



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Braunau vom 1. Februar 2002, betreffend Einkommensteuer für das Kalenderjahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der im angefochtenen Bescheid angeführten Abgabe betragen:

	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2000	Einkommen	218.465,-- S	Einkommensteuer	28.490,60 S
- anrechenbare Lohnsteuer				-51.504,00 S
				- 23.013,40 S
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				- 1.672,42 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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 gehört der Glaubensgemeinschaft K. an und unterrichtet am Seminar in B. Systematische Theologie, praktische Theologie und Ethik. In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 machte er ua. eine Vielzahl an Ausgaben im Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Lehrer aber auch als Pastor unter dem Rechtstitel der Werbungskosten geltend.

In Beantwortung eines Vorhaltes des Finanzamtes teilte der Bw. mit Schreiben vom 18.1.2002 mit, dass - wie mit dem Finanzamt besprochen - als Dienstfahrten lediglich solche anerkannt werden könnten, die er in seiner Funktion als Lehrer in B. durchgeführt habe, nicht aber solche, die er in seiner seelsorglichen Arbeit als ordinerter Pastor der K. wahrnehme. Er habe alle Dienstfahrten, die er als Lehrer durchgeführt habe, noch einmal aufgelistet und durch entsprechende Schreiben bestätigen lassen. Aus der beigefügten Bestätigung des Dienstgebers über die Dienstreisen vom 17.1.2002 geht hervor, dass der Berufungswerber folgende Reisen im Auftrag des Arbeitgebers durchgeführt hat:

27. bis 30.1.2000 Besuch der Theologischen Hochschule F.

4. bis 5.2.2000 Referent für Wochenendseminar in BA.

4. bis 6.9.2000 Mitarbeitertagung

28.9. bis 1.10.2000 Exkursion zu Reformationsstätten in Tschechien

30.6. bis 9.7.2000 Betreuer des Schulstandes des Arbeitgebers an der Generalkonferenz in T..

Mit Einkommensteuerbescheid vom 1.2.2002 für das Kalenderjahr 2000 hat das Finanzamt die Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, mit S 11.169,-- festgesetzt und eine Gutschrift an Einkommensteuer von € 1.326,50 errechnet. Das Mehrbegehren wurde mit folgende Begründung abgewiesen: Die beantragten Kilometer- bzw. Tagesgelder würden auf einer Bestätigung des Dienstgebers vom 11.10.2001 basieren. Dabei seien insgesamt 87 Dienstreisen bzw. beruflich veranlasste Reisen bestätigt worden. Auf

Grund des Vorhaltes vom 21.12.2001 und der neu erstellten Bestätigung des Dienstgebers vom 17.1.2002 seien nur mehr fünf Reisen im Auftrag des Dienstgebers absolviert worden. Nach der ersten Bestätigung habe der Rechtsmittelwerber jedoch steuerfreie Ersätze in Höhe von S 24.526,-- erhalten. Da diese ausbezahlten Kilometergelder wesentlich höher als die jetzt beantragten Dienstreisen gewesen seien, stünden dem Bw. keine Kilometergelder mehr zu. Bei den Tagesgeldern liege die Sachlage ähnlich. Der Anspruch betrage S 1.994,--, während der Berufungswerber bereits S 1.600,-- steuerfrei erhalten habe. Von den fünf beantragten Dienstreisen könne nur der Besuch der Theologischen Hochschule F. anerkannt werden. Für BA., Mitarbeitertagung, Betreuung des Schulstandes in T. seien keine Programme oder Unterlagen vorgelegt worden. Die Exkursion zu den Reformationsstätten in Tschechien umfasse überwiegend ein Besichtigungsprogramm und sei somit steuerlich nicht absetzbar (VwGH 90/14/0176 v. 6.11.1990 u. 93/14/0138 v. 16.11.1993). Ehrenamtliche, unentgeltlich ausgeübte Funktionen könnten zu keinen Werbungskosten bei der beruflich ausgeübten Tätigkeit führen.

