



GZ. RV/0174-G/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt betreffend Einkommensteuer 1998 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (Bw.) erzielt ua. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als AHS-Lehrer für Geografie und Wirtschaftskunde. Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob die Aufwendungen in Höhe von S 22.070,- für eine Studienreise in den Nordjemen in der Zeit vom 5. bis 14. April 1998 als Werbungskosten bei der Veranlagung der Einkommensteuer für das Jahr 1998 abzugsfähig sind.

Das vom Bw. vorgelegte **Reiseprogramm** sieht folgendermaßen aus:

1. Tag: Wien – Amman – Sana`a. Flug mit Royal Jordanian von Wien über Amman in den Jemen.

2. Tag: Sana`a. Ankunft in Sana`a um 3.59 Uhr – Transfer zum Hotel Hadda. Am Vormittag Beginn des Besichtigungsprogramms: Eine Stadt aus "Tausendundeiner Nacht" – so kann man die ersten Eindrücke beim Anblick von Sana`a beschreiben. Die in 2.300 m Höhe gelegene Hauptstadt ist eine der ältesten und faszinierendsten Städte der Welt. Als UNESCO Welt-Kulturerbe soll sie in ihrer alten Form erhalten bleiben. Im Rahmen eines ausgedehnten Spazierganges sehen wir die reich dekorierten, bis zu sechs Stockwerke hohen Bürgerhäuser, das mächtige Bab al Jemen, verschiedene Märkte, die Große Moschee (nur Außenbesichtigung möglich) und das Nationalmuseum mit seinen archäologischen und volkskundlichen Exponaten.

3. Tag: Sana`a – Kuhlän – Amran – Hajjah – Sana`a. Fahrt zum Imams-Palast von Raudah. Weiter in die Stadt Amran mit ihren Stampflehmwällen und durch eine imposante Terrassenlandschaft nach Kuhlän. Ein Spaziergang führt durch die eindrucksvolle Stadt, die sich einen Berghang hinaufzieht. Weiter zur pittoresk gelegenen Stadt Hajja und zurück nach Sana`a.

4. Tag: Sana`a – Amran – Sadah – Sana`a. Ein anstrengender, aber hochinteressanter Tag erwartet uns heute. Am frühen Morgen Fahrt in die aus Lehm errichtete Altstadt von Amran. Bei einem Rundgang gewinnt man den Eindruck, dass hier die Zeit seit Jahrhunderten stehen geblieben ist. Durch das eindrucksvolle jemenitische Hochland erreichen wir Sadah, eine noch vollständig von einer Stadtmauer umgebene Marktstadt. Von den großen Städten des Jemen hat es am besten sein mittelalterliches Stadtbild bewahrt. Rundgang auf der Lehmstadtmauer, der uns interessante Blicke in die Medina gewährt. Am späten Abend Rückkehr nach Sana`a. Für diese Fahrt ist eine Sondergenehmigung notwendig!

5. Tag: Sana`a – Menacha – Al Hajara – Hodeidah. Fahrt auf der alten Türkenstraße, einer der schönsten Bergstraßen des Jemen (2900 m), nach Menacha und in die Harraz-Berge. Bei einer Wanderung nach Al Hajara können wir die landschaftliche Schönheit erleben. Auf einer guten Teerstraße, vorbei an kleinen Kaffeeplantagen, gelangen wir in die feuchtheiße Küstenebene Tihama, wobei wir hier im nördlichen Abschnitt noch die typischen Strohhäuser der Region vorfinden. Übernachtung in Hodeidah im Hotel Taj Ausan.

6. Tag: Hodeidah – Bayt al Faqih – Mocha – Ta`izz. Entlang der Küste des Roten Meeres weiter nach Bayt al Faqih mit seinem berühmten Freitagsmarkt und nach Mocha, einstmals der bedeutendste Kaffee-Exporthafen des Jemen, der dem Getränk auch seinen Namen gab. Am Nachmittag erreichen wir schließlich Ta`izz: Besuch der Ashrafiya Moschee mit den berühmten Zwillings-Minareten und den Souks, wo sie mit Glück noch schöne Schmuckstücke aus Silber finden können. Übernachtung im Jemen Tourism Hotel.

7. Tag: Ta`izz – Dschanat – Dschiblah – Sana`a. Fahrt nach Dschanat, einem sunnitischen Wallfahrtsort – Besuch der Al-Dschanadilja-Moschee – und weiter nach Dschiblah, der Hauptstadt des Königreichs im 12. Jahrhundert. Vorbei an interessanten Terrassenkulturen auf den 2.800 m hohen Sumara-Pass und über Dhamar zurück nach Sana`a. Übernachtung im Hadda Hotel.

