



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Beruf, Adresse, vom 19. November 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Gmunden Vöcklabruck, vertreten durch ADir. RR Johann Rendl, vom 14. November 2008 betreffend **Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007** entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Rechtsbelehrung

Gegen diesen Bescheid ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO), BGBl Nr. 1961/194 idGF, ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieses Bescheides eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt eingebracht werden. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss – abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen – durch einen bevollmächtigten Rechtsanwalt (Steuerberater oder Wirtschaftsprüfer) eingebracht werden.

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

Entscheidungsgründe

Der Bw. ist Schuldirektor und Lehrer (Bundeslehrer) mit den Unterrichtsfächern Wirtschaft -u. Sozialgeschichte, Zeitgeschichte, Politische Bildung und Recht an der HAK Y.. Zudem übte er noch die politische Funktion eines Vizebürgermeisters aus.

In den Osterferien 2007 (2.4.2007 - 9.4.2007, insgesamt 8 Tage incl. An- u. Abreise) nahm er an einer vom L. (Reiseleiter war Herr X. , pensionierter Verwaltungsbeamter) ausgeschrieben Reise teil.

Das Reiseprogramm (Beilage zur Berufungsentscheidung) bildet einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung.

Die Kosten von € 2.550,00 machte er in seiner Arbeitnehmerveranlagung 2007, eingereicht beim Finanzamt Gmunden-Vöcklabruck, geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2007 v. 14. 11.2008 wurden die geltend gemachten Kosten nicht als Werbungskosten anerkannt.

Begründung

„Hinsichtlich der Abweichungen gegenüber Ihrem Antrag wird auf die vorjährige Begründung verwiesen. Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen und können folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise eine Dienstfreistellung gewährt. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt....“

Berufung v .19.11.2008

Kosten für eine Studienreise nach Zypern:

Gemäß RZ 389 LStR zu § 16 EStG seien Studienreisen Reisen, die ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst seien. Dies sei in diesem Fall aufgrund folgender Voraussetzungen gegeben:

Planung und Durchführung der Reise sei im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation erfolgt, die überwiegend beruflich bedingt gewesen sei.

Die Gruppe der Mitreisenden habe sich ausschließlich aus interessierten und engagierten Teilnehmer/inne/n seiner Berufsgruppe zusammengesetzt (Lehrer für Geschichte in allen Schultypen, Mitarbeiter/innen historischer Einrichtungen) zusammen. Für Reisende, die keine spezifische historische Vorbildung aufweisen, wäre diese Studienreise völlig uninteressant gewesen, weil sie den Ausführungen nicht hätten folgen können.

Auf dieser Reise habe er neue bzw. seine bisherigen Kenntnisse in Geschichte und Kultur des Nahen Ostens erworben bzw. vertieft, die er als Lehrer für Geschichte (Wirtschafts- und Sozialgeschichte sowie Zeitgeschichte, Politische Bildung und Recht) direkt im Unterricht einsetzen konnte (Baukunst, Archäologie, Religion, Moscheen, historische Städte, aktuelle wirtschaftliche und politische Situation, besonders die jüngere Geschichte, die Teilung der Insel und die Bestrebungen, sie wieder zu vereinen, EU Beitritt usw.).

Im Mittelpunkt dieser Reise sei also der Erwerb von neuen bzw. weiteren beruflichen Kenntnissen gestanden. Aus dem bereits dem Antrag beigelegten detaillierten Reiseprogramm sei klar ersichtlich, dass die jeweiligen Fortbildungsangebote mehr als 8 bzw. bis zu 10 Stunden pro Tag umfassten. Das allgemein interessierende Programm sei nur von untergeordneter Bedeutung gewesen und hätte nicht mehr Zeit in Anspruch genommen als neben seiner laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig verwendet werde.

Weiters sei anzumerken, dass derartige Fortbildungsveranstaltungen gegenwärtig verstärkt angeboten würden, weil durch den direkten Eindruck vor Ort die Weitergabe der Inhalte in der beruflichen Tätigkeit wesentlich authentischer und damit effizienter geschehen könne. Die Studienreise nach Zypern sei daher ausschließlich beruflich veranlasst gewesen!

