitor General, Department for Justice
	11:30 - 12:30	Treffen mit xx, Chief Justice, Court of Final Appeal
	10:00 - 11:30	Treffen mit xxx, Provost and School of Law
	14:30 - 15:30	Treffen mit y, Centre of Anti-Corruption Studies
	16:00 - 17:00	Treffen mit yy, President of the Law Society of HK
27.10.2012	8:30 - 11:00	Transfer nach Macau
	11:00 - 11:30	Treffen mit Protocol Officer, Courtesy Macao Protocol
	11:30 - 12:00	Treffen mit yyy, Secretary for Administration and Justice, Government of Macau SAR
	12:45 - 14:15	Mittagstermin mit Generalkonsul z
	14:15 - 17:00	Macao Museum, Ruins of St. Paul's and the fortress, across the bridge in Taipa, Venetian Macao, The Taipa Houses-Museum
	17:10 - 18:30	Transfer nach Hongkong

28.10.2012	halbtags	Hongkong - Island - Tour
29.10.2012	8:00 - 8:30	check out
	9:30 - 10:30	Briefing durch zz, Registered Lawyer
	11:00 - 12:00	Treffen mit President zzz, Legislative Council Complex
	19:30	Abflug nach Taipeh
	21:05	Ankunft in Taipeh, Abholung durch den Leiter der Außenstelle des Außenamtes in Taipeh, Generalkonsul s, Transfer zum Hotel
30.10.2012	9:15 - 10:00	Transfer zu den Meetings
	10:00 - 11:00	Treffen mit Justizminister ss-Fu
	14:00 -16:00	The Control Yuan Republik of China, Gerichtsbesuch mit Erfahrungsaustausch
	19:00 - 21:00	Empfang durch s
31.10.2012	9:15 - 10:00	Transfer
	10:00 - 13:30	Besuch des Criminal Investigation Büro, Xindian City, Xinbei
	14:00	Stadtrundfahrt Taipeh: National Palace Museum, Chiang Kai- Shek Memorial Hall, Lungshan Temple, Shopping Mall

1.11.2012	11.00 - 14:15	Gespräche mit Rechtsanwälten, Hotel Taipei Garden
	14:30 - 17:00	Judicial Yuan, Gerichtsbesuch, Taipei
2.11.2012	8:00 - 17:00	Ausflug Yehliu und Chiufen
3.11.2012	20:40	Transfer zum Flughafen
	23:40 -	Rückflug nach Wien
4.11.2012	9:30	Ankunft in Wien

In einer Beilage erläuterte der Bf. das Programm hinsichtlich der Zeiträume, die für das offizielle Programm verwendet worden seien:

26.10.: 8:30 - 18:00 (inkl. 1 Stunde Rücktransfer zum Hotel)	9,5 Std
27.10.: 8:30 - 18:30 (inkl. 1 Stunde Rücktransfer zum Hotel)	10 Std
28.10. ---	
29.10.: 8:30 - 12:00 weiters Flug nach Taipeh	3,5 Std
30.10.: 9:15 - 17:00 (inkl. 1 Stunde Rücktransfer zum Hotel)	7,75 Std
31.10.: 9:15 - 14:00 (inkl. 1/2 Stunde Rücktransfer zum Hotel)	4,75 Std
1.11.: 11:00 - 18:00 (inkl. 1 Stunde Rücktransfer zum Hotel)	7 Std
Summe	42,5 Std

Es seien 42,5 Stunden dem offiziellen Programm gewidmet worden, wobei die Zeiten für den jeweiligen Transfer zu und von den Flughäfen sowie die Flugzeiten nicht berücksichtigt worden seien.

Gehe man von 5 Arbeitstagen aus, und zwar den 25., 29., 30., 31. Oktober sowie den 2. November (am 24.10. sei der Abflug erst um 19:35 gewesen, der 26.10. ein Feiertag, der 27. und 28.10. ein Wochenende und der 1.11. ebenfalls ein Feiertag), so ergäben sich je Arbeitstag mehr als 8 Stunden.