8. Tag: Sana`a – Wadi Dhar – Shibam – Kaukabam – At-Tawilah – Thula – Sana`a. Ausflug ins Wadi Dhar mit dem auf einem hohen Granitfelsen erbauten Imams-Palast. Fahrt zu den Schwesterstädten Shibam und Kaukabam, die durch einen wunderschönen, in den Fels gehauenen Treppenweg verbunden sind. Der nahe gelegene Ort At-Tawilah klebt wie ein Schwalbennest an den bizarren Felsen. Weiter nach Thula, der mittelalterlichen früheren Hauptstadt des Jemen, mit einer völlig erhaltenen Stadtmauer. Bei einem Spaziergang sehen wir die alten, repräsentativen Steinhäuser.

9. Tag: Sana`a – Marib – Sana`a. Heute erleben sie einen Tag, der sie weit in die antike

Geschichte des Jemen zurückführt. Schon die Fahrt nach Marib ist ein besonderes Erlebnis – man durchquert das Hochplateau mit weiten Seitentälern, aus denen die typischen steinernen Trutzburgen herausragen. Über Passstraßen geht es in Serpentinien hinunter in die scheinbar unendliche Große Arabische Sandwüste, die Rub-el-Khali. Der gelbe Dünensand, aus dem schwarze Lavafelsen herausragen, umschließt auch das antike Baraqish (Besichtigung nach Möglichkeit/kann nicht versprochen werden!). Die Stadtmauern sind gut erhalten, während im Inneren des Mauerrings bislang nur wenige Bauten ausgegraben wurden. Schließlich gelangen wir nach Marib, der ehemaligen Hauptstadt des antiken Königreiches Saba: Besichtigung der bedeutendsten Überreste der sabäischen Kultur, ua. alter und neuer Staudamm, Mondtempel, Bilquis-Tempel, sowie die teilweise zerstörte Lehmstadt aus der islamischen Zeit. Am Nachmittag Rückfahrt nach Sana`a. Abendessen im Hotel.

10. Tag: Sana`a – Amman – Wien. Rückflug über Amman nach Wien.

Nach den Angaben des Bw. sei die Jemenreise vom Pädagogischen Institut des Bundes in der Steiermark veranstaltet worden, wobei die Zielgruppe für die Teilnahme interessierte Geografen gewesen seien. Aus dem Reiseprogramm sei ersichtlich, dass dieses dicht gestaltet und speziell auf Geografen zugeschnitten gewesen sei und täglich mindestens den Arbeitstag eines AHS-Lehrers umfasst habe. Der Bw., der ua. Geografie und Wirtschaftskunde an einer AHS unterrichte, habe im Rahmen dieser Studienreise Kenntnisse erworben bzw. vertieft, die er in seinem Unterricht verwerten habe können.

Das Finanzamt ließ im Zuge der Veranlagung der Einkommensteuer für das Streitjahr den Abzug der Aufwendungen für die Jemenreise nicht als Werbungskosten zu, weil das Reiseprogramm und seine Durchführung nicht nur auf die Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt gewesen seien.

Im Berufungsverfahren wurde vorgebracht, das Reiseprogramm sei von einem Reisebüro in übersichtsartiger Weise verfasst worden und beinhalte daher nicht die geografischen und wirtschaftskundlichen Themen, die während der Reise ausführlich behandelt worden seien.

Das Reiseprogramm habe nach den Angaben des Bw. tatsächlich folgendermaßen ausgesehen:

2. Tag: Besichtigung der Stadt Sana`a. Diese Stadt liege auf 2.300 m. Die Besichtigung sei dazu genutzt worden, den Städtebau in klimatisch höheren Regionen und die Art und Weise, wie die orientalische Oberschicht ihre Häuser errichte, zu studieren. Weiters sei das Verhalten der orientalischen Händler während der Besichtigung des Marktes erklärt und veranschaulicht worden.

3. Tag: Der Hauptteil dieses Tages sei in der imposanten Terrassenlandschaft in der Ebene bei Kuhlän verbracht worden, um die dort angelegten Bewässerungsterrassen, den Anbau auf diesen Terrassen und die gesetzten Maßnahmen gegen Erosion zu untersuchen.

4. Tag: Hauptthema sei die grundsätzliche Besprechung des Lehmbaus als Anpassung an besondere klimatische Verhältnisse anhand des Beispiels der Stadt Amran gewesen. Weiters sei über Standorttheorien von Städten im Allgemeinen referiert worden. Daraus seien die besonderen Gründe abgeleitet worden, warum diese Stadt gerade an diesem Ort gegründet

worden sei.