Im Vorhalt der Abgabenbehörde I. Instanz v. 26. November 2008 (Frist zur Beantwortung bis 05.01.2009) wurde der Bw. um Beantwortung folgender Frage ersucht:

„Bringen Sie bitte eine Teilnehmerliste bei. Nahm Ihre Gattin ebenfalls an der Reise teil?“

In der Vorhaltsbeantwortung v. 3. Dezember 2008 wurde vom Bw. ausgeführt (wörtliche Wiedergabe):

„Wunschgemäß übermittle ich Ihnen die Teilnehmerliste der 12. Studienreise nach Zypern, veranstaltet vom L. . Anhand der Teilnehmerliste ist zu ersehen, dass seine Frau, ebenfalls Pädagogin, auch an der Reise teilgenommen hat. Aus der Beilage war ersichtlich, dass lt. vorgelegter Teilnehmerliste an der gegenständlichen Reise 20 Personen, davon 8 Paare und 4 Einzelpersonen teilgenommen haben. Der Einführungsvortrag fand am Freitag, 9.3.2007, statt. Die Direktionen der Volks-, Haupt- und Sonderschulen sowie Polytechnischen Schulen

„Berufsschulen, mittleren und höheren Schulen sowie Anstalten der Lehrer- und Erzieherbildung, Höheren Bundeslehranstalt für alpenländische Landwirtschaft, alle Bezirksschulräte und Beamte des Z. wurden mittels Rundschreiben (Sonderverteiler) informiert. Die bisher durchgeführten 11 Studienreisen nach Zypern (1990—2001) haben großen Anklang gefunden und es liegen Anfragen für eine neue Reise nach Zypern vor, nachdem die Insel Zypern nun mehr EU-Mitglied ist und zwischenzeitig 4 Studienreisen nach Syrien durchgeführt wurden. Auf Zypern betrat Aphrodite — von den Römern — Venus genannt, die Menschenwelt, „geboren aus dem Schaum des Meeres“ - wie es bei Homer heißt. 9000 Jahre Geschichte, antike griechische Städte, römische Theater, orthodoxe Kirchen und Klöster, Moscheen, das archäologische Museum, Kreuzritterburgen und gotische Kathedralen, etc. verbunden mit einer vielfältigen Landschaft und einer gastfreundlichen Bevölkerung laden zur Besichtigung ein. Zwei Ausflüge führen in den Nordteil der geteilten Insel. Damit wird der Besuch der Sehenswürdigkeiten im türkisch - besetzten Gebiet gewährleistet. Das genaue Programm möge der Beilage entnommen werden, die Mitnahme der Partnerin bzw. des Partners ist möglich. Für nähere Auskünfte steht der Reiseleiter, X. , gerne zur Verfügung. Ca. 4 Wochen vor Reisebeginn ist ein Einführungsvortrag vorgesehen. Es wird gebeten, diese Ausschreibung allen Lehrpersonen und dem Nichtlehrerpersonal zur Kenntnis zu bringen (S. am, 29.9.2006).

Mit Berufungsvorentscheidung v. 17.12.2008 wurde die Berufung vom 19.11.2008 gegen den Bescheid vom 14.11.2008 als unbegründet abgewiesen.

Begründung:

„Kosten einer Auslandsreise seien grundsätzlich Aufwendungen der Lebensführung, außer sie wären ausschließlich beruflich veranlasst. Die ausschließlich berufliche Veranlassung ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen.

Spielten bei einer derartigen Reise private Belange eine Rolle, seien die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar. Zur Anerkennung der beruflichen Veranlassung müssten unter anderem folgende Voraussetzungen vorliegen. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten 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 entbehrten. Dieser Punkt sei nicht erfüllt, da die Reise nicht nur für Lehrpersonal interessant gewesen sei, sondern auch für Personen einen Anreiz biete, die an der Geschichte und Religion, Kultur, Baukunst und an den historischen Städten Zyperns interessiert seien. Außerdem hätten an der Reise auch Ehepartner teilgenommen, die nicht im Lehrberuf tätig gewesen seien“.