Im Einkommensteuerbescheid 2012 vom 25.06.2013 wurden die beantragten Aufwendungen für diese Reise nicht als Werbungskosten anerkannt, weil aus dem vorgelegten Programm zu der Reise vom 24.10. - 4.11.2012 die überwiegende berufliche Bedingtheit nicht abgeleitet werden könne.

Gegen diesen Bescheid erhab der Bf. innerhalb offener Frist Berufung (nunmehr Beschwerde) und führte begündend aus:

Aus dem vorgelegten Programm ergebe sich vielmehr, dass diese Reise überwiegend beruflich bedingt angetreten wurde. Aufgrund der Dichtheit des offiziellen Programms wäre die Teilnahme für Personen, die nicht dieser Berufsgruppe angehören, nicht von Interesse gewesen.

Der Bf. habe bereits bei Vorlage der Urkunden darauf hingewiesen, dass sich aus dem Programm für sämtliche Arbeitstage ein beruflich bedingter Aufwand von zumindest acht Arbeitsstunden ergebe. Das Oberlandesgericht Wien habe für diese Reise Sonderurlaub gewährt, was ebenso wie der Umstand, dass ausschließlich Richter/Richterinnen und Staatsanwälte/ Staatsanwältinnen an dieser Reise teilnehmen dürfen, ein weiteres Indiz für die berufliche Bedingtheit darstelle.

Abschließend beantragte der Bf., die angeführten Kosten der Studienreise, in eventu entsprechend der Entscheidung des VwGH vom 27.1.2011, 2010/15/0197, einen Teil der Kosten als Werbungskosten anzuerkennen; eine Trennung in beruflich veranlasste Aufenthaltstage und solche von privaten Interessen sei bei dieser Reise ohne weiteres möglich und in concreto auch vorzunehmen, es läge keine untrennbare Gemengelage vor.

Auch die konkrete Verwertbarkeit im Beruf sei gegeben, da der Bf. im Strafrecht tätig sei und eine erhebliche Zahl von Deliquenten aus dem chinesischen Raum stamme, sodass die Kenntnisse über das dortige Rechtssystem, die Wertmaßstäbe und das Verhältnis der Justiz zur Politik auch für die Bearbeitung dieser Fälle von Bedeutung sei. Vor allem die Unabhängigkeit der dortigen Justiz im Verhältnis zu politischer Enflussnahme, der Umgang mit Dissidenten etc. habe einen erheblichen Raum eingenommen und sei bei der Entscheidung zB über bedingte Entlassungen, Anwendung der §§ 4, 133 StVG von erheblichem Nutzen.

Abschließend beantragte der Bf. weiteres Parteiengehör und der Beschwerde Folge zu geben. Mit Schreiben vom 14.03.2015 wurde der Bf. zu einer Vorsprache geladen.

Am 20.4.2015 sprach der Bf. im Bundesfinanzgericht vor und legte in einer Aufstellung weitere Erläuterungen zur Studienreise nach Hongkong und Taipeh vor. Aus dieser Erläuterung seien die Zeiträume, die für das offizielle Programm verwendet wurden, ersichtlich.

Zeiträume, die für offizielles Programm verwendet wurden:

- 26.10.: 8.30 bis 18.00 (inkl. 1 Stunde Rücktransfer zum Hotel) = 9 1/2 Std.
- 27.10.: 8.30 bis 18.30 (inkl. 1 Stunde Rücktransfer zum Hotel) = 10 Std
- 28.10.: ---

- 29.10. 8.30 bis 12.00 = 3 1/2 Std - weiters Flug nach Taipeh
- 30.10.: 9.15 bis 17.00 (inkl. 1 Stunde Rückfahrt zum Hotel) = 7 3/4 Std
- 31.10.: 9.15 bis 14.00 (inkl. 1/2 Stunde Rückfahrt zum Hotel) = 4 3/4 Std
- 1.11.: 11.00 bis 18.00 (inkl. 1 Stunde Rückfahrt zum Hotel) = 7 Std

Insgesamt seien zumindest 42 1/2 Stunden dem offiziellen Programm gewidmet worden, wobei die Zeiten für den jeweiligen Transfer zu und von den Flughäfen sowie die Flugzeiten noch nicht berücksichtigt worden seien.