Dagegen wurde fristgerecht berufen. Für die Dienstreise nach BA. werde die Bestätigung des Arbeitgebers vorgelegt, dass der Bw. in seiner Funktion als Lehrer ein Seminar in BA. durchgeführt habe. Weiters lege er eine Kopie des Seminarprogrammes bei. Die Entsendung zu diesem Seminar sei durch den Arbeitgeber bereits mit Schreiben vom 18.1.2002 bestätigt worden. Weiters lege er eine Kopie der offiziellen Einladung zur Mitarbeitertagung bei. Für die Betreuung des Schulstandes in T. lege er über die offizielle Bestätigung seines Arbeitgebers hinaus eine Kopie der offiziellen Berichterstattung bei, aus der glaubhaft deutlich werde, dass er diesen Dienst auch wirklich als Lehrervertreter für die Schule ausgeübt habe. Die Exkursion zu den Reformationsstätten in Tschechien stelle nicht lediglich überwiegend ein Besichtigungsprogramm dar. Vielmehr sei der Besuch der Reformationsstätten, mit Ausnahme von Pruhenice, alle durch kompetente Theologen, Judaisten und Historiker aus Prag, Husinec und Tabor begleitet worden, die der Gruppe reformations-geschichtlich und konfessionsurkundlich relevante Ausführungen und Vorträge zu den einzelnen besichtigten Stätten vermittelt hätten. Seine Tätigkeit an den Tagungen des Biblical Research Committee der Euro-Afrika Division sei in jedem einzelnen Fall in seiner Funktion als Theologielehrer geschehen. Seine Teilnahme stehe deshalb auch in direktem Zusammenhang mit seiner Tätigkeit als Lehrer in B.. Die Teilnahme finde nicht ehrenamtlich statt. Vielmehr sei er von seinem Dienstgeber dienstlich dorthin entsandt worden.

Der Berufung angefügt war ein Schreiben des Dienstgebers vom 13.2.2002, wonach bestätigt wird, dass der Berufungswerber an folgenden Tagungen im Auftrag des Arbeitgebers

teilgenommen hat:

2.5. bis 4.5.2000 in S.

15.10. bis 17.10.2000 in C.

In einer weiteren Beilage vom 14.2.2000 teilte der Dienstgeber allen Mitarbeitern mit, dass die Kosten für das Mitarbeitertreffen im September 2000 wie schon beim letzten Mal von der Schule getragen werden.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung vom 17. Mai 2002 gilt infolge fristgerechten Antrages auf Vorlage der Berufung an die zweite Instanz als unerledigt.

In Beantwortung eines Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 27.6.2003 teilte der Bw. mit Schreiben vom 18.6.2003 (richtig: 18.7.2003) Folgendes mit:

Zum Punkt "Bibelseminar" in BA. Dass er für dieses Seminar als Bibellehrer des B. angekündigt worden sei, sei zutreffend und korrekt. Zu seinem Aufgabenbereich als Theologie-Lehrer gehöre ua. auch der Einsatz bei Seminaren in Gemeinden des deutschsprachigen Raumes und bei Pastorenveranstaltungen. Da viele Studenten auch aus Deutschland kommend in B. studieren würden, sei es nahe liegend, auch in diesem Bereich als Theologie-Lehrer im kirchlichen Raum tätig zu sein. Der Lehrkörper bilde in B. ua. Pastoren für ihren späteren Dienst in der Kirche aus. Deshalb sei der Bw. von seiner Arbeit als Lehrer her auch im praktischen Einsatz im kirchlichen Bereich tätig, wo er von Studenten begleitet werde. Diese Einsätze seien mit der Schule abgestimmt und würden in ihrem Sinne geschehen. Dieser Einsatz sei Teil seiner Arbeit als Theologie-Lehrer. Deshalb seien ihm die Auslandstagesgelder, Nächtigungspauschale und Reisekosten zu erstatten. Wie im ursprünglichen Antrag ersichtlich, habe er von seinem Arbeitgeber für seinen Einsatz in BA. ein Tagegeld von S 200,-- sowie Kilometergeld von S 1.028,-- erstattet erhalten.

Den Berufungspunkt "Mitarbeitertagung" ziehe er zurück.

Aus seinen Ausführungen zum vorvorigen Punkt werde deutlich, dass er als Theologie-Lehrer an der Weltpastorenkonferenz in T. teilgenommen habe. In dieser Funktion habe er dort auch ein Fortbildungsseminar gehalten. Bei der anschließenden Generalkonferenz sei er als Lehrer im Auftrag der Schule für die Betreuung des Schulwerbestandes im Einsatz gewesen. Dem Bw. sei wichtig, dass dieser Einsatz für die Schule in seiner Funktion als Lehrer anerkannt werde, was seitens des Finanzamtes nicht geschehen sei.

