



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Dr. Bw, gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 9/18/19 Klosterneuburg betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2005 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw) war im Jahr 2005 Universitätsassistentin an einer Hochschule für Architektur. Für die Zeit vom 11. März .2005 bis 26. März 2005 befand sie sich auf einer Dienstreise nach Brasilien, und zwar vom 12. bis 16. März. in Sao Paulo, vom 16. bis 20. März in Brasilia und vom 20. bis 26. März in Rio de Janeiro. Die damit verbundenen Kosten für Flug und Hotels (€ 2.521,12) sowie Spesen (€ 442,49) machte die Bw in ihrem Antrag auf Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung (ANV) als Reisekosten gemäß [§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988](#) geltend (insgesamt € 2.963,61).

Nach dem auf Anforderung der Amtspartei vorgelegten Programm über die Zeit vom 11. März bis 21. März wurden in diesen Städten berühmte und bedeutende Bauwerke besichtigt, weshalb mit Einkommensteuerbescheid (ANV) vom 17. März 2011 die Reisekosten wegen

Vorliegens eines Mischprogramms nicht anerkannt wurden, weil dieses Programm insbesondere auch auf andere Berufsgruppen eine entsprechende Anziehungskraft ausübe. Weiters sei eine tägliche Durchschnittsarbeitszeit von acht Stunden nicht nachgewiesen worden. Das vorgelegte Programm enthalte keine Zeitangaben.

Gegen diesen Bescheid richtet sich die vorliegende Berufung, in der vorgetragen wird, dass es sich bei dieser Studienreise um eine reine Architektur-Studienreise **ohne** „Mischprogramm, das der privaten Lebensführung zuzuordnen“ ist, handle. Das Thema Architektur und Städtebau bedinge die Besichtigung von ARCHITEKTUR und STÄDTEBAU! Dies sei von allgemeinen Städtebesichtigungen absolut zu unterscheiden! Das Thema der Reise habe in eindeutigem Zusammenhang mit ihrer beruflichen Lehrtätigkeit an der Hochschule gestanden. Diese Reise sei von ihrer Dienststelle gewährt worden und gehöre zu ihren Dienstpflichten. Die Bw habe an jedem Tag dieser Reise ihre Lehrtätigkeit ausgeübt, die Studierenden betreut und organisatorische Aufgaben erfüllt. Selbst an Tagen, die im Programm für individuelle Besichtigungen vorgesehen gewesen seien, hätten die Lehrenden an Meetings mit Kollegen von brasilianischen Universitäten teilgenommen.

Weiters sei die Berücksichtigung von lediglich einem Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung etc. nicht nachvollziehbar, zumal auch eine diesbezügliche Begründung fehle.

Aufgrund der vom UFS gepflogenen Ermittlungen legt die Bw eine Kopie ihres befürworteten Antrages auf Genehmigung der Dienstreise nach Brasilien vom 11.3.2005 bis 26.3.2005 zum Zweck einer Exkursion zur Betreuung von Studierenden, eine Kopie des Studienplanes, der die Exkursion in § 7 als Pflichtfach/Lehrveranstaltung ausweise und den Studierenden 6 ECTS vermittele, sowie das von den Studierenden zur Brasilien-Exkursion erstellte Reisetagebuch vor.

Einen Antrag auf Ersatz der Reisekosten iSd RGV habe die Bw nicht gestellt; sie sei davon ausgegangen, für die Zeit der Auslandsdienstreise vom Dienst freigestellt gewesen zu sein. Sie habe keine diesbezüglichen Informationen erhalten. Ihr sei vom Institut lediglich zugesichert worden, dass sie diese Kosten von der Einkommensteuer abschreiben könne.

Schließlich wird vorgehalten, dass sowohl Reiseprogramm als auch Reisetagebuch am 21. März 2005 mittags enden, wohingegen die Rückkunft nach Wien erst am 26. März angetreten worden sei. Mangels Kenntnis anderer Fakten werden davon ausgegangen, dass ein Privaturlaub angeschlossen worden sei.