Gehe man von 5 Arbeitstagen aus, und zwar 25., 29., 30., 31. Oktober sowie 2. November (am 24.10. Abflug erst um 19.35, 26.10. war Feiertag, 27.10., 28.10. Wochenende, 1.11. Feiertag), so ergäben sich je Arbeitstag mehr als 8 Stunden.

Der Bf. ersuchte abschließend, die gesamten Reisekosten, hilfsweise einen Teil davon als Werbungskosten anzuerkennen.

Diese Berufung (nunmehr Beschwerde) legte das Finanzamt ohne Erlassung einer Beschwerde(Berufungs)vorentscheidung direkt vor.

Rechtslage

Hingewiesen wird, dass die am 31. Dezember 2013 anhängigen offenen Berufungen (bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen) gemäß § 323 Abs. 38 BAO vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art. 130 Abs. 1 B-VG zu erledigen sind.

Im gegenständlichen Beschwerdeverfahren war die Frage strittig, ob die Kosten der Studienreise des Bf., ein Richter, nach Hongkong und Taipeh als Werbungskosten im Zusammenhang mit seinen Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen oder den Aufwendungen für private Lebensführung zuzurechnen sind.

Unstrittig ist, dass die verfahrensgegenständliche Reise von der Delegation der österreichischen Richter/Richterinnen und Staatsanwälte/Staatsanwältinnen veranstaltet wurde und nur eben solche an der Reise 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 getätigten 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; VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032) 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)."

§ 114 Abs. 1 BAO normiert, dass die Abgabenbehörden darauf zu achten haben, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht zu Unrecht verkürzt werden. Se haben alles, was für die Bemessung der Abgaben wichtig ist, sorgfältig zu erheben und die Nachrichten darüber zu sammeln, fortlaufend zu ergänzen und auszutauschen.

Nach § 116 Abs. 1 BAO sind die Abgabenbehörden, sofern die Abgabenvorschriften nicht anderes bestimmen, berechtigt, im Ermittlungsverfahren auftauchende Vorfragen, die als Hauptfragen von anderen Verwaltungsbehörden oder von den Gerichten zu entscheiden wären, nach der über die maßgebenden Verhältnisse gewonnenen eigenen Anschauung zu beurteilen (§§ 21 und 22) und diese Beurteilung ihrem Bescheid zugrunde zu legen.

Nach Abs. 2 leg. cit. sind Entscheidungen der Gerichte, durch die privatrechtliche Vorfragen als Hauptfragen entschieden wurden, von der Abgabenbehörde im Sinn des Abs. 1 zu beurteilen. Eine Bindung besteht nur insoweit, als in dem gerichtlichen Verfahren, in dem die Entscheidung ergangen ist, bei der Ermittlung des Sachverhaltes von Amts wegen vorzugehen war.

Erwägungen

a) Planung und Durchführung der Reise

Der Begriff der "lehrgangsmäßigen Organisation" ist ein bisher nicht ausgelegter unbestimmter Terminus. "Lehrgangsmäßig" bedeutet "wie ein Lehrgang" und unter "im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation" ist daher eine "Organisation wie ein Lehrgang" zu verstehen. Ein Lehrgang ist laut Wikipedia "eine Lehrveranstaltung, in der sich eine begrenzte Gruppe intensiv, oft auch praktisch, mit einem Thema auseinandersetzt. In der Didaktik ist ein Lehrgang eine planmäßige Aufeinanderfolge von Unterrichtseinheiten innerhalb eines Unterrichtsfaches oder einer umfassenden, relativ abgeschlossenen Teilaufgabe des Unterrichtsfaches" (Quelle: <http://de.wikipedia.org/wiki/Lehrgang>, Stand 16.03.2015).