Im Vorlageantrag vom 14. Jänner 2009 wurde Folgendes (wörtliche Wiedergabe) ausgeführt:

„Sie schreiben in Ihrer Ablehnung meiner Berufung vom 19.11.2008, dass das Reise-Programm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer seiner Berufsgruppe (Lehrender für Geschichte) abgestellt sein muss, dass es jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt.

Wie Sie der Beilage entnehmen können, hatte er täglich ein Programm von ca. 8.00 bis 17.30 Uhr zu absolvieren. Er hatte nie mehr Zeit, im Gegenteil, sogar weniger — als in meinem täglichen Berufsleben zur freien Verfügung. Es ist für ihn ausgeschlossen, dass diese Reise jemanden interessiert hätte, der sich beruflich nicht mit diesem Thema befasst, da sehr genaue und fundierte Vorkenntnisse erwartet wurden und die diversen Vorträge und Führungen auch auf diesen „Vorkenntnissen“ aufbauten. Auf die Notwendigkeit von Vorkenntnissen wurde besonders am Einführungsabend hingewiesen.

Ein weiterer kritisierte Punkt betraf die Teilnahme von Ehepartnern, die nicht im Lehrberuf tätig sind. Meine Frau nahm ebenfalls an dieser Reise teil. Sie ist, wie er, im Lehrberuf tätig. Diese Reise wurde vom L. für Lehrende des Bundeslandes als Aus- und Fortbildungsveranstaltung ausgeschrieben. Ich bin nicht über alle beruflichen Tätigkeiten der weiteren Reiset Teilnehmer informiert, hatte jedoch nicht den Eindruck, dass Personen an dieser Reise teilnahmen, die nicht über die nötigen Vorkenntnisse verfügten. Die Reise und die damit verbundenen Führungen und Erläuterungen waren so aufgebaut, dass die Teilnehmer die Inhalte direkt in den Unterricht einfließen lassen können. Es ist fraglich, ob es dem L. als Reiseveranstalter aufgrund des Datenschutzes möglich ist, Informationen über die berufliche Situation eines jeden Teilnehmers zu veröffentlichen. Das Fehlen bzw. Nichtanführen von Titeln bzw. Berufsbezeichnungen kann jedenfalls nicht als Indiz herangezogen werden, dass jemand nicht im Schuldienst steht. Es kann doch nicht sein, dass bei ihm als Teilnehmer, der diese Reise nicht als Freizeitgestaltung, sondern zu 100% als Fortbildung in Rahmen seiner beruflichen Tätigkeit durchführte, nun nicht als Fortbildung gewertet werden kann, da einige Personen — ohne dass er darüber informiert bin oder wurde — vermeintlich oder tatsächlich nicht der von Ihnen geforderten Berufsgruppe angehören. Bei Vorlage bzw. Entscheidung durch den UFS stelle ich einen Antrag auf eine mündliche Berufungsverhandlung. Unter Berücksichtigung oben angeführter Aspekte ersuche ich jedoch, sein Anliegen positiv abzuschließen“.

In der am 18. August 2009 abgehaltenen mündlichen Berufungsverhandlung wurde vom Bw. über Befragung durch den Referenten ergänzend ausgeführt:

Er sei seit dem Jahre 2002 Direktor der Handelsakademie in Y. . Er sei Bundeslehrer. An Unterrichtsfächern übte er im Berufszeitraum folgende Fächer aus: Geschichte Wirtschaftsgeschichte

Sozialkunde und seit dem Jahre 2008 internationale Wirtschafts- und Kulturräume (Zusammenhang mit europäischer Union). Seine Frau, Frau W., unterrichte das Fach Mathematik (Kernfach), Geschichte (Nebenfach) an einer Hauptschule. Sie habe eine volle Lehrverpflichtung.

Ein pensionierter Beamter des L. (Bearbeiter Herr X.) schien als Auskunftsperson für die Reise auf , die sich an diverse Schulen richtete. Diese Reise war auch für das Nichtlehrerpersonal bestimmt.