Am 14.02.2013 findet ein Erörterungstermin statt, anlässlich dessen dem Amtsvertreter die neu vorgelegten Beweismittel zur Kenntnis gebracht werden. Nach Ansicht des UFS liegen

zwei voneinander eindeutig trennbare Reiseabschnitte vor, wodurch die neue Rechtsprechung des VwGH anwendbar werde.

Zum zweiten Teil der Studienreise, dem kein Reiseprogramm zu Grunde liege und der nicht Gegenstand des Reisetagebuchs sei, trägt die Bw vor, dass sich die Studierenden während dieser Zeit entweder vor Ort frei bewegen konnten und bereits am 21. März hätten zurückfliegen können. Ihrer Erinnerung nach seien aber alle Studierenden bis zum 26. März 2005 in Rio de Janeiro verblieben. Sie selbst habe mit der Aufarbeitung des von den Studierenden gesammelten Materials begonnen. Auch dieser Teil der Reise sei von der genehmigten Dienstreise umfasst, weil es für das Ergebnis des aufzuarbeitenden Materials besser sei, dieses vor Ort zu tun, weil man diesfalls noch von der Atmosphäre vor Ort beeinflusst werde.

Die Spesen entfielen sowohl auf den ersten als auch auf den zweiten Abschnitt der Reise. Es handle sich dabei um Verpflegungsmehraufwendungen und um Taxikosten. Die Belege für die Taxikosten habe die Bw nicht mehr. Die Bw hat sich in keiner brasilianischen Stadt länger als fünf Tage aufgehalten, weshalb für sämtliche dem ersten Teil der Reise zugeordneten Auslandstage der Tagsatz von € 31,00 anzusetzen ist.

Der Amtsvertreter erklärt, gegen die in Aussicht genommene Entscheidung (2/3 der Flug und Hotelkosten) sowie Tagsätze für zehn Tage Brasilien keine Einwände zu haben.

Über die Berufung wurde erwogen:

Die Berufung ist zulässig und teilweise begründet.

Berufungspunkt I (Werbungskosten):

Rechtslage:

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

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind auch Werbungskosten die Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, 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, nicht abgezogen werden.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. c leg. cit dürfen Reisekosten bei den einzelnen Einkünften, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, nicht abgezogen werden.

Rechtsprechung:

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftserzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage zu prüfen ist, 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 (zB VwGH 28.10.1998, [93/14/0195](#); VwGH 28.09.2004, [2001/14/0178](#)).

Mit Erkenntnis VwGH 27.01.2011, [2010/15/0197](#), hat der Verwaltungsgerichtshof festgehalten, dass die von der Rechtsprechung geprägten Grundsätze für eine Anerkennung der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung von Reisekosten (vgl. dazu VwGH 24.09.2008, [2008/15/0032](#)) einer gesonderten Beurteilung der einzelnen Abschnitte einer Reise und einer Aufteilung nach den betrieblichen/beruflichen und privaten Zeitanteilen (Tagen) nicht entgegenstehen. Wenn eine Reise voneinander abgrenzbare, einerseits durch die Einkünfterzielung und andererseits privat veranlasste Zeitanteile enthält, stellen Aufwendungen für die durch die Einkünfterzielung veranlassten Teile Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar. Die Kosten der Hin- und Rückfahrt zum und vom Reiseziel sind dabei nach dem Verhältnis der ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Aufenthaltstage zu den übrigen Aufenthaltstagen aufzuteilen, wobei die Tage der Hin- und Rückfahrt grundsätzlich als neutrale Zeiträume zu behandeln sind. Der Gerichtshof hat dabei auf die Aufenthaltstage als maßgebliche Zeiteinheit für die Beurteilung der einzelnen Reiseabschnitte abgestellt, nicht auf kleinere Zeiteinheiten. Im Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und mit der Einkünfterzielung zusammenhängenden Umständen in einer Reise bzw. einem Reiseabschnitt führen die Reiseaufwendungen nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten, es sei denn, der private Aspekt ist nur von untergeordneter Bedeutung (VwGH 28.02.2013, [2009/15/0183](#)).

