



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 19. September 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 14. September 2011 betreffend Einkommensteuer 2010 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2011 verwiesen. Im Übrigen wird die Berufung als unbegründet abgewiesen.

Entscheidungsgründe

Die von der Berufungswerberin als Werbungskosten geltend gemachten Ausgaben für eine Reise "Istanbul – Stadt der Religionen", wurden im erstinstanzlichen Verfahren mit der Begründung nicht anerkannt, es habe sich um eine Reise gehandelt, die für die Allgemeinheit von Interesse sei. Das könne daraus ersehen werden, dass sie seitens des Reiseveranstalters für jeden zugänglich sei. Die Kosten seien daher als solche der privaten Lebensführung iS des § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähig.

Dagegen wandte sich die Berufungswerberin mit Berufung und Vorlageantrag. Sie führte aus, für sie als Volksschuldirektorin sei ein Wissen über die türkische Kultur, Religionsausübung und das Erziehungswesen von Vorteil. Es stelle eine wichtige Grundlage für das Verständnis

"unserer türkischen Kinder und deren Familien" dar. Die Reise sei als Studienreise von der Katholischen Pädagogischen Hochschule ausgeschrieben und nicht für die Allgemeinheit bestimmt gewesen.

In der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung des Finanzamtes blieben die für die Istanbulreise geltend gemachten Kosten unberücksichtigt.

Auf telefonische Nachfrage beim RFP1 wurde der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates mitgeteilt, man könne sich als Privatperson ohne beruflichen Bezug zu der Reise "Istanbul – Stadt der Religionen" anmelden. Es handle sich um eine "Kulturfahrt", nicht um eine "Pilgerfahrt". Gewisse theologische Ansatzpunkte der Reise seien grundsätzlich vorhanden, so hätte sich für den nächsten Termin etwa schon eine Gruppe der Pfarre Rankweil angemeldet. Das stehe aber, solange die Teilnehmerzahl nicht ausgeschöpft sei, der Anmeldung jeglicher an der Reise interessierter Personen nicht entgegen. Per E-Mail wurde der Referentin ein Reiseprogramm übermittelt (Inhalt wie unten). Aus der Umschreibung von Reiseablauf, Leistungen und "nicht enthaltene Leistungen" ist keinerlei Einschränkung auf bestimmte Personen- oder Berufsgruppen ablesbar.

An **Belegen** befinden sich im Akt **a)** eine Teilnahmebestätigung, ausgestellt von der Katholischen Pädagogischen Hochschule, **b)** eine Präsentation des RFP samt näheren Angaben zur angebotenen Reise "Istanbul – Stadt der Religionen".

In **a)** sind Datum, Reiseleitung, Programm und Begegnungen der "Studienreise" angegeben. Als Programm werden Besichtigungen namhafter Sehenswürdigkeiten des byzantinischen (Hippodrom, unterirdische Zisterne, Hagia Sophia) und osmanischen Istanbul (Blaue Moschee, Topkapi Sarayi, Irenenkirche, Prophetenreliquien) angeführt, weiters u. a. die Istiklal Caddesi und der Taksim Platz für die "moderne Türkei", der Wallfahrtsort Balikli mit Patriarchengräbern, der ägyptische Basar, die Süleymaniye mit Medresenanlage.

Als "Begegnungen" sind verzeichnet Österreichisches St. Georgs Kolleg, Jüdische Gemeinde – Österreichertempel, Amt für religiöse Angelegenheiten – Die Bedeutung des Islams im türkischen Staat, Visionen einer islamischen Erneuerungsbewegung und tanzende Derwische.