Herr X. sei die Auskunftsperson für die Reise gewesen. Im Jahre 2006 sei er bereits in Pension gewesen (daher ADir. RR in Ruhe am Rundschreiben des L. v. 29.09.2006). Er habe auch in seiner Aktivzeit als Verwaltungsbeamter diverse Reisen des L. organisiert. Die gegenständliche Reise sei als Aus- und Fortbildungsreise konzipiert gewesen. Die Kosten der Reise im Ausmaß von 2.550,00 € gliederten sich in Flug- und Aufenthaltskosten. Inkludiert waren nicht die Kosten für seine ebenfalls an der Zypernreise teilnehmenden Ehegattin. Einen Zuschuss seitens seines Arbeitsgebers (L.) habe es nicht gegeben. Der am 04. April 2007 in deutscher Sprache abgehaltene Vortrag über die Geschichte der Insel, die Teilung Zyperns sei nicht der einzige Vortrag während der Reise gewesen. Es hätte durchaus mehrere Referate gegeben. Hinsichtlich der Besichtigung der Weinkellerei am 05. April 2007 führt der Bw. aus, dass er nicht mehr genau sagen könne, wie lange die Besichtigung bzw. die Weinprobe gedauert habe. Faktum sei jedoch, dass die Besichtigung durchaus im Zusammenhang mit der Geschichte des Weinbaues gestanden sei. Bei den Weinproben seien die diversesten Sorten angeboten worden. Auch sei es richtig, dass am 08. April 2007 der zypriotische Kaffee genossen wurde, was jedoch nicht seinem Geschmack entsprochen habe. Nach dem Tagesprogramm, insbesondere nach dem Abendessen, habe es dann die Freizeitelemente der gegenständlichen Reise gegeben. Den Freizeitanteil könne er stundenmäßig nicht beziffern. Freie Nachmittage habe es nicht gegeben. Er habe auch für private Zwecke Fotos über die Reise angefertigt. Im Rahmen des Unterrichtes im Sommersemester 2007 habe es auch eine konkrete Verwertung des Erlebten gegeben und zwar insofern, als die Schüler eine Projektarbeit hinsichtlich der Insel ausarbeiten mussten. Die gegenständliche Reise sei für ihn nicht nur interessant gewesen, sondern auch sehr nützlich gewesen. Es sei richtig, dass sich die gegenständliche Reise auch an das Nichtlehrerpersonal richtete bzw. dass seine Ehefrau an der Reise teilgenommen habe. Die Ehefrauen (die des Bws. und jene der Mitreisenden) hätten am beruflichen interessierenden Programmteil nicht teilgenommen. Zusammenfassend werde vom Bw. ausgeführt, dass die Reise sehr wohl im beruflichen Interesse gelegen sei. Es

habe interessante Ausführungen hinsichtlich der geteilten Stadt (gemeint Nikosia) gegeben. Es könne natürlich nicht ausgeschlossen werden, dass die gegenständliche Reise eine interessante Anziehungskraft auch für andere Personen gehabt hätte. Nebenbei werde bemerkt, dass er im Jahre 2008 im Rahmen einer ebenfalls vom L. ausgeschrieben Reise nach Jordanien teilgenommen habe und für heuer sei eine Reise nach Usbekistan geplant. Weiters werde vom Bw. darauf hingewiesen, dass er Vorsitzender der Prüfungskommission betreffend der Prüfungsgegenstände Geschichte, Sozialkunde an drei verschiedenen Schulen im Jahre 2009 tätig gewesen sei (HAK 1, HAK 2 und HAK O.), dies sei für die externe Qualitätskontrolle notwendig gewesen. Eine konkrete berufliche Fortbildungsverpflichtung zur Zypernreise habe es nicht gegeben. Es läge aber sehr wohl ein beruflicher Zusammenhang vor.

Die Amtspartei verwies auf die Begründung des Erstbescheides bzw. auf die Berufungsvorentscheidung und führte ergänzend aus:

Das berufliche Interesse an der Teilnahme könne nicht geleugnet werden. Dennoch läge hier durch die Teilnahme der Ehefrau des Bws. bzw. durch die Ausschreibung der Reise auch an Nichtlehrer ein „Mischprogramm“ vor. Weiters wurde auf die strenge Prüfung durch das österreichische Höchstgericht (VwGH) bei derartigen Fällen hingewiesen.

