

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes A. betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) bezog im streitgegenständlichen Jahr 2003 Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit aus der Tätigkeit als Lehrerin. Die Bw. unterrichtet an einer HLW den Gegenstand Bildnerische Erziehung und Kreatives Gestalten.

Die Bw. beantragte in ihrer Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung für 2003 die Berücksichtigung von Aufwendungen u.a. für eine Indienreise.

Das Finanzamt ersuchte die Bw. mit Ergänzungsauftrag vom 24. Mai 2004 die beantragten Werbungskosten mittels geeigneter Unterlagen (Rechnungen, Teilnahmebestätigung, Kursprogramme, usw.) zu belegen. Weiters sei zu erläutern, warum diese Ausgaben für die Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen dienten (Beruflicher Zusammenhang).

Die Bw. legte daraufhin ein Programm der Indienreise mit folgendem Inhalt vor:

"Textilhandwerker Route durch Rajasthan und Gujarat

1. Tag: Ankunft in Jaipur Vormittag, wohnen im Digi-Palace, Nachmittag: Sightseeing in Jaipur, Besuch im Institut of Crafts and Design, Vortrag von Frau Prof. Raj Kanwar
2. Tag: Fahrt nach Sanganar – Anoki Drucker Fahrt nach Bagru – Laharia Badheni – Färbelechnik

-
- 3. Tag: Abfahrt nach Jodhpur, wohnen im Balsamand – Lake Palace Sightseeing mit spezieller Führung Meherangarh Ford
 - 4. Tag: Teppichweberei (Dharries) besuchen. Nachmittags: Handwerkszentrum Maharani Art – Chitranjan Jain Besuch einer Werkstatt für Odhani – Tücher (Abbindetechnik)
 - 5. Tag: Abfahrt nach Jaisalmer. Spezialführung durch das Ford, Haus des Salim Singh, Manik Tschauk – Markt. Besuch beim Kamelgurtknüpfer (spezielle Knüpftechnik) Abendessen im Palast (Einladung)
 - 6. Tag: Nachtfahrt durch die Wüste Thar nach Gujarat. Morgens in Bhuj wohnen im City Guesthouse. Besuch bei Alimohmed Isha – Bandhani Meister (engl. Tie and Dye)
 - 7. Tag: Fahrt nach Bhujodi zu Webmeister Vankar Vishram Valji Fahrt nach Dhamadka zu Stempeldruckmeister Ismael Katri abends eingeladen bei bestem Textilsammler der Gegend A.A. Wazir
 - 8. Tag: Fahrt nach Mandvi –
 - 9. Tag: einen Tag am Meer im Vijas Villas Palast
 - 10. Tag: lange Fahrt nach Ahmedabad – Hauptpunkt der BW Weberei wohnen im N.I.D.=National Institut for Design (größte Textilschule Indiens) – Führung von Prof. Aditi Ranjan
 - 11. Tag: Besuch des Museums für Textil – Calico Musee Sightseeing: Altstadt – Markt – Gamti Wala Abendessen im Mangaldas Haveli
 - 12. Tag: Besuch im Ghandhi Ashram Fahrt zu Holzmodelschnitzer in Pethapur
 - 13. Tag: Fahrt nach Patan – Patola Weberei (Doppelikat) und Mashru Weberei (Kettikat)
 - 14. Tag: Flug nach Dehli – wohnen im Imperial (altes Nobelhotel) Basar bei Red Ford, Essen im "Karim" spez. Mohammed. Essen Besuch des Crafts Museum – Jyotmudra Jain
 - 15. Tag: Nach Wahl: - bleiben in Dehli oder – Fahrt nach Agra – Taj Mahal (250 km)
Mitternacht: Abflug Dehli – Wien" (siehe Arbeitnehmervertrag, S 14).

Der Reiseantritt (Abflug) erfolgte am 29. Jänner 2003, 10.50 Uhr, die Ankunft am 14. Februar 2003, 6.50 Uhr (siehe AN-Akt, S 15).

Die Bw. legte ein Schreiben des Landesschulrates für X. vom 26. Juni 2003 vor und wird darin ausgeführt:

"Bestätigung für das Finanzamt

Der Landesschulrat für X. bestätigt, dass die Studienreise nach Indien in der Zeit vom 29. Jänner 2003 bis 14. Februar 2003 von dienstlichem Interesse war und der Weiterbildung diente."

Die Bw. gab zusätzlich zu den vorgelegten Unterlagen noch eine Stellungnahme zu ihrer Studienreise nach Indien ab, und führte aus, dass sie an der HLW Y. den Unterrichtsgegenstand BEKG (Bildnerische Erziehung u. Kreatives Gestalten) unterrichte. Im ersten Jahrgang unterrichtete sie 4 Wochenstunden und im zweiten Jahren 2 Wochenstunden. Diesen Unterrichtsgegenstand gebe es sowohl in der Höheren (5 jährig) als auch in der Fachschule (3 jährig).