5. Tag: Am praktischen Beispiel der Küstenebene von Tihama, wo sich heute noch Kaffeeplantagen befinden, seien die Voraussetzungen eines Zentrums des Kaffeehandels und die Gründe für den letztlich erfolgten Niedergang besprochen worden.

6. Tag: Die Hauptthemen seien gewesen: Die physisch-geografisch tektonische Entstehung des Roten Meeres, die wirtschaftliche Bedeutung der Stadt Ta`izz, welche durch den Fischreichtum des angrenzenden Meeres bedingt sei, sowie die Entwicklung des orientalischen Handwerks am praktischen Beispiel der dort beheimateten zahlreichen Silberschmiede.

7. Tag: An diesem Tag seien in erster Linie die Methoden der Anlage und Anpflanzung von Gebirgsterrassen bearbeitet worden.

8. Tag: Anhand der Besichtigung eines großen orientalischen Palastes sei die Rollenverteilung zwischen orientalischen Fürsten und der einfachen Bevölkerung aus sozial-geografischer Sicht erklärt worden.

9. Tag: Hauptthema dieses Tages sei das Herausarbeiten des landschaftlichen Gegensatzes zwischen Sandwüsten (Akkumulation) und vulkanischen Formen gewesen. Die Besichtigung des Marib-Staudamms habe Gelegenheit geboten, die Rolle von Staudämmen zur Begründung einer wirtschaftlichen Hochblüte zu besprechen.

Aus diesen Ausführungen gehe hervor, dass die besuchten Orte zwar zum Teil von allgemeinem Interesse gewesen sein könnten, die intensive Behandlung von geografischen und wirtschaftskundlichen Themen aber ausschließlich auf die Fortbildung von Geografen ausgerichtet gewesen sei.

In ergänzenden Schreiben gab der Bw. bekannt, dass die Reise vom Reisebüro "Kneissl Touristik GmbH" aus Oberösterreich veranstaltet worden sei, legte eine Liste der Teilnehmer der Reise bei und führte aus, die bereits dargelegten Themen der Reise seien vom Reiseleiter, der ebenfalls Geograf sei, derart fachspezifisch und tief gehend präsentiert worden, wie sie von einem Durchschnittsösterreicher, der eine Reise in den Jemen unternimmt, nicht akzeptiert werden würden. Darüber hinaus habe es stundenlange Fußmärsche, lange Fahrten mit dem Jeep, wenig Erholungszeit, keinen Einkaufstag und keinen Badetag gegeben – Strapazen in einem Ausmaß, denen sich ein Durchschnittsurlauber im Allgemeinen nicht unterziehen würde. Zur Frage der konkreten Verwertbarkeit der Jemenreise im Geografieunterricht führte der Bw. aus, in der Oberstufe der AHS werden so genannte Kernstoffbereiche, das seien Intensivthemen, behandelt. Darunter falle in der sechsten Klasse das Thema Städtegeografie, welches auch die orientalische Stadt umfasse. Im Lehrbuch für Geografie für die sechste Klasse gebe es ein eigenes Kapitel über die orientalische Stadt. (Eine Kopie der entsprechenden Seiten des Lehrbuches legte der Bw. seinem Schreiben bei.) Er habe im Jahr 1996 (gemeint wohl: 1999) im zweiten Semester im Rahmen des Schwerpunktthemas "Orientalische Stadt" ein Referat vor den Schülern gehalten, einen Videofilm über seine Jemenreise vorgeführt und einen detaillierten Reisebericht gegeben. Daraus haben sich eine ausführliche Diskussion mit den Schülern und die entsprechenden

Prüfungsfragen ergeben. Weiters bestehe für die Schüler die Möglichkeit, das Fach Geografie als so genanntes Wahlpflichtfach zu wählen. Im Rahmen dieses speziellen Unterrichtes werde eine Vertiefung und Spezialisierung einzelner Themen geboten. Der Lehrplan des Wahlpflichtfaches Geografie beinhalte zB das Thema "Gesellschaftliche und wirtschaftliche Stellung der Frau". In diesem Zusammenhang habe er die Stellung der islamischen Frau besonders behandelt. Zum Thema "Die Weltmeere und ihre Küstenregionen" habe er die Entstehung des Roten Meeres dargestellt und zum Thema "Die städtische Siedlung" wiederum die orientalische Stadt behandelt. Seine Schüler haben Referate über die orientalische Stadt am Beispiel von Sana`a halten müssen und bei der Matura im Juni 2000 habe er ua. die Frage "Stadtentwicklung und Urbanisierung im orientalischen Raum" gestellt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes wurde damit begründet, dass das vom Bw. vorgelegte Reiseprogramm in nahezu allen Teilen mit dem Programm einer im Katalog "Orient" des Reiseveranstalters "Kneissl Touristik GmbH" für das Jahr 2001 angebotenen Reise übereinstimme. Selbst wenn einige Themen intensiver behandelt worden seien und vom Bw. beruflich genutzt werden konnten, liege noch keine Reise vor, deren Reiseprogramm und Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bw. abgestellt gewesen seien, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung interessierte Teilnehmer entbehren konnten. Dem Vorbringen, die Themen seien fachspezifisch und tief gehend präsentiert worden und die Reise sei anstrengend gewesen, sei das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.10.1989, 86/14/0100, wonach diese Gegebenheiten einer allgemein bildenden Studienreise eigen seien, entgegen zu halten.