In der Folge verkündete der Referent den Beschluss, dass die Berufungsentscheidung der schriftlichen Ausfertigung vorbehalten bleibt.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die 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.

Demnach sind Kosten einer Studienreise nur dann abzugsfähig, wenn auf Grund des Reiseprogramms und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu ausgeschlossen ist. Für die Anerkennung derartiger Reisen als Werbungskosten müssen folgende Voraussetzungen vorliegen (vgl. zB. Doralt, EStG, 11.Lfg., § 4 Tz 364ff mwN):

- 1) Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrplanmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt.
- 2) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- 3) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- 4) 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. Dabei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden abzustellen, wobei eine pauschale Angabe über Arbeitszeiten die geforderten konkreten Angaben nicht ersetzt. Anhand des Reiseprogramms muss nachweisbar sein, welche Stunden an welchen Tagen beruflichen und welche privaten Zwecken gedient haben. Minderzeiten einzelner Tage können durch Mehrzeiten anderer Tage ausgeglichen werden. Die Verfolgung privater Zwecke an Wochenenden und Feiertagen ist für den Abzug der Kosten einer ansonsten eindeutig beruflich veranlassten Reise grundsätzlich nicht schädlich. Maßgebend für die steuerliche Beurteilung ist demnach also die Gestaltung des Aufenthaltes. Reisebewegungen, denen dabei kein Selbstzweck zukommt (v.a. An-, Abreise - so genannte "neutrale" Zeiten) sind dabei nicht zu berücksichtigen. Der zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand gehört keinesfalls zu den anzuerkennenden Betriebsausgaben. Übersteigt das außerberufliche Programm bei Studienreisen den zeitlichen Rahmen, liegt also ein Mischprogramm vor, dann sind die gesamten Aufwendungen (Aufenthaltskosten, Fahrtspesen) nicht abzugsfähig.

Der Maßstab der Prüfung ist zum einen die gesetzlichen Grundlage und zum anderen die darauf aufbauende Judikatur des VwGH (Kriterienprüfung).

Liegt nur eine der genannten Voraussetzungen nicht vor, sind die geltendgemachten Kosten der Studienreise insgesamt nicht abzugsfähig.

Damit soll vermieden werden, dass Steuerpflichtige auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen können (VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241).

Beweiswürdigung

Gemäß § 167 Abs. 2 BAO hat die Abgabenbehörde unter sorgfältiger Berücksichtigung der Ergebnisse des Abgabenverfahrens nach freier Überzeugung zu beurteilen, ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Nach dem vorgelegten Reiseprogramm war die Reise in der Karwoche 2007 (2.4. bis 9.4.07) als klassische Besichtigungstour durch historische Städte , Kultur-Bauten, Klöster, Kirchen , Moscheen, Theater, Museen, incl. Der Besichtigung von Weinkellereien (mit Weinproben) bzw. Verkostung des zypriotischen Kaffees etc. gestaltet (vgl. detaillierte Beilage zur Berufungsentscheidung).

Durch die sehr ausführlichen Beschreibungen des Reise-Programmes (die Vorlage eigenständiger Reiseberichte bzw. von Bildmaterial war entbehrlich, da die Teilnahme des Bws. bzw. seiner Frau - nicht zuletzt durch die Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung v. 18. August 2009 - durchaus als glaubhaft angenommen wurde) gewinnt der Leser einen umfassenden Überblick über die verschiedenen Sehenswürdigkeiten Zypern`s. Man kann gleichsam gut in die „zyprische Welt“ mit all ihren geschichtlichen, städtebaulichen, kulturellen, religiösen Besonderheiten „eintauchen“.