Wie der Begriff "lehrgangsmäßige Organisation" iZm Studienreisen auszulegen ist, hängt vom Einzelfall, insbesondere vom Beruf des Abgabepflichtigen und den zu erlernenden Kenntnissen oder Fertigkeiten ab. Anlehnung kann dabei bei den Ausbildungsordnungen genommen werden, weil jede Berufsordnung auf die Bedürfnisse des jeweiligen Berufes Bedacht nimmt. Geht es um die Vermittlung von Wissen bei Richtern/Richterinnen oder Staatsanwälten/Staatsanwältinnen, wird eine lehrgangsmäßige Organisation regelmäßig dann zu bejahen sein, wenn die Programmpunkte Vorträge oder Kurse enthalten, wie sie auch während des Studiums der Rechtswissenschaften oder im Rahmen des § 14

RStDG an den OLG für RiAA eingerichtet sind. Das Programm einer solchen Studienreise wird gleich einem Lehrplan den Lehrstoff anführen. Weiters werden die Vorträge bei lehrgangsmäßiger Organisation auch in einem adäquaten Umfeld, bspw. in einem Schulungs- oder Vortragssaal stattfinden. Eine lehrplanmäßige Organisation bei Planung und Durchführung bedingt daher, dass bereits das Reiseprogramm Aufschluss über jene Kenntnisse geben muss, die dort erworben werden und die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten. Auch sind Ortswechsel zwischen den einzelnen Lehreinheiten, insbesondere dann, wenn dafür Transferzeiten anfallen und ein Verkehrsmittel benutzt werden muss, in der Regel bei einer lehrgangsmäßigen Organisation nicht zu finden. Der Erhalt von Skripten wird diesfalls typisch sein. Workshops, bei denen eine Gruppe intensiv ein Thema erarbeitet, sind als Lehrveranstaltungen anzusehen.

Werden die Programmpunkte als Empfänge, Treffen und bezeichnet und enthalten die Programmpunkte keinen Wissensstoff, spricht das gegen die Annahme einer lehrgangsmäßigen Organisation. Dass das OLG als für die Ausbildung der Richter und Richterinnen zuständige Einrichtung und Organisator der RiAA-Reise 2012 ist, ändert an dieser Beurteilung nichts, weil es nach der vom VwGH entwickelten Rechtsprechung tatbestandsbezogen nicht auf den Organisator von Lehrveranstaltungen ankommt, sondern auf die lehrgangsmäßige Organisation der Reise (arg. ... "erfolgen im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation").

Laut Sachverhalt ist im Programm kein Wissensstoff enthalten, Skripten wurden nicht verteilt.

Weiters ist nach Planung (= Programm) und Durchführung (= tatsächliche Abwicklung der Reise) fast ausschließlich von Treffen, Besuchen und Gesprächen die Rede, Gerichtsbesuche erfolgten lediglich am 30. Oktober und am 1. November in Taipei mit Erfahrungsaustausch. Treffen ohne Angabe deren Inhalte sowie Besuche und Empfänge durch hoch- und höchstrangige Beamte der Justizverwaltung oder durch politische Persönlichkeiten oder des diplomatischen Dienstes sind keine Bildungs- oder Lehrveranstaltungen.

Eine lehrplanmäßige Organisation bei Planung und Durchführung bedingt weiters, dass Planung und Durchführung einander möglichst entsprechen sollen. Das Ergebnis der Planung der Studienreise spiegelt sich im Programm wider, das Programm liegt im Zeitpunkt der Entscheidung der Teilnahme an einer Studienreise vor.

Auch mit der Gewährung des Sonderurlaubs durch das OLG wird der Ausbildungscharakter der RiAA-Reise 2012 iSd § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 nicht dargetan. Das Einkommensteuerrecht hat eigene abgabenrechtliche Begriffe, die wegen der Gleichmäßigkeit der Erfassung aller Abgabepflichtigen für alle gleichermaßen anzuwenden sind. Es besteht keine Bindungswirkung an die in Berufsordnungen normierten Begriffe für Aus- und Fortbildung (vgl § 116 BAO). Ein Präjudizieren des Einkommensteuerrechtes in diese Weise würde eine sachlich nicht gerechtfertigte

Differenzierung bei der abgabenrechtlichen Beurteilung bedeuten und ist daher unzulässig (vgl. § 114 BAO betreffend das abgabenrechtliche Gleichheitsgebot).