In **b)** stellt sich der RFP1 vor als ein besonderer Service, der bestens organisierte Reisen mit engagierten Reiseführer/innen, spiritueller Begleitung, guter Auswahl an Unterkünften und vernünftigen Preisen anbietet. Wörtlich heißt es: *"Ob Sie nun mit ihrer Pfarrgemeinde eine Reise an ein bestimmtes Ziel planen, oder einfach an einer Reise aus unserem Programm teilnehmen möchten, wir würden dies gerne für Sie organisieren."*

Im kurzen geschichtlichen Abriss weist der RFP1 auf seine Begründung im Jahr 1950 durch einen Geistlichen hin. Ziel sei es gewesen, "Pilgerfahrten und Reisen anderer Art" zu organisieren und durchzuführen. Wörtlich:.....*"Der Reisedienst hat in all den Jahren erfolgreich seine Aufgaben erfüllt und viele zufriedene Reisende können ihm ein gutes Zeugnis ausstellen. Jährlich nehmen rund 1.800 Frauen und Männer aus V und den angrenzenden Ländern an unserem vielfältigen Reiseangebot teil. Auch einige Pfarrgemeinden haben schon unsere Dienste in Anspruch genommen."*

Die näheren Angaben zur Istanbulreise umschreiben den 26.9. als Anreisetag, den 30.9. als Rückreisetag. Auf die Tage 27.9. bis 29.9. ist das oben wiedergegebene Programm samt "Begegnungen" in pauschaler Zusammenfassung und ohne spezielle zeitliche Zuordnung verteilt. Weiters sind die Leistungen des Reisedienstes, wie Transfer zum Flughafen Zürich und zurück, Linienflug nach Istanbul und zurück, Flughafentaxen und Sicherheitsgebühren, Unterkunft im Doppelzimmer, Eintrittsgelder etc. im Einzelnen aufgeführt. Als Preis im Doppelzimmer sind 893,00 € angegeben (Anm.: In diesem Fall handelt es sich um die Reise des Jahres 2011; die Reise der Berufungswerberin fand 2010 statt; laut Programm des RFP wird die Istanbulreise im selben Umfang und Ablauf regelmäßig wiederkehrend angeboten)

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 stellen die Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen Werbungskosten dar.

Der Verwaltungsgerichtshof hat für Zeiträume vor Inkrafttreten der Neufassung des § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht nur jenen Reisekosten, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten versagt, sondern auch jenen Kosten, die zusätzlich zu einem ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitt einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt umfassen. Im erstgenannten Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und betrieblich/beruflichen Umständen führen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Für den Fall, dass sich jedoch betrieblich/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 § 26 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 für betrieblich/beruflich veranlasste

Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster Reiseabschnitte nicht entgegensteht (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Für die Anerkennung der betrieblich/beruflichen Veranlassung von Studienreisen hat die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Abgrenzungsmerkmale entwickelt (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032). Diese Grundsätze stehen einer gesonderten Beurteilung der einzelnen Abschnitte einer Reise und einer Aufteilung nach den betrieblich/beruflichen und privaten Zeitanteilen (Tagen) nicht entgegen.

Die angesprochenen Grundsätze, die kumulativ vorliegen müssen, sind

- **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 Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten,
- **C)** 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,
- **E)** 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.

Auf den Streitfall umgelegt ist zu den erforderlichen Kriterien zu sagen:

ad **A)** Die Berufungswerberin ist Volksschuldirektorin und nach ihrem Vorbringen über die Katholische Pädagogische Hochschule F zu der in Streit stehenden Reise gekommen. Tatsächlich scheint die Reise "Istanbul – Stadt der Religionen" im Fort- und Weiterbildungsprogramm der Katholischen Pädagogischen Hochschule auf. Im Vorwort zu diesem Programm finden sich die Zeilen (www.kph-es.at) : *"es bietet wieder zahlreiche Veranstaltungen zu Themen aus den Bereichen der Erziehung, Pädagogik, Didaktik, Theologie und Religion allgemein und wir hoffen, dass Sie darin etwas finden, das Sie persönlich und beruflich weiterbringt, erfrischt und ermutigt."*