Im Lehrplan dieses Unterrichtsfaches werde unter anderem auch auf Ethnokunst und Kunst aus fremden Kulturen hingewiesen. Da die Färbetechniken und Stickereien in Indien einen besonderen Wert in der Textilkunst haben, habe sich diese speziell organisierte Reise als einmalige Gelegenheit angeboten. Die Reise sei von Professor Vesna (Institut für angewandte Kunst / Textilkasse) nur für Lehrerinnen dieses Unterrichtsfaches organisiert und vom Landesschulrat X. genehmigt worden.

Die Bw. habe Vorträge und Führungen an 3 indischen Mode- und Designschulen besucht. Weiters habe die Bw. Färbeworkshops in verschiedenen Färbereien, die als Privatperson gar nicht möglich gewesen wären, besucht. Die erworbenen Kenntnisse verwende die Bw. seither im Unterricht, sowie in Präsentationen bei diversen Abschlussprüfungen.

Am 2. September 2004 erließ das Finanzamt den Einkommensteuerbescheid 2003 und berücksichtigte darin Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte in Höhe von € 802,51, Sonderausgaben in Höhe von € 1.095,00, sowie den Kirchenbeitrag in Höhe von € 75,00. Das Finanzamt begründete den Bescheid wie folgt:

"Beiträge an gesetzlich anerkannte Kirchen und Religionsgemeinschaften können höchstens im Ausmaß von 75 € als Sonderausgabe berücksichtigt werden (§ 18 Abs. 1 Z 5 EStG 1988). Wird ein Wirtschaftsgut erst in der 2. Jahreshälfte beruflich genutzt, sind gemäß § 7 Absatz 2 EStG 1988 für dieses Jahr nur 50% der Jahresabschreibung absetzbar.

Aufwendungen für eine Textilhandwerkerstudienreise mit Mischprogramm eines Fachlehrers an der höheren Lehranstalt für wirtschaftliche Berufe nach Indien stellen auch dann keine Werbungskosten sondern nichtabzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar, wenn es sich bei den Teilnehmern der Studienreise ausschließlich um Absolventen der Schule handelt und es keinen Teilnehmer der Reisegruppe gibt, der nicht selbst aktiv im Unterrichtsfach Bildnerische Erziehung und Kreatives Gestalten involviert ist. Rückt doch gerade die daraus abzuleitende Verbundenheit der Reiseteilnehmer untereinander durch das mit der Studienreise verbundene Erlebnis des gemeinsamen Besuches eines fremden Kontinents die Veranstaltung noch näher in den Bereich der privaten Lebensführung, als dies ohne eine solche Verbundenheit der Fall wäre.

Die Anschaffungskosten eines Computers sind auf die betriebsgewöhnliche Nutzungsdauer von 3 Jahren aufzuteilen, wobei 60% als beruflich veranlasst anerkannt wurden. Ausgaben für Literatur waren mangels berufsspezifischen Zusammenhangs um 467,4 € zu kürzen.

Mit Schiftsatz vom 10. September 2004 legte die Bw. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2003 ein und führte begründen Folgendes aus:

Bei der Kontrolle der vom Finanzamt ermittelten abzugsfähigen Aufwendungen seien der Bw. einige Unstimmigkeiten aufgefallen.

Erstens müssten ein "Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung usw. ... sprich Sonderausgaben statt € 1.095,00", € 1.544,16 berücksichtigt werden.

Zweitens sei die Bestätigung über Personenversicherungsverträge 2003 von der Wiener Städtischen € 37,72 – siehe Beilage – vergessen worden.

Drittens müssten nach Ansicht der Bw. statt € 802,51, € 980,44 ohne den Passus Studienreise Indien berücksichtigt werden.

Viertens sei die Bw. absolut nicht einverstanden mit der vom Finanzamt formulierten Begründung über die Wertigkeit der von der Bw. durchgeföhrten Studienreise nach Indien und der sich daraus ergebenden Schlussfolgerung. Nach Ansicht der Bw. müsste ihr ein dementsprechender Prozentsatz der geleisteeten Zahlungen in der Höhe von € 1.948,00 als abzugsfähige Aufwendungen zustehen. Da die Bw. als Vortragende auf Grund ihres Bildungsauftrages in ihrem Gegenstand Kreatives Gestalten versuchen würde den Schülern nicht nur konventionelle Gebiete, sondern auch über den "Tellerrand von Österreich blickend", fremde Kulturen (lt. Lehrplan) näher zu bringen, sei für die Bw. diese Studienreise mit den Exkursionen, Vorträgen usw. eine große Bereicherung gewesen. Außerdem sei vom LSR f X. eine Dienstfreistellung erforderlich gewesen und auch genehmigt worden, die wohl die Bedeutung dieser Studienreise dementsprechend unterstreiche.