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

Damit wird bereits das erste Tatbestandselement von insgesamt vier kumulativ geforderten Tatbestandselementen nicht erfüllt, weshalb bereits schon aus diesem Grund diese Reise den Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu subsumieren ist.

b) 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 Berufsförderung 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, EStG¹³, § 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 Bf. 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 chinesischen 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.

Die in der Beschwerde angeführten Paragraphen lassen keinen Zusammenhang erkennen, inwieweit die bei dieser Reise "erworbenen Kenntnisse" im Beruf verwertet werden können (§ 4 StVG: Absehen vom Strafvollzug wegen Auslieferung und § 133 StVG: Nachträglicher Aufschub vom Strafvollzug und § 133a: Vorläufiges Absehen des Strafvollzuges wegen Einreiseverbotes oder Aufenthaltsverbotes).

Empfänge bei hoch- und höchstrangigen Beamten sowie politischen Funktionären sind aufgrund obiger Ausführungen nicht als Bildungs- oder Lehrveranstaltungen anzusehen und darüber hinaus sehr wohl geeignet, auch auf berufs fremde Personen eine Anziehungskraft auszuüben. Bei der Beurteilung der Anziehungskraft eines Reiseprogramms auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer kommt es ausschließlich darauf an, ob das Reiseprogramm objektiv bloß seinem Inhalt nach geeignet ist, eine solche Anziehungskraft auch auf andere Personen auszuüben. Nicht von Relevanz ist dabei, ob die Reisegruppe sich zB durch Berufsvertretungsgremien eigene Zugangsbeschränkungen auferlegt und daher andere Personen aufgrund solcher Zugangsbeschränkungen von der Teilnahme an solchen Reisen von vornherein ausschließt.

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.

"Richterreisen" stellen keine berufliche veranlassten Reisen dar, weil das Ziel dieser Reisen "die Verbesserung der internationalen Zusammenarbeit der Justizbehörden und die Förderung des Verständnisses eines fremden Rechtssystems", nicht zum Berufsbild der Richter und Staatsanwälte gehört (UFS 16.5.2013, RV/3536-W/10).

c) 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 Department for Justice), andererseits aber auch ein nicht unbedeutliches Besichtigungsprogramm (zum Beispiel die Macao Museum, Ruins of St. Pauls's and The Fortress, Venetian Macao, The Taipa Houses-Museum, Hongkong Island Tour, Stadtrundfahrt Taipeh). Diese Destinationen befinden sich in jedem touristischen Reiseprogramm nach Hongkong. Gleiches gilt für die Fahrt nach Taipeh.

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.

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/Richterinnen und Staatsanwälte/Staatsanwältinnen 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.

Die Verwaltungsspitze eines Landes oder höhere Instanzen der Gerichtsbarkeit sind in aller Regel in historisch und architektonisch sehenswerten Gebäuden eingerichtet, die wiederum in entsprechenden Stadtteilen liegen. So ist der Besuch des Justizpalastes in Wien für sich allein beispielsweise auch für einen Nichtjuristen bei entsprechender Bildung oder geschichtlichem Interesse ein Erlebnis mit besonderer Anziehungskraft.

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).

d) Abgrenzung zwischen allgemein interessierenden und beruflich bedingten Programmpunkten

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. Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung. An Samstagen und Sonntagen können daher auch private Programmpunkte absolviert, zB touristische Sehenswürdigkeiten besichtigt werden (VwGH 31.3.2003, 200/14/0102). Maßgebend für die steuerliche Beurteilung ist die Gestaltung des Aufenthaltes ohne Berücksichtigung der Reisebewegungen (VwGH 10.5.1994, 93/14/0104, siehe Jakom/Lenneis, EStG⁷, 2014, § 4 Rz 330).