Der zu beurteilenden Zypern – Reise lag ein Reiseprogramm zugrunde, das *nach der textlichen Gestaltung eine (ausschließliche oder nahezu ausschließliche) berufliche Veranlassung vermitteln sollte.*

Dennoch ist es dem Bw. - auch nicht vor dem Hintergrund der Ausführungen in der mündlichen Berufungsverhandlung v. 18.08.2009 - gelungen, den Nachweis einer ausschließlichen oder nahezu ausschließlich beruflich veranlassten Reise („notwendigen“ Reise) zu erbringen:

Misst man die hier zu beurteilende Reise an den Kriterien der VwGH-Rechtsprechung, kommt der Referent des Unabhängigen Finanzsenates zum Schluss, dass

Das Kriterium 1 (lehrplanmäßige Organisation) sowie

das Kriterium 2 (Kenntniserwerb und berufliche Verwertungsmöglichkeit)

erfüllt sind.

Die Kriterien 3 (Abstellung des Reiseprogrammes auf die spezifische Gruppe des Bws.) und 4 (Nachweis der ausschließlichen bzw. nahezu ausschließlichen beruflichen Reise) sind jedoch nach Meinung des Referenten nicht erfüllt:

Spezifische Reisegruppe?

(Kriterium 3 der VwGH-Rechtsprechung)

Ein pensionierter Beamter des L. (Bearbeiter Herr X.) schien als Auskunftsperson für die Reise auf , die sich an diverse Schulen richtete (Rundschreiben AD xyx v. 29.09.2006 , AS 33 des Veranlagungsaktes, Unterschrift M.), Diese Reise war auch für das Nichtlehrerpersonal bestimmt.

Formulierungen in Reiseprogrammen wie z.B. der Hinweis, dass *„alle Führungen und Erläuterungen speziell auf unsere Gruppe (gemeint wohl Lehrer und Nichtlehrer) abgestimmt gewesen seien und höhere als allgemeine Kenntnisse der Geschichte und Kultur des Vorderen Orients bzw. Zyperns sowie ihrer Verknüpfungen mit der europäischen voraussetzen würden)*, können nach Ansicht des Referenten keine Studienreise begründen:

Dies wird an einem Beispiel verdeutlicht:

Für einen Geschichtestudenten z.B. , der zugleich Angehöriger des Nichtlehrerpersonales ist und von der Reise erfahren hätte, hätte diese Reise sehr wohl eine Anziehungskraft gehabt. Diese Reise wäre auch für sein weiteres Studium nützlich gewesen. Das Basiswissen aus der Mittelschulzeit zuzüglich des im Rahmen des Geschichtestudiums Erlernten hätten ausgereicht, um an der Reise teilnehmen zu können und den beschriebenen Inhalten folgen zu können. Er könnte allerdings diese Reise mangels Berufes steuerrechtlich nicht absetzen.

Auch für andere Personen beinhalteten die Programmpunkte durchaus allgemein interessierende Punkte (diverse Besichtigungen - vgl. VwGH v. 27.03.2003, 2000/15/0226 bei einem Schulleiter einer Landesberufsschule für Elektrotechniker). Weiters lag jedenfalls ein allgemein interessierender Urlaubspunkt vor, nämlich die Teilnahme an einer Weinprobe bzw. die Probe des zypriotischen Kaffees (der im Übrigen nicht nach dem Geschmack des Bws. war, wie er in der mündlichen Berufungsverhandlung ausführte) .

Nach Meinung des Referenten kann durch das hier vorliegende Reiseprogramm die ausschließliche berufliche oder nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung nicht begründet werden. Ein privater Anteil (touristisch interessierende Allgemeinpunkte) ist danach auch nicht ausgeschlossen.

Ehefrauenanteil?

An der Reise nahmen - wie Erhebungen der Abgabenbehörde I. Instanz ergaben – insgesamt 20 Personen teil. Diese teilten sich in 8 Paare und 4 Einzelpersonen auf. Der „Paaranteil“ betrug somit 80 %.

Die Tatsache, dass die Ehefrau des Bws. dem Lehrpersonal (Hauptschullehrerin mit den Fächern Mathematik und Geschichte im Nebenfach) angehört, bedeutet nicht, dass der teilweise private Charakter der Reise untergeht.