Mit Berufungsvorentscheidung gemäß § 276 BAO vom 24. Oktober 2004 wurde die Berufung gegen den Bescheid vom 2. September 2004 als unbegründet abgewiesen. Zur Begründung der Abweisung führt das Finanzamt wie folgt aus:

Kosten einer Auslandsreise seien grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie seien ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die (nahezu) ausschließlich berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen sei durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen. Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssten folgende Voraussetzungen vorliegen:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgten entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lasse.
2. Die Reise müsse nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung im Beruf zulassen.
3. 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.
4. Allgemein interessierende Programmpunkte dürften zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet werde. Dabei sei von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen.

Aus dem vorgelegten Reiseprogramm gehe jedoch hervor, dass allgemeine Programmpunkte, wie diverse Besichtigungen und Ausflüge zu touristischen Zielen eindeutig überwiegen und daher die Reise nicht nahezu ausschließlich beruflich veranlasst gewesen sei. Aufwendungen dafür könnten daher nicht als Werbungskosten berücksichtigt werden.

Als Werbungskosten seien bereits im Erstbescheid die Abschreibung für den PC: € 196,37 (dabei seien 60% beruflich veranlasst und aufgeteilt auf eine Nutzungsdauer von 3 Jahren, berücksichtigt worden wäre die halbe Afa, da der PC in der zweiten Jahreshälfte angeschafft worden sei), PC-Zubehör zu 60% beruflich mit € 35,94, ein Workshop für € 360,00 und Fachliteratur in Höhe von € 210,20 berücksichtigt worden.

Sonderausgaben seien bis zum Höchstbetrag von € 2.920,00 + € 1.460,00 (SA-Erhöhungsbetrag für drei Kinde berücksichtigt), davon sei ein Viertel steuerwirksam, das seien € 1.095,00 und wären bereits im Erstbescheid berücksichtigt worden.

Die Bw. brachte gegen die Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2004 mit Schriftsatz vom 26. November 2004 einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz ein, und trat darin den Feststellungen in der Berufungsvorentscheidung nicht entgegen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Strittig ist im gegenständlichen Berufungsverfahren, ob die von der Bw. beantragten Aufwendungen für eine Indienreise Werbungskosten darstellen (Ansicht der Bw.) oder aufgrund des Aufteilungsverbotes gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen sind (Ansicht des Finanzamtes).

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 leg. cit. 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 werden (vgl. die Erkenntnisse des VwGH vom 18.3.1992, 91/14/0171, 22.9.2000, 98/15/0111, 31.3.2003, 2000/14/0102, 5.8.2003, 99/15/0002).

Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung (vgl. etwa die Erkenntnisse vom 19.10.1999, 99/14/0131, und vom 24.4.1997, 93/15/0069) entschieden, dass Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 seien, es sei denn es liegen folgende Voraussetzungen **kumulativ** vor (vgl. wieder das Erkenntnis des VwGH vom 22.9.2000, 98/15/0111):

- 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 Möglichkeiten 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 jeglicher 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH vom 24.4.1997, 93/15/0069, sowie z.B. das Erkenntnis vom 29.1.2002, 98/14/0124).

Nach dem im Verwaltungsverfahren vorgelegten Reiseplan umfasste die streitgegenständliche Reise am 1. Tag (Donnerstag, 30. Jänner 2003) am Nachmittag u.a. Sightseeing in Jaipur, am 5. Tag (Montag, 3. Februar 2003) u.a. eine Spezialführung durch das Ford, Haus des Salim Singh, Manik Tschauk – Markt", am 9. Tag (Freitag, 7. Februar 2003) "einen Tag am Meer im Vijas Vilas Palast", am 12. Tag (Montag, 10. Februar 2003) u.a. einen "Besuch im Ghandhi Ashram", am 14. Tag (Mittwoch, 12. Februar 2003) einen Besuch des "Basar bei Red Ford, Essen im "Karim" spez. Mohammed. Essen", einen Besuch des Crafts Museums – Jyotmudra Jain, und am 15. Tag (Donnerstag, 13. Februar 2003) "nach Wahl: bleiben in Dehli oder – Fahrt nach Agra – Taj Mahal (250 km)."