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

Die Reise dauerte 12 Tage, wobei die ersten beiden Tage und der letzte Tag (4.11.) Reisetage waren. Von den restlichen neun Tagen war an 4,5 Tagen kein offizielles Programm angesetzt. So fand am 27.10.2012 am Nachmittag (1/2 Tag) eine Besichtigungstour in Macao statt, wobei zuvor ab 12:45 ein repräsentativer Termin

(Mittagessen mit dem Generalkonsul) erfolgte, am 28.10.2012 (1 Tag) fand nur eine Hongkong Island Tour statt, am 31.10.2012 am Nachmittag (1/2 Tag) eine Stadtrundfahrt und Besichtigungen in Taipeh (1/2 Tag), am 2.11.2012 (1 Tag) ein Ausflug nach Yuhliu ("Wilde Weiden" genannt, sind von der Natur geschaffene Felsformationen) und Chiufen (war Taiwans früheres Goldminen Zentrum. Es ist ein Bergdorf im Bezirk Ruifang, direkt am Meer, mit tollem Blick auf die Berge und das Meer; ist ein beliebtes Touristenziel) und obwohl am 3.11.2012 (1 Tag) der Rückflug erst am Abend (23:40) stattfand, war auch an diesem Tag kein offizieller Termin angesetzt. Weiters waren am 29.10.2012 (1/2 Tag) nur am Vormittag berufliche Termine, der Weiterflug nach Taipeh war erst für 19:30 angesetzt.

Aufgrund des vom Bf. vorgelegten Reiseprogramms waren bei dieser zwölfjährigen Reise, wobei drei Tage für die Reise nicht zu zählen sind, lediglich an 4,5 Tagen beruflich bedingte Termine angesetzt, wobei der Empfang des österreichischen Generalkonsuls - wie bereits oben ausgeführt - auch für eine andere Zielgruppe als der Richter/Richterinnen und Staatsanwälten/Staatsanwältinnen eine Anziehungskraft ausübt und daher trotz repräsentativen Charakters nicht als beruflich veranlasst zu sehen ist und an den restlichen 4,5 Tagen erfolgten allgemein interessierende Programmpunkte.

Datum	Reise	Allgemeines Programm	Beruflich
24.10.2012	X		
25.10.2012	X		
26.10.2012			1 Tag
27.10.2012		0,5 Tag	0,5 Tag
28.10.2012		1 Tag	
29.10.2012		0,5 Tag	0,5 Tag
30.10.2012			1 Tag
31.10.2012		0,5 Tag	0,5 Tag
1.11.2012			1 Tag
2.11.2012		1 Tag	
3.11.2012		1 Tag	
4.11.2012	X		
12 Tage	3 Tage	4,5 Tage	4,5 Tage

Schon aus dieser Gegenüberstellung ist eindeutig ersichtlich, dass die beruflichen Termine nicht zeitlich überwiegend sind.

Bei Betrachtung der einzelnen Tage und der beruflichen Termine kann auch nicht ein Normalarbeitstag von 8 Stunden angenommen werden.

Datum	beruflich	Stunden
26.10.2012	08:30 - 12:30	4,00 Stunden*
	14:30 - 17:00	2,50 Stunden
27.10.2012	11:00 - 14:15	3,50 Stunden**
29.10.2012	09:30 - 12:00	2,50 Stunden
30.10.2012	10:00 - 16:00	6,00 Stunden***
31.10.2012	10:00 - 13:30	3,50 Stunden
1.11.2012	11:00 - 17:00	6,00 Stunden
		28,00 Stunden

* unter Einbeziehung der Begrüßung durch den Generalkonsul (3/4 Stunde) und des Transfers (3/4 Stunde)

** unter Einbeziehung des Transfers (2,5 Stunden)

*** unter Einbeziehung einer 3-stündigen Mittagspause

Folglich wurden an sechs Tagen berufliche Termine mit einer Stundenanzahl von insgesamt 28,00 Stunden wahrgenommen, das ergibt eine durchschnittliche Arbeitszeit pro Tag von 4,6 Stunden.