Die Reise selbst scheint im Programm als "Kulturreise" auf, nicht als "Studienreise", wie auf der von der Berufungswerberin für sie persönlich ausgestellten Teilnahmebestätigung der Katholischen Pädagogischen Hochschule ersichtlich. Sie ist wie folgt beschrieben: *"Wir werden wichtige historische Stätten besuchen und Begegnungen ermöglichen. **Christentum:** Hagia Sophia, Chora-Kirche, Griechisch-Orthodoxes Patriarchat, St. Georgs Kolleg; **Judentum:** jüdisches Museum und/oder Österreicher-Tempel; **Islam:** Süleymaniye Camii, Eyyüp, Museum für türkisch-islamische Kunst, tanzende Derwische; **Altstadt:** Topkapisarayi, gedeckter und ägyptischer Basar; **moderne Türkei:** Istiklal Caddesi, Taksim-Platz.*

Des Weiteren finden sich Informationen über die Reiseleitung, Reisedauer, Preise für Doppel/Einzelzimmer, inkludierte Leistungen und ein Informationstreffen vor der Reise.

Wie schon aus dem Akt hervorgeht, liegt die originäre Planung und Durchführung der beschriebenen Istanbul-Reise aber beim RFP1 (www.frohbotinnen.at/Reisedienst) und ist diese Reise für jedermann über diesen Veranstalter buchbar. Aus dem Internetauftritt des Reisedienstes geht keinerlei Einschränkung des angesprochenen Teilnehmerkreises auf Angehörige geistlicher oder pädagogischer Berufe hervor und wurde dieser Eindruck gegenüber der Referentin des Unabhängigen Finanzsenates auf telefonische Rückfrage auch bestätigt (siehe oben).

Nach dem Ausgeführten handelt es sich daher nicht um eine von der Katholischen Pädagogischen Hochschule geplante und organisierte lehrgangsmäßige Veranstaltung. Vielmehr nimmt die Hochschule das von einem Reisebüro angebotene Gesamtpaket in ihr Veranstaltungsprogramm, das an "alle" (damit sind auf Hochschulebene Lehrer/innen, Religionslehrer/innen und Kindergartenpädagogen/-innen und Helfer/innen gemeint, siehe www.kph-es.at), gerichtet ist, auf. Der für die individuelle Teilnahmebestätigung der Berufungswerberin gewählten Überschrift "Studienreise" (im Gegensatz zu "Kulturreise" laut Programm) kommt daher keine inhaltliche Bedeutung zu.

Die Reise lässt entsprechend dem schon mehrfach wiedergegebenen Inhalt keine weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit für Pädagogen/-innen erkennen.

ad **B)** Für den Unabhängigen Finanzsenat ist nicht erkenntlich, inwieweit der Besuch berühmter historischer und religiöser Stätten in Istanbul gerade für eine Volksschuldirektorin konkret beruflich verwertbar sein sollte. Vielmehr ist nach allgemeiner Lebenserfahrung festzustellen, dass Sehenswürdigkeiten wie die Hagia Sophia, die blaue Moschee, die Süleyman-Moschee, die unterirdische Zisterne und andere, für ein breites und beruflich keinesfalls festgelegtes Publikum von Interesse sind. Auch die moderne Geschäftsstraße Istiklal Caddesi, der Taksim Platz, der gedeckte oder ägyptische Basar oder die tanzenden

Derwische stellen massentouristische Anziehungspunkte dar (vgl. etwa www.wikitravel.org/de/istanbul, oder www.sueddeutsche.de/thema/istanbul).

Wenn der Berufungswerberin auch insoweit nicht entgegengetreten werden kann, als sie die Kenntnis der türkischen Kultur und Religion als vorteilhaft für eine Pädagogin erachtet, die türkischstämmige Schüler/innen betreut, ist die streitgegenständliche, breit angelegte und verschiedene touristische und kulturelle Aspekte vereinigende Reise zu unspezifisch, um eine konkrete berufliche Verwertbarkeit für Pädagogen/-innen zu bieten. Hieran vermag auch der unter "Begegnungen" verzeichnete Beitrag, "Erziehungswesen in der Türkei, Die Situation der christlichen Kirchen" am Österreichischen St. Georgs Kolleg nichts zu ändern.

ad **C)** Das geschilderte Reiseprogramm ist unter Zugrundelegung objektiver Maßstäbe keineswegs so einseitig und fachspezifisch, dass es ausschließlich auf Lehrer/innen bzw. Volksschuldirektorinnen anziehend zu wirken vermag. Vielmehr beinhaltet es, auf die relativ kurze Reisedauer bezogen, einen interessanten, kulturellen Querschnitt durch eine faszinierende, zwischen Orient und Okzident angesiedelte Metropole. Ein kultivierter Reiselustiger, sei er Lehrer, Geistlicher oder Angehöriger eines beliebigen anderen Berufes, wird sich durch dieses Programm angesprochen und animiert fühlen.