Nach dem unstrittigen Programm der Indienreise geht der unabhängige Finanzsenat von einer Reise mit Mischcharakter aus. Insbesondere im Hinblick auf das angeführte Sightseeing, das Verbringen eines Tages am Meer, den Besuch eines Ashram, den Besuch eines Basars, den Besuch eines Handwerksmuseums, sowie optional den Besuch des Taj Mahal stellt der unabhängige Finanzsenat fest, dass die Reise auch Programmpunkte umfasste, die nicht nur für Lehrer für Kreatives Gestalten und Bildnerische Erziehung, sondern ebenso für andere Personen mit höherem Bildungsgrad von Interesse sind.

Aufgrund der genannten Programmpunkte ist die Reise nicht derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Lehrer für Kreatives Gestalten und Bildnerische Erziehung abgestellt, dass sie auf andere Teilnehmer keinerlei Anziehungskraft hätte.

Der Verwaltungsgerichtshof fordert – wie oben ausgeführt – in ständiger Rechtsprechung für die Annerkennung von Werbungskosten aus einer Studienreise das **kumulative** Vorliegen von Voraussetzungen (vgl. z.B. VwGH com 22.9.2000, 98/15/0111), und liegen diese nach den Feststellungen des unabhängigen Finanzsenates im gegenständlichen Fall jedenfalls in folgenden Punkten nicht vor:

- 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.
- 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.

Wenn die Bw.in der Vorhaltsbeantwortung ausführt, die auf der Reise erworbenen Kenntnisse werden von ihr im Unterricht, sowie in Präsentationen bei diversen Abschlussprüfungen verwendet, dann ist ihr Folgendes entgegenzuhalten:

Dass die Reise für die Berufstätigkeit von Nutzen sein konnte, genügt noch nicht, um sie als durch den Beruf veranlasst zu sehen (vgl. VwGH vom 22.9.2000, 98/15/0111). Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit.a EStG 1988 sind Aufwendungen für die Lebensführung ausdrücklich auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Es reicht daher für die Abzugsfähigkeit nicht aus, dass der Beschwerdeführerin seitens des Landesschulrates für X. bescheinigt wurde, dass die Studienreise nach Indien in der Zeit vom 29. Jänner 2003 bis 14. Februar 2003 von dienstlichem Interesse war und der Weiterbildung diente. Es kann daher auch der Hinweis der Bw. darauf, dass die Bedeutung der Studienreise durch eine vom Landesschulrat für Niederösterreich erforderliche und auch genehmigte Dienstfreistellung unterstrichen werde, der Berufung nicht zum Erfolg verhelfen, da damit eine überwiegend berufliche Veranlassung nicht nachgewiesen wird.

Wenn die Bw. ausführt, es müsste ihr ein dementsprechender Prozentsatz der geleisteten Zahlungen in der Höhe von € 1.948,00 als abzugsfähige Aufwendungen zustehen, wird vom unabhängigen Finanzsenat darauf verwiesen, dass von den beantragten Fortbildungskosten in Höhe von € 1.948,00 für einen Workshop Fortbildungskosten in Höhe von € 360 vom Finanzamt als Werbungskosten berücksicht wurden (vgl. Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2004, S 2) und diesem Vorbringen weiters Folgendes entgegengehalten:

Spielen bei einer Reise (auch) private Belange eine Rolle, so sind auf Grund des Aufteilungsverbotes des § 20 EStG 1988 die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 17.2.1999, 94/14/0012, sowie das Erkenntnis des VwGH vom 8.5.2003, 99/15/0002)

Von der Bw. werden in der Berufung Positionen betreffend Sonderausgaben ("Viertel der Aufwendungen für Personenversicherungen, Wohnraumschaffung usw. ... sprich Sonderausgaben statt € 1.095,00 müssten € 1.544,16 berücksichtigt werden), und Werbungskosten als vom Finanzamt nicht nachvollziehbar ermittelt, dargestellt. Weiters wird eine bisher noch nicht vorgelegte Bestätigung über Personenversicherungsverträge 2003 in Höhe von € 37,72 zur Berücksichtigung bei den Sonderausgaben vorgelegt.

In der Berufungsvorentscheidung vom 21. Oktober 2004 wurden vom Finanzamt die berücksichtigten Werbungskosten und Sonderausgaben ausführlich dargelegt. Die Bw. tritt dieser Darstellung in ihrem Vorlageantrag nicht entgegen. Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. z.B. die Erkenntnisse des VwGH vom 25.1.2001, 98/14/0108, 30.4.2003, 99/13/0251, 23.5.1996, 94/15/0024) kommt einer Berufungsvorentscheidung Vorhaltscharakter zu und erscheinen für den unabhängigen Finanzsenat die Werbungskosten und Sonderausgaben daher als aufgeklärt.

Daher war spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 31. März 2005