Aus dieser Aufstellung ist ersichtlich, dass weder durchschnittlich betrachtet noch jeweils an einem einzelnen Tag die Normalarbeitszeit von 8 Stunden erreicht wird.

Wird diese Aufstellung mit jener des Bf. abgeglichen, fällt zunächst auf, dass in den in seinen Erläuterungen aufgestellten Zeiten Fehler beinhaltet sind, zB weil am 26.10.2012 laut Programm die beruflichen Termine bereits um 17:00 endeten.

Am 27.10.2012 war laut Programm ab 14:15 eine Besichtigungstour in Macao angesetzt (= 4,25 Stunden), davor war ein Mittagstermin mit dem Generalkonsul in der Dauer von 1,5 Stunden vorgesehen, rein berufliche Termine dauerten 1 Stunde, die restliche Zeit von 3,25 Stunden betrafen Wegzeiten (2,5 Stunden Transfer nach Macao und 0,75 Stunden zum Mittagstermin).

Am 28.10.2012 fand kein beruflich veranlasster Termin statt.

Am 29.10.2012 begannen die beruflich veranlassten Termine um 9:30 und endeten um 12:00 (= 2,50 Stunden).

Auch am 30.10.2012 kann nicht von einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden ausgegangen werden, weil am Vormittag lediglich ein beruflich veranlasster Termin in der Dauer von einer Stunde anberaumt war, danach eine 3-stündige Pause und danach ein zweistündiger Termin. An diesem Tag fand nach einer weiteren dreistündigen Pause am Nachmittag (16:00 bis 19:00) ein Empfang statt.

Am 31.10. wurde das Criminal Investigation Büro in der Zeit von 10:00 bis 13:30 (= 3,5 Stunden) besucht, davor ein Transfer von einer 0,75 Stunde. Danach stand eine Stadtrundfahrt am Programm.

Am 1.11.2012 standen Gespräche mit Rechtsanwälten in der Dauer von 3,5 Stunden, sowie ein Gerichtsbesuch in der Dauer von 2,50 Stunden am Programm (= 6 Stunden).

Am 2.11.2012 wurden ausschließlich touristische Ziele besucht, am 3.11.2012 fand der Rückflug um 23:40 ohne vorherige Termine statt.

Nach einer Aufstellung nach Stunden unter Berücksichtigung der Transfers ergibt sich folgendes Bild:

Tag	Zeit - Bf.	Zeit - BFG
26.10.2012	9,5 Stunden	8,50 Stunden
27.10.2012	10 Stunden	1,00 Stunden
28.10.2012	---	---
29.10.2012	3,5 Stunden	2,50 Stunden
30.10.2012	7,75 Stunden	3,00 Stunden
31.10.2012	4,75 Stunden	3,50 Stunden
1.11.2012	7 Stunden	6,00 Stunden
	42,5 Stunden	24,50 Stunden
pro Tag - 5 (Bf.)	8,5 Stunden	ca. 5,00 Stunden
pro Tag - 6	7 Stunden	ca. 4,00 Stunden

Unerklärlich ist, aus welchen Gründen der Bf. die beruflich aufgewendete Zeit durch 5 Arbeitstage teilt, um die Normalarbeitszeit zu berechnen, da an sechs Tagen berufliche Termine stattgefunden haben. Anzumerken ist, dass die Reise während 6 Arbeitstagen (24.10., 25.10., 29.10., 30.10., 31.10. und 2.11.) und 6 arbeitsfreien Tage (26.10. - Feiertag, 27.10. und 28.10. - Wochenende, 1.11. - Feiertag und 3.11. und 4.11. - Wochenende) stattgefunden hat.

Wenn die vom Bundesfinanzgericht errechnete beruflich aufgewendete Zeit durch die Arbeitstage berechnet wird, wird in keinem Fall - entweder durch die Anzahl der Arbeitstage (6) oder wie der Bf. durch 5 Arbeitstage - eine Normalarbeitszeit von 8 Stunden, weder an einem Tag (mit Ausnahme des 26.10.) noch im Durchschnitt, erreicht. Aus diesen Gründen ist die Aufstellung des Bf. zu verwerfen und kann nicht als Basis herangezogen werden.