Hinsichtlich der "Studienfahrt nach Prag" gebe er das Programm der Exkursion zu Reformationsstätten in Tschechien wieder und habe die Dauer der einzelnen Vorträge hinzugefügt:

Abfahrt, Donnerstag 28.9.2000, ca. 7.45 morgens:

1. Station: Husinec (Geburtsort von Jan Hus) 11.00 Uhr Führung durch die Geburtsstadt, Hus Denkmal und Führung durch das Museum durch einen ortskundigen Führer: 2 Std.
2. Weiterfahrt nach Tabor (alte Hussitenstadt, dort Führung durch die schöne Altstadt mit reformatorischen Sehenswürdigkeiten. Treffpunkt: Infozentrum 13.00 Uhr (Führung ca. 1 1/2 Std.); dann anschließend um 15.00 Uhr Führung durch das Museum und die unterirdischen Verteidigungsgänge - 2 Std.)
3. Weiterfahrt nach S. zum Theologischen Seminar. Am Abend Vortrag des Berufungswerbers über Geschichte der protestantischen Reformation in Böhmen mit anschließendem Nachgespräch: 1,5 Std.

Freitag, 29.9.

1. Früher Vormittag: Führung durch die Altstadt von Prag zu reformatorischen Sehenswürdigkeiten (Bethlehemkapelle 1,5 Std., Hus Denkmal, Altstädter Ring mit anschließender Führung zur Karlsbrücke und reformatorischen Sehenswürdigkeiten) ca. 3,5 Std..
2. Mittagessen
3. Nachmittag: 14.00 Uhr: Führung durch die jüdische Synagoge, den jüdischen Friedhof, jüdisches Rathaus, jüdisches Viertel von Prag, 2,5 Std.
4. Abends: Besuch der spanischen Synagoge (jüdische Neujahrsfeier) 1 Std.
5. wieder zurück nach S.

Samstag, 30.9.

1. Gottesdienstbesuch in Prag in der Gemeinde Vinoradi 2,5 Std.
2. Anschließend Potluck in der Gemeinde
3. Am Nachmittag Besuch von Schloss Pruhonice und Führung in der Umgebung von Prag, ca. 3,5 Std.
4. Abends: Rückreise nach S.: Vortrag über das Leben von Jan Hus und das Konzil von Konstanz mit anschließender Diskussion 2 Std.

Sonntag, 1. Oktober

1. Nach dem Frühstück Abreise von S.
2. Führung durch den Hradschin (Regierungssitz der Tschechischen Republik und Ort des ominösen Fenstersturzes, der der Auslöser des 40-jährigen Krieges gewesen sei) mit alter christlicher Kirche und alte Universität - 4, 5 Std.
3. Gegen frühen Nachmittag Mittag u. Rückreise nach B.

Zum Punkt Teilnahme an den Tagungen des Biblischen Forschungsinstitutes in S. und C.:

Hierzu sei zunächst einmal grundsätzlich zu sagen, dass der Berufungswerber offiziell in seiner

Funktion als Theologie-Lehrer und als Vertreter seines Dienstgebers an diesen theologischen Fachtagungen teilnehme, die in der Regel zwei mal pro Jahr stattfinden würden. Die Protokolle der beiden Tagungen lege er bei. Als Ersätze durch den Dienstgeber habe er Kilometergeld für die Autoreise nach S. in Höhe von S 4,-- pro km erhalten (insgesamt S 2.652,--). Tagegelder seien ihm für S. in Höhe von S 600,-- erstattet worden. Für C. seien ihm die Flugkosten erstattet aber keine Tagegelder bezahlt worden. Die Verpflegung und Nächtigung an beiden Orten seien ihm nicht in Rechnung gestellt worden. Ein Frühstück am Anreisetag sowie Mittagessen und Abendbrot beim Abreisetag seien ihm nicht zur Verfügung gestellt worden. Der Bw. beantrage alle ihm zustehenden (Auslands-) Tagesgelder, bzw. die Differenzen zu den Auslandstagegeldsätzen, die für die jeweiligen Länder gelten würden und ihm zustünden und den Beträgen, die ihm durch seinen Arbeitgeber erstattet worden seien. Auch beantrage er die Erstattung von Dienstkilometern, die er mit seinem Auto nach S. gefahren sei, insofern der steuerlich abzusetzende Betrag über S 4,00 pro km hinausgehe.