Eine Bestätigung findet diese Sichtweise nicht zuletzt in den Worten des Reiseorganisators RFP1 selbst: *"Der Reisedienst hat in all den Jahren erfolgreich seine Aufgaben erfüllt und viele zufriedene Reisende können ihm ein gutes Zeugnis ausstellen. Jährlich nehmen rund 1.800 Frauen und Männer aus V und den angrenzenden Ländern an unserem vielfältigen Reiseangebot teil"* (siehe oben).

ad **E)** Nach dem Programm der Istanbulreise, das für die Tage zwischen Anreise- und Abreisetag Besichtigungen und Begegnungen nicht weiter zeitlich zuordnet (siehe oben), sind nahezu alle Programmpunkte von allgemeinem Interesse. Allenfalls könnten sich unter den "Begegnungen" Punkte befinden, für die eine gewisse religionsbezogene Orientierung von Vorteil ist.

Zusammenfassend ist im Lichte der geltenden Lehre und Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Studienreisen festzustellen:

Allein der Umstand, dass die Katholische Pädagogische Hochschule die zur Diskussion stehende, von einem Reisebüro organisierte Reise als Gesamtpaket in ihr Programm aufgenommen hat, vermag diese nicht zu einer speziell auf Pädagogen/-innen zugeschnittenen Fortbildungsveranstaltung zu machen. Sie richtet sich vielmehr, da sie über den RFP1 für jedermann zugänglich und buchbar ist (siehe auch im Internet herunterladbares Anmeldeformular unter www.frohbotinnen.at/reisedienst) an ein allgemeines Publikum. Selbst

von der Katholischen Pädagogischen Hochschule wird sie nicht als Studienreise, sondern als "Kulturreise" betitelt (www.kph-es.at). Wie jede andere Reise ist sie geeignet, zum Verständnis der Mentalität und Lebensweise der Bevölkerung des besuchten Landes beizutragen. Dass der Reiseplaner und –organisator RFP1 von einer gewissen religiösen Grundhaltung geprägt ist und auch religionsbezogene Aspekte in das Reiseprogramm eingearbeitet sind steht einer Allgemeinzugänglichkeit – wie schon ausgeführt – nicht entgegen und macht das Angebot weder zu einer Bildungsveranstaltung für Theologen/-innen, noch für Pädagogen/-innen.

Nach angestellter Rechtsanalyse erweist sich, dass die Grundsätze, die für die Anerkennung einer Reise als beruflich veranlasst erforderlich sind, im Streitfall keinesfalls kumulativ vorliegen. Eine prinzipiell nach neuerer Rechtsprechung (siehe VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197) bei eindeutiger Trennbarkeit zu bejahende Aufteilung in beruflich bedingte und private Reiseanteile kommt streitgegenständlich nicht in Betracht, weil die allenfalls beruflich interessierenden Aspekte im Lichte der Gesamtveranstaltung von völlig untergeordneter Bedeutung sind. Selbst bei einer stärkeren Gewichtung berufsbezogener Elemente stünde das gegenständlich untrennbar vermengte Mischprogramm einer Anerkennung der Reiseaufwendungen als Werbungskosten entgegen. Auch das oben zitierte VwGH-Erkenntnis, das eine neue und weniger restriktive Rechtsprechung repräsentiert, lässt nämlich im Falle einer solchen "untrennbaren Gemengelage" weiterhin keinen Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu.

Die Aufwendungen für die Istanbul-Reise sind daher in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung gem. § 20 EStG 1988 zu verweisen und es war wie im Spruch zu entscheiden.

Feldkirch, am 18. Februar 2013