Normalarbeitszeit ist die regelmäßige Arbeitszeit ohne Überstunden. Die lehrgangsmäßige Organisation schlägt auf die Normalarbeitszeit durch, auch die Anzahl der Teilnehmer sowie der Lehrgegenstand werden zu berücksichtigen sein. Zeiten für die Anreise

zum ersten Programmpunkt und die Rückreise vom letzten Programmpunkt bleiben bei der Ermittlung der Normalarbeitszeit grundsätzlich außer Ansatz, wie sie auch bei Erbringung der Normalarbeitszeit im Inland nicht in diese miteinzuziehen sind. Ausnahmen müssen im Einzelfall beruflich/betrieblich begründet sein. In die Normalarbeitszeit fällt regelmäßig eine Mittagspause von nicht länger als 45 Minuten, weshalb bei einem lehrgangsmäßig organisierten Bildungsprogramm über acht Stunden täglich mit einer Mittagspause von etwa einer Dreiviertelstunde und einer viertelstündigen (Kaffee)pause am Vormittag und einer solchen am Nachmittag zum Erreichen der Normalarbeitszeit auszugehen ist. Solche kleinen Pausen sind zur geistigen Erholung unerlässlich. Nicht zur Normalarbeitszeit zählen weiters jene Programmpunkte, die auch für berufsfremde Personen eine Anziehungskraft besitzen. Da bei einer lehrgangsmäßigen Organisation von Lehrveranstaltungen, die die Vermittlung geistigen Wissens wie bei den Rechtswissenschaften zum Inhalt haben, Ortswechsel mitsamt Transferzeiten jedenfalls unüblich sind, sind solche Transferzeiten ebenfalls nicht in die Normalarbeitszeit miteinzubeziehen (zur Weinreise VwGH 28.03.2001, 2000/13/0194; zur RiAA-Reise nach Zypern UFS 16.05.2013, RV/3536-W/10).

Damit wird auch das Tatbestandselement der Normalarbeitszeit nicht erfüllt. Im Ergebnis erfüllt diese Reise kein einziges der vier von der Rechtsprechung geforderten Tatbestandsmerkmale.

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.

Diese Rechtsprechung hat durch das Erkenntnis VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197 eine Lockerung erfahren: Bis dahin hat der Verwaltungsgerichtshof sowohl den Kosten für Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten versagt, als auch den Kosten für Reisen, die zusätzlich zu einem ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitt einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt umfassen (vgl die bei Doralt/Kofler, EStG¹¹, § 20 Tz 27, angeführte Rsp). Im erstgenannten Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünftezielung zusammenhängenden Umständen führen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Für den Fall, dass sich hingegen betrieblich bzw. beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, vertritt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr die Auffassung, dass dem Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft iSd § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 hinsichtlich der betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster (getrennter)

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

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

Auch im Lichte der jüngeren Rechtsprechung stellt sich die Reise als eine untrennbare Gemengelage von privaten und mit der Einkünftezielung zusammenhängenden Umständen dar, wobei sich die Berufsbezogenheit bloß als eine gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 darstellt, weshalb diese Reise nicht zu Werbungskosten führt.

Die Beschwerde war als unbegründet abzuweisen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Zulässigkeit einer Revision

Das Verwaltungsgericht hat im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen (§ 25a Abs. 1 VwGG).

Gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes ist eine Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird (Art. 133 Abs. 4 B-VG).

Die Revision ist nicht zulässig, da die zugrundeliegende Rechtsfrage durch die zitierte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ausreichend beantwortet ist. Weder weicht die gegenständliche Entscheidung von der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes ab, noch fehlt es an einer diesbezüglichen Rechtsprechung. Weiters ist die dazu vorliegenden Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes auch als nicht uneinheitlich zu beurteilen. Ebenso liegen keine sonstigen Hinweise auf eine grundsätzliche Bedeutung der zu lösenden Rechtsfrage vor.