In Beantwortung eines weiteren Schreibens des unabhängigen Finanzsenates vom 25.7.2003 gab der Bw. bekannt, dass ein schriftlicher Dienstvertrag nicht existiere. Bei der Zeit für die Betreuung des Schulwerbestandes in T. habe es sich im vollen Umfang um seine Dienstzeit und nicht um Freizeit gehandelt, was der Arbeitgeber auch bestätigt habe. Die Betreuung des Schulwerbestandes habe ganztätig stattgefunden. Die beantragten "zusätzlichen allgemeinen Aufwendungen in Höhe von S 1.020,--" würden sich aus folgendem Sachverhalt ergeben. In dem Heftchen "Tipps für Lohnsteuerzahlerinnen und Lohnsteuerzahler", das vom Bundesministerium für Finanzen herausgebracht werde, heiße es auf S. 35 unter der Überschrift "Nächtigungskosten": "Allfällige zusätzliche Aufwendungen (z.B. für das Frühstück) können aber geltend gemacht werden. Ohne Beleg sind sie im Schätzungsweg mit 60 S pro Nächtigung anzusetzen." Diese allfälligen zusätzlichen Aufwendungen nehme der Bw. für die 17 Tage seines Aufenthaltes in T. für das Frühstück in Anspruch (17 x 60,-- = öS 1.020,--).

Im Schreiben vom 7.11.2003, welches in Beantwortung des Vorhaltes vom 11.9.2003 erging, führte der Bw. ua. aus, wenn er als Vertreter des Arbeitgebers bei seinen Einsätzen in den Kirchengemeinden gelegentlich auch predige, geschehe dies nicht als Pastor, sondern in seiner Funktion als Theologielehrer. In der protestantischen Freikirche sei es üblich, dass Predigten von so genannten Laiengliedern der Kirche wahrgenommen würden. In der K. werde das biblische Prinzip des allgemeinen Priestertums aller Gläubigen vertreten, bei dem die Wortverkündigung nicht an die Ordination eines Priesters oder eines Pastors gebunden sei. Vielmehr gebe es viele so genannte "Laienprediger", die regelmäßig in Gemeinden predigen würden. Abgesehen davon unterrichte der Bw. auch Fächer im Bereich der praktischen

Theologie und zeige seinen Studenten so ganz praktisch vor Ort, wie sie Predigten und Seminare halten könnten und die Arbeit in den Gemeinden gestaltet werden könne. Dass sein gelegentlicher Predigteinsatz in den Gemeinden nicht mit einer Pastorenfunktion in Verbindung stehe, werde über dem eben genannten Sachverhalt heraus (allgemeines Priestertum aller Gläubigen) auch dadurch deutlich, dass ordinierte Pastoren in der Gemeinde praktisch jeden Samstag im Predigtdienst in Gemeinden im Einsatz seien, er jedoch als Theologielehrer nur gelegentlich predige. Zu seinem Tätigkeitsbereich als Theologielehrer gehöre auch - wie sein Arbeitgeber schriftlich bestätigt habe - bei Treffen mit der Kirchenleitung z.B. bei so genannten "Predigertagungen" anwesend zu sein, wo Theologielehrer theologische Spezialfragen mit den Pastoren erörtern, Bibelexegesen vortragen würden, theologische Sachfragen darlegen und erklären würden und vor den Pastoren für die theologische Ausbildung und um Nachwuchskräfte werben würden. Diese Tatsache sei dem Finanzamt scheinbar nicht bekannt gewesen.

Neben den oben bereits erwähnten Reisen machte er in diesem Schreiben weitere Werbungskosten für folgende Reisen geltend:

14. 1. - 15.1.2000 Predigertagung in SG.: 71 km (Hinfahrt), 73 km (Rückfahrt) x S 4,90 = S 705,60 minus Erstattung S 320,-- + S 329,-- = S 56,60. Dazu kämen nicht ersetzte Tagesgelder von S 490,--.

15.6.2000 Schulausflug nach St.: 235 km x S 4,90 minus Arbeitgebererstattung S 470,-- = S 681,50. Dazu Tagegeld in Höhe von S 240,--.

6.10. - 7.10.2000 Gemeindewochenende in V.

267 km (Hinfahrt) u. 286 km (Rückfahrt) x S 4,90 minus Arbeitgebererstattung S 2.212,-- = S 497,70. Dazu Tagesgelder von S 600,--.

Aus der beigelegten Kopie einer Originalbuchung des Reisebüros geht hervor, dass die Hotelbuchung in T. ohne Verpflegung getätigt wurde.