Vor diesem rechtlichen Hintergrund und der dargestellten Rechtsprechung ist folgender Sachverhalt festzustellen:

Die Bw war im Jahr 2005 Universitätsassistentin an einer Hochschule und mit Architektur befasst. Für die Dauer vom 11.3.2005 bis 26.3.2005 wurde ihr Antrag auf Genehmigung einer Dienstreise nach Brasilien befürwortet. Als Zweck der Reise war angegeben „Exkursion, Betreuung von Studierenden“. Die Bw hatte den Auftrag, die Studierenden vor Ort fachlich und organisatorisch zu betreuen. Die Bw ging von der Ansicht aus, für die Dauer vom Dienst freigestellt gewesen zu sein, und hat nach eigenen Angaben keinen Antrag auf Reisekostenersatz iSd RGV gestellt.

Die Exkursion ist laut § 7 Studienplan Architektur als Pflichtfach im zweiten Studienabschnitt vorgesehen und vermittelt den Studierenden insgesamt 6 ECTS. Nach Abschluss der Exkursionen erarbeiten die Studierenden ein sog Reisetagebuch, auch das ist Pflicht. Das über die Exkursion nach Brasilien angefertigte Reisetagebuch umfasst 227 DIN A5-Seiten. Darin werden die besichtigten Gebäude beschrieben und die Biografien der Architekten dargestellt, angereichert mit Einschüben zu verschiedenen Themen sowie den Punkt Themen & Skulpturen.

Die gesamte Reise nach Brasilien dauerte vom 11. März 2005 (Abreisetag von Wien über Frankfurt nach Sao Paulo) bis zum 27. März 2005 (Ankunftstag in Wien von Rio de Janeiro über Frankfurt). Der Gesamtpreis für Flug und Hotels betrug € 2.521,12; an Spesen werden € 442,49 zusätzlich als Reisekosten geltend gemacht.

Vorliegende Dienstreise (Berufsreise) besteht aus zwei Teilen, und zwar dem offiziellen Teil vom Beginn der Reise bis zum 21. März 2005 und dem daran schließenden inoffiziellen Teil bis zum Abreisetag. Über den offiziellen Teil erstrecken sich das Reiseprogramm und das Reisetagebuch. Vom 12.03. bis 16.3. wurde Sao Paulo besucht, vom 16.3. bis 20.3. Brasilia und vom 20.3 bis 21.3. mittags Rio de Janeiro. Der offizielle Teil dauerte zehn Tage, der anschließende inoffizielle Teil fünf. Der Aufenthalt in keiner dieser drei brasilianischen Städte dauerte länger als fünf Tage. Die Belege für Taxikosten hat die Bw nicht mehr.

Die Sachverhaltsannahme stützt sich auf folgende Beweismittel: PV, Genehmigung der Dienstreise, Studienplan, Reisetagebuch

rechtliche Beurteilung des offiziellen Teiles der Exkursion nach Brasilien:

Der erste offizielle Teil der Reise ist vom zweiten inoffiziellen Teil nach Zeitabschnitten (Tagen) einwandfrei trennbar iSd der jüngeren Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes; eine untrennbare Gemengelage liegt also nicht vor. Wesentliche Divergenz im Sachverhalt

zwischen diesen beiden Reiseabschnitten ist, dass der offizielle Teil als Exkursion im Studienplan als Pflichtveranstaltung vorgesehen ist und die Teilnahme daran den Studierenden ECTS vermittelt, der daran anschließende zweite Teil diese Grundlage nicht hat, frei organisierbar war und daher nicht mehr Teil der Exkursion war.