Wie der Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung ausführte, nahmen die Ehefrau am beruflichen interessierenden Programmteil nicht teil (Anm.: *dies obwohl sie im Nebenfach Geschichte an einer Hauptschule unterrichtet*).

Durch die mitreisende Ehegattin wird jedoch nach Meinung des Referenten ein weiteres private Element der Reise des Bws. bewirkt.

Pauschale Stunden im Reiseprogramm

(Kriterium 4 der VWGH-Rechtsprechung)

Lässt man nun im vorliegenden Fall den An- (Montag, 02. April 2007) und Rückreisetag (Montag, 7. April 2007) als "neutrale Zeiten" im o.a. Sinne außer Betracht, so ergibt sich folgende pauschale Zeiteinteilung:

Tage ohne An- und Abreise 6 Tage	<i>Neutrale Stunden</i> (also ohne Frühstück bzw. Abendessen)	Gesamt in Stunden
3.4.2007 (Dienstag)	08:00 - 17:30	9:30
4.4.2007 (Mittwoch)	08:00 – 17:30	9:30
5.4.2007 (Gründonnerstag)	08:30 - 18:00	9:30
6.4.2007 (Karfreitag)	08:00 - 17:00	09:00
7.4.2007 (Karsamstag)	08:30 - 17:00	08:30
8.04.2007 (Ostersonntag)	08:30 - 18:30	10:00
Summe: 6 Tage (ohne An- und Abreise)		

Der Bw. behauptete in seiner Berufung, der Freizeitanteil „*sei auch nicht höher gewesen als während der normalen Berufstätigkeit, ja sogar geringer*“, dies allerdings ohne konkrete ergänzende Angaben hiefür zu machen. Seine Angaben beruhen offenbar auf einer nicht näher begründeten Schätzung.

Der Freizeit -Bereich habe nach den Ausführungen in der mündlichen Verhandlung sozusagen nur in den Abendstunden stattgefunden. Dabei sollte es nach den Ausführungen des Bws. so gewesen sein, dass der Bw. und seine Frau am Abend, dadurch, dass das gebuchte Hotel etwas außerhalb gelegen sei, auf ein Taxi angewiesen gewesen seien, um die verbliebene freie Zeit genießen zu können. Sie seien schließlich jedoch nicht mit dem Taxi gefahren.

Nach den Ausführungen des Bws. sollte offenbar der Eindruck entstehen, dass auf jeglichen Freizeit-Bereich (*sogar am Abend*) verzichtet wurde.

Mit diesen ergänzenden Ausführungen gelang es dem Bw. nach Meinung des Referenten nicht, den Nachweis der ausschließlichen beruflich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlassten Reise zu führen bzw. dies glaubhaft zu machen.

Ebenso verhält es sich mit den ergänzenden Ausführungen des Bws. in der mündlichen Berufungsverhandlung zum beruflichen Teil:

Es hätte demnach einige Referate (nicht bloß jenes in deutscher Sprache, welches am Mittwoch, den 04. April 2007, über die Geschichte der Insel, der Teilung Zyperns abgehalten wurde) gegeben.

Es ist richtig, dass lt. Reiseprogramm diverse Referate (Erläuterungen der historischen Hintergründe anlässlich des Besuches von Ruinen in Salamis am Dienstag, dem 03.04.2007, jenes am Mittwoch, den 04.04.2007, in Nikosia über die Bedeutung des Wallfahrtsortes beim Salzsee, ein Referat über die Geschichte der Johanniterritter, deren Tätigkeit im Heiligen Land, über die Lebens -und Wohnkultur am Donnerstag, den 05.04.2007 sowie diverse andere Informationen anlässlich von Besichtigungen historischer Städte) stattgefunden haben.

Dennoch wird vom Referenten festgehalten, dass durch die Verbindung von Referaten die jeweiligen Besichtigungen das touristische anziehende Element nicht verlieren.

Der Referent räumt weiters ein, dass

- vor Ort gewonnene Erkenntnisse sicherlich für den Reisenden intensiver sind bzw. man das Erlebte auch bei der Wissensvermittlung besser verwerten kann und insofern auch die Reiseerlebnisse förderlich sind
- der teilweise berufliche Zusammenhang unbestritten vorliegt.