In der weiters beigelegten Bestätigung des Arbeitgebers wird der Tätigkeitsbereich des Bw. wie folgt beschrieben:

1. Lehrtätigkeit am Theologischen Seminar, am Oberstufenrealgymnasium und an der Sprachschule.

2. Als ordinerter Pastor der K. sei es selbstverständlich, dass der Bw. auch als Theologielehrer seelsorgerlich tätig sei und auch in Gemeinden im Einsatz sei, weil er ja zukünftige Pastoren ausbilde. Die Präsenz der Lehrer in den Gemeinden im In- und Ausland sei wichtig, weil sie einen bedeutenden Werbeeffekt für die Schule darstellen würden. Der Rechtsmittelwerber habe auch den Schulwerbestand bei der Generalkonferenz in T. im Auftrag des B. betreut.

3. Da zu jeder Lehrtätigkeit auch Forschung und Veröffentlichung gehören würden, nehme der Bw. auch regelmäßig an den Tagungen des Biblischen Forschungsinstitutes teil und sei als Vertreter der Schule dorthin entsandt. Er arbeite auch in einem ähnlichen Gremium, dem Theologischen Arbeitskreis für Österreich mit. Zu diesem Bereich gehöre auch seine Entsendung zur Teilnahme an theologischen Fachtagungen.
4. Teilnahme an unregelmäßigen Treffen mit der Schwesterinstitution, der Theologischen Hochschule F., sowie Studienfahrten mit Studenten und dem Lehrpersonal.
5. Teilnahme an Treffen mit der Kirchenleitung der K.

Die vom Finanzamt zu den bisherigen Erhebungen vorgebrachten Einwände wurden dem Einschreiter mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 20.2.2004 zur Kenntnis gebracht und mit Schreiben vom 17.3.2004 auch entkräftet.

Um in der Berufsentscheidung nicht auf jeden Punkt ausführlich eingehen zu müssen, wurde dem Rechtsmittelwerber mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 25.3.2004 die Ermittlung des endgültigen Jahresfreibetrages 2000 aus dem Titel der Werbungskosten in Höhe von S 23.243,-- auf einer ausführlichen Beilage mit dem Ersuchen um Stellungnahme übermittelt.

Dagegen brachte der Bw. in seiner Eingabe vom 13.4.2003 vor, dass beim Punkt Theologische Hochschule F. ein Betrag von S 1.600,-- als Ersätze für Tagegelder zu Unrecht in Abzug gebracht worden sei. Seitens des Dienstgebers habe er keine Tagesgelder erhalten. Weiters sei bei der Betreuung des Schulstandes an der Generalkonferenz in T. der Betrag von S 1.020,-- für "allfällige Aufwendungen" nicht anerkannt worden. Dieser Betrag sei für das Frühstück an 17 Tagen à S 60,-- geltend gemacht worden, weil in der Hotelrechnung kein Frühstück enthalten sei.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 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.

Wie sich aus diesen gesetzlichen Bestimmungen eindeutig ergibt, müssen Ausgaben mit einer Einkunftsart in ursächlichem Zusammenhang stehen, damit sie als Werbungskosten anerkannt werden können.

Im vorliegenden Fall kommt dem eine große Bedeutung zu, weil der Berufungswerber nicht nur die Funktion als Lehrer in einem Dienstverhältnis ausübt, sondern auch als ordiniertes Pastor der K. unentgeltlich seelsorgerliche Arbeit leistet. Die mit der letztgenannten Tätigkeit verbundenen Ausgaben stellen, wie das Finanzamt richtig beurteilt hat, keine Werbungskosten dar.

Der Berufungswerber hat nicht im Verfahren vor dem Finanzamt, sondern erst auf einen Vorhalt des unabhängigen Finanzsenates vom 25. Juli 2003 eine Bestätigung seines Arbeitgebers vorgelegt, aus der ersichtlich ist, welche Aufgaben mit seinem Dienstverhältnis verbunden sind. Dazu gehören

1. die Lehrtätigkeit am Theologischen Seminar, am Oberstufenrealgymnasium und an der Sprachschule;
2. als Theologielehrer muss der Berufungswerber auch seelsorgerlich tätig sein, weil er ja zukünftige Pastoren ausbildet. Dazu gehörte auch die Betreuung des Schulwerbestandes bei der Generalkonferenz in T..
3. Zur Lehrtätigkeit gehören auch Forschung und Veröffentlichungen, weshalb die Teilnahme an theologischen Tagungen auch zu seinem Aufgabenkreis als Dienstnehmer gehört.
4. Letztlich ist er im Rahmen seines Dienstverhältnisses auch verpflichtet, an den Treffen der Kirchenleitung der K. teilzunehmen.