Die Dienstreise des [§ 26 EStG 1988](#) ist von der Berufsreise iSd § 16 EStG 1988 zu differenzieren. Nach der Judikatur des VwGH liegt eine Berufsreise vor, wenn sich der Stpfl. zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten vom Mittelpunkt seiner Tätigkeit entfernt, ohne dass dadurch der bisherige Mittelpunkt aufgegeben wird (VwGH 21.11.91, [90/13/0101](#)), und der bereiste Ort vom Mittelpunkt der Tätigkeit zumindest 20 bis 25 km vom Mittelpunkt entfernt ist (VwGH 11.6.91, [91/14/0074](#)) und der Aufenthalt am bereisten Ort ein zeitliches Ausmaß von drei Stunden überschreiten muss (s § 26 Z 4 lit b und d).

Der berufliche Mittelpunkt der Tätigkeit in Wien wurde nicht aufgegeben, weil die Reise auf knapp drei Wochen beschränkt war; Brasilien erfüllt in Relation zum Dienstort der Bw das Distanzerfordernis von mehr als 20 bis 25 km und die Aufenthaltsdauer in Brasilien erfüllt das Zeiterfordernis von mehr als drei Stunden.

Das Reiseprogramm und seine Durchführung besäßen – wären sie als Studienreise iZm Fortbildung zu behandeln – jedenfalls Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer, weshalb für die Anerkennung als Werbungskosten neben Vorliegen der Voraussetzungen des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auch das negative Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit erfüllt sein muss.

Die Bw hat sich zwecks Verrichtung beruflicher Obliegenheiten nach Brasilien begeben, weil sie dafür einen diesbezüglichen Dienstauftrag von ihrem Institut hatte, der als Zweck „Exkursion nach Brasilien, Betreuung von Studierenden“ auswies. Diesem im Dienstauftrag ausgewiesenen Zweck liegt weiters der Studienplan zu Grunde, der in § 7 als Pflichtfach eine Exkursion vorsieht. Die Teilnahme daran vermittelt den Studierenden 6 ECTS. Hätte sich die Bw beispielsweise geweigert, diese Auslandsexkursion zu leiten, so hätte ein anderer Kollege der Hochschule die Leitung der Brasilien-Exkursion übernehmen müssen, weil die Exkursion als Pflichtfach im Studienplan festgeschrieben steht und die Abhaltung der Exkursion durch die Hochschule notwendig war. Die Bw hat sich in Brasilien nicht selbst fortgebildet, sondern war in Brasilien lehrend und organisatorisch tätig. Das Programm ist unter dem Gesichtspunkt der universitären Lehre von Architektur für Studierende entstanden (Ausbildungsordnung eines akademischen Berufes). Aus der Sicht der Studierenden lag einkommensteuerlich - grundsätzlich unbeachtliche - Ausbildung vor.

Da sämtliche Tatbestandselemente des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 erfüllt sind und die Reise zur Erfüllung des Studienplanes für ein Pflichtfach für Studierende im Rahmen ihrer Ausbildung notwendig war, liegt für den offiziellen Teil eine Berufsreise vor.

Wird eine Studienreise für Studierende der Architektur, deren Programm jedenfalls Anziehungskraft auch auf andere als in der spezifischen Richtung interessierte Teilnehmer ausüben könnte, von der Abgabepflichtigen als Universitätsassistentin geleitet, weil die Studienreise als Pflichtveranstaltung im Studienplan vorgesehen ist (Exkursion) und die Teilnahme daran den Studierenden ETCS vermittelt, so erweist sich diese Studienreise als notwendig iSd von der Judikatur geprägten Abgrenzungsrechtsprechung.