Im Vorlageantrag erstattete der Bw. kein weiteres Vorbringen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

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. Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinn des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 seien, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- 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 Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung (vgl. insbesondere die ebenfalls die Gegenstände Geografie und Wirtschaftskunde unterrichtenden AHS-Lehrer betreffenden Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes vom 29.1.2002, 98/14/0124, und vom 22.9.2000, 98/15/0111, mwA).

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen.

Das vom Bw. vorgelegte Reiseprogramm beinhaltet im Wesentlichen die Besichtigung jener Orte, die auch von Teilnehmern einer Jemenreise besucht werden, die nicht der Berufsgruppe des Bw. angehören. Darauf hat schon das Finanzamt in der Berufungsvorentscheidung unter Bezugnahme auf eine von der "Kneissl Touristik GmbH" im Jahr 2001 angebotene Reise hingewiesen. Der Bw. bestreitet die Tatsache, dass es sich bei den von ihm im Jemen besuchten Orten um solche von allgemeinem touristischem Interesse handelt auch nicht, bringt jedoch vor, während seiner Reise seien geografische und wirtschaftskundliche Themen mit einer Intensität behandelt worden, die ausschließlich auf die Fortbildung von Geografen

ausgerichtet gewesen sei. Wenn der Bw. zum Nachweis seines Vorbringens einige dieser Themen – wie zB "die Art und Weise, wie die orientalische Oberschicht ihre Häuser errichtete", "das Verhalten der orientalischen Händler", "Standorttheorien von Städten im Allgemeinen", "Voraussetzungen für die Entstehung eines Zentrums für Kaffeehandel", "die Entwicklung des orientalischen Handwerks", "die Rollenverteilung zwischen orientalischen Fürsten und der einfachen Bevölkerung" oder "die Rolle von Staudämmen zur Begründung einer wirtschaftlichen Hochblüte" – nennt, so handelt es sich dabei aber wiederum nur um Programmpunkte von breit gestreutem allgemeinem Interesse. Dass es sich bei den Vorträgen zu den genannten Themen durch den Reiseleiter der Gruppe, ebenfalls ein Geograf, um – wie der Bw. meint - derart fachspezifische Themen gehandelt habe, die ein Durchschnittsösterreicher, der eine Urlaubsreise in den Jemen unternimmt, nicht akzeptieren würde, ist nicht erkennbar. Auch die Ausführungen des Bw., ein Durchschnittsurlauber würde sich den Strapazen – stundenlange Fußmärsche, lange Fahrten mit dem Jeep, wenig Erholungszeit – nicht aussetzen, entspricht nicht den Tatsachen. Wie der Verwaltungsgerichtshof in dem oa. Erkenntnis vom 29.1.2002, 98/14/0124, bereits ausgeführt hat, ist der Teilnehmer an einer der Allgemeinbildung dienenden und unter fachkundiger Leitung stehenden Studienreise – anders als ein "typischer Tourist", für welchen ein relativ flüchtiges Interesse an den Sehenswürdigkeiten einer Region zutreffen mag – an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise einschließlich eines möglichst sachkundigen Reiseführers und entsprechenden Vorträgen interessiert. Weder das Reiseprogramm, noch seine tatsächliche Durchführung waren daher derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bw. abgestellt, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der speziellen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrten. Damit aber sind im Hinblick auf die bereits genannte Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes die vom Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Jemenreise nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

An dieser rechtlichen Beurteilung ändert auch das Vorbringen des Bw., er habe auf der Jemenreise Kenntnisse erworben, die er in seinem Unterricht verwerten habe können (Referat, Videofilm, Reisebericht, Prüfungsfragen), nichts, weil gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen für die Lebensführung bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden können, selbst wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen (vgl. nochmals VwGH vom 29.1.2002, 98/14/0124).

Graz, 18. Juni 2003