Damit ist aber noch nichts über die Notwendigkeit dieses (teilweise beruflich veranlassten) Aufwandes ausgesagt:

Eine Richtlinie des Dienstgebers zur (als vom Dienstgeber notwendig erachteten) Absolvierung gegenständlicher Zypernreise gab es ebenfalls nicht. Die Information des Landesschulrates (Ausschreibung der Reise) ist eine Einladung zur Teilnahme, jedoch keine Verpflichtung.

Alleine aus einer (möglichen) Verwertbarkeit der persönlichen Reiseerlebnisse im Rahmen der Wissensvermittlung (Unterrichtseinheit - vgl. Hinweis im Reiseprogramm *„und dass Sie die gewonnenen Erkenntnisse erfolgreich in ihrer beruflichen Arbeit umsetzen können“*) ist für den Bw. noch nichts gewonnen. Dem Hinweis des Bws. in der mündlichen Berufungsverhandlung auf den nach der Reise im Sommersemester 2007 stattgefundenen Projektunterricht (Ausarbeitung eines Themas im Zusammenhang mit der Zypernreise durch die SchülerInnen) wird vom Referenten Glauben geschenkt. Jedoch ist die Nützlichkeit eines Aufwandes im Sinne einer Verwertbarkeit im Unterricht - wie ausgeführt- nicht ausreichend.

Eine berufliche Fortbildungsverpflichtung (im Sinne einer verpflichtenden Teilnahme an der Reise) konnte vom Unabhängigen Finanzsenat nicht festgestellt werden. Dies wurde auch vom Bw. in der mündlichen Berufungsverhandlung bestätigt (vgl. Verhandlungsniederschrift v.18.08.2009 *„eine diesbezügliche konkrete Fortbildungsverpflichtung bestand nicht“*).

Im gegenständlichen Fall wäre es dem Bw. auch möglich gewesen, seine Unterrichtstätigkeit ohne die persönlichen Reiseerlebnisse fortzusetzen. Nachteile aus der Nichtteilnahme an der Reise wurden vom Bw. nicht bekanntgegeben. Die berufliche Notwendigkeit des Aufwandes ist im konkreten Fall nicht gegeben. Die Tatsache der Funktion des Bws. als Vorsitzender einer Prüfungskommission bei Maturaprüfungen (Angaben in der mündlichen Berufungsverhandlung zum Jahre 2009 an drei verschiedenen Schulen; und zwar an der HAK 1, HAK 2 und HAK O.), kann nach Meinung des Referenten auch keine beruflich notwendige Reise im Jahre 2007 (auch dann nicht, wenn der Bw. im Berufszeitraum Vorsitzender der Prüfungskommission tatsächlich gewesen sein sollte) begründen.

Die berufliche Notwendigkeit des Aufwandes ist aber gesetzliche Voraussetzung, um den gegenständlichen Kosten Werbungskostencharakter (*Werbungskosten* iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 *sind Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen*) zu verleihen.

Zusammenfassung

Erweckt ein Reiseprogramm für den Bw. von vornherein den Eindruck einer (steuerlich begünstigten) „Studienreise“, ist es dennoch von der Abgabenbehörde anhand der gesetzlichen Grenzen des § 16 Abs. 1 EStG 1988 zu prüfen.

Aufgrund des Gesamtbildes des Falles (Ausschreibung auch an Nichtlehrer, Anziehungskraft auch für andere Personen, der Teilnahme der Ehefrau des Bws., keine Verpflichtung zur Teilnahme, Weinproben im Rahmen einer Weinkellereibesichtigung), ergab die freie Beweiswürdigung des Referenten des Unabhängigen Finanzsenates, dass im gegenständlichen Fall *keine Studienreise* - weder nach dem Gesetz noch nach der darauf aufbauenden Judikatur des VwGH (zB. VwGH 21.09.2005, 2001/13/0241, VwGH 27.03.2003, 2000/15/0226) – vorlag.

Aus den angeführten Gründen war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 20. August 2009