Die Bw als Universitätsassistentin war im Jahr 2005 eine Vertragsbedienstete iSd des Vertragsbedienstetengesetzes (vgl. 3. Unterabschnitt des VBG) und hatte als Vertragsbedienstete iSd [§ 1 VBG](#) gemäß [§ 74 RGV](#) Anspruch auf Erstattung der mit einer Dienstreise in Zusammenhang stehenden Kosten. Der Anspruch auf Reisegebühren erlischt gemäß [§ 36 Abs. 2 RGV](#) nach sechs Monaten ab Dienstreiseende, den beantragten Werbungskosten stehen also keine Kostenersätze durch den Dienstgeber gegenüber.

rechtliche Beurteilung des inoffiziellen Teiles der Exkursion nach Brasilien:

Laut Sachverhalt konnten sich die Studierenden in dieser Zeit entweder vor Ort frei bewegen oder bereits am 21. März 2005 die Heimreise antreten, die Bw war in dieser Zeit nicht lehrend tätig, sondern hat bereits mit der Aufarbeitung des während der Exkursion gesammelten Materials begonnen. Der inoffizielle Teil der Dienstreise ab dem 21. März 2005, der keine Grundlage als Pflichtfach in der Studienordnung hat, erweist sich aus diesem Grund nicht als notwendig iSd oben angeführter Rechtsprechung. Gegen die Notwendigkeit spricht wesentlich, dass die Studierenden bereits nach Abschluss des offiziellen Teiles die Heimreise hätten antreten können. Der Dienstauftrag allein ist nicht ausreichend für die Anerkennung als Berufsreise.

Die der Bw seitens des Instituts erteilte Rechtsauskunft, sie könne die mit der Auslandsexkursion in Zusammenhang stehenden Kosten bei ihrer Arbeitnehmerveranlagung als Werbungskosten geltend machen („von der Steuer abschreiben“), war im Zeitpunkt der Bewilligung der Dienstreise im März 2005 jedenfalls unzutreffend, weil die Bewilligung der Dienstreise auch einen frei gestaltbaren Zeitraum vom 21. bis zum 26. März 2005 umfasst hat und nach der damaligen Rechtsprechung als Mischprogramm zu beurteilen war. Bis zum Erkenntnis des VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197, war auch bei voneinander trennbaren Reiseabschnitten von einem Mischprogramm auszugehen, was die gänzliche Nichtabzugsfähigkeit der Reise- und Fahrtkosten zur Folge hatte.

Ermittlung der Höhe der Werbungskosten:

Das Verhältnis der abzugsfähigen Reisetage zu den nichtabzugsfähigen Reisetagen beträgt laut Sachverhalt 10:5 bzw. 2:1. Damit sind 2/3 der beantragten Kosten für Flug und Hotel abzugsfähig, sohin € 1.680,75. Die Bw hat sich während der offiziellen Teiles der Reise (Exkursion) in keiner der drei Städte Brasiliens länger als fünf Tage aufgehalten, weshalb für diese zehn Tage der Auslandstagsatz an Stelle des tatsächlichen Verpflegungsmehraufwandes zu tragen kommt, d. s. insgesamt € 331,00. Als Werbungskosten sind in Summe € 2.011,75 zu berücksichtigen.

Berufungspunkt II (Sonderausgaben):

Gemäß 18 Abs. 3 Z 2 EStG 1988 besteht für Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2 bis 4 [...] ein einheitlicher Höchstbetrag von 2 920 Euro jährlich, der in bestimmten Fällen noch weiter zu erhöhen ist. Sind diese Ausgaben nach leg.cit. insgesamt

- niedriger als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel der Ausgaben, mindestens aber der Pauschbetrag nach Abs. 2, als Sonderausgaben abzusetzen,
- gleich hoch oder höher als der jeweils maßgebende Höchstbetrag, so ist ein Viertel des Höchstbetrags als Sonderausgaben abzusetzen (Sonderausgabenviertel).

Die von der Bw geltend gemachten Sonderausgaben sind solche für Personenversicherung (€ 1.293,93) und für Wohnraumschaffung/-sanierung (€ 828,45). Diese sind in § 18 Abs. 1 Z 2 und 3 EStG 1988 geregelt und folglich von zuvor dargestellter Kürzungsregelung (Viertelung) betroffen. Die Erfassung von € 530,60 für die sog. Topf-Sonderausgaben im angefochtenen Bescheid entspricht daher der Rechtslage (=1/4 von € 2.122,38).

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 21. Februar 2013