Diese Aussagen des Dienstgebers decken sich auch mit den Ausführungen des Berufungswerbers in der Beantwortung vom 7.11.2003 des Vorhaltes des unabhängigen Finanzsenates vom 11.9.2003 und sind als glaubwürdig anzuerkennen.

Im Folgenden werden die einzelnen Reisen entsprechend dem chronologischen Ablauf behandelt, wobei die genaue Berechnung der Werbungskosten der anschließenden Tabelle entnommen werden kann, die dem Bw. mit Schreiben des unabhängigen Finanzsenates vom 25. März 2004 zur Kenntnis gebracht wurde.

1. Predigertagung SG. vom 14.1. mittags bis 15.1.2000 abends:

Die Teilnahme an dieser Tagung fällt in den Aufgabenbereich des Berufungswerbers als Theologielehrer. Seitens des Arbeitgebers hat er steuerfreie Ersätze von S 200,-- als Tagesgelder und S 649,-- als Kilometergelder erhalten, sodass nur Werbungskosten von S 400,-- für Tagesgelder und S 56,60 für Fahrtkosten verbleiben.

2. Besuch der Theologischen Hochschule F. vom 27.1. bis 30.1.2000:

Wie bereits das Finanzamt richtig festgestellt hat, fällt auch diese Tätigkeit in seinen Aufgabenbereich als Theologielehrer (Pkt. 3). Der Einwand, dass dem Bw. für diese Reise kein Tagesgeld gewährt wurde, ist richtig, sodass S 1.782,-- an Tagesgeldern und S 4.399,30 an Kilometergeldaufstockung (S 7.433,30 Kilometergeld minus S 3.034,-- Ersatz durch Dienstgeber) als Werbungskosten gewährt werden können.

3. Wochendseminar BA. vom 4.2. bis 5.2.2000:

Bei diesem Seminar handelt es sich um vom Bw. gehaltene Vorträge über die Themen: Wer ist dieser Gott, dessen Willen ich erkennen will? Was ist Gottes Wille? Lass dir an meiner Gnade genügen. Welche Hinderungsfaktoren gibt es? Wie kann ich Gottes Willen erkennen - praktische Vorgehensweisen.

Daraus ist ersichtlich, dass es sich um theologische Themen handelte. Der Zusammenhang mit den Einkünften - und nicht mit der ehrenamtlichen Pastorentätigkeit - geht erstmals aus der dem unabhängigen Finanzsenat vorgelegten Bestätigung des Dienstgebers des Bw. hervor. Die zustehenden Tagesgelder von S 810,-- sind um die Reisekostenersätze des Dienstgebers von S 200,-- zu kürzen, sodass diesbezüglich ein Betrag von S 610,-- verbleibt. Bei den Fahrtkosten bleibt nach Abzug des steuerfreien Kilometergeldersatzes von S 1.028,-- ein als Werbungskosten anzuerkennender Betrag von S 231,30 übrig.

4. BRICOM Arbeitskreis in S: vom 2.5. bis 4.5.2000:

Bei dem Treffen des Biblischen Forschungs Komittes ging es um Studien zur Ekklesiologie (Theologie und Praxis der Taufe) und die Herausgabe von Richtlinien sowie einer Anfrage der EUD zu "staatlicher/ziviler und /oder religiöser Eheschließung in besonderen Fällen". Dabei handelte es sich um eine reine Arbeitstagung. Die dadurch entstandenen Aufwendungen sind, soweit sie nicht steuerfrei ersetzt wurden, als Werbungskosten anzuerkennen (Tagesgelder S 252,-- und Fahrtkosten S 596,70).

5. Schulausflug nach St. am 15.6.2000:

Die erstmals am 7.11.2003 beantragten Aufwendungen sind ausschließlich durch das Dienstverhältnis verursacht. Nachdem vom Bw. in der Vorhaltsbeantwortung klargestellt wurde, dass er in diesem Jahr die Schulbusse mit den Schülern und Lehrern mit seinem PKW begleitete um bei eventuell auftretenden Notfällen oder Erledigungen zusätzlich auch einen PKW vor Ort zu haben um flexibler reagieren zu können (in anderen Jahren wurde dieser Dienst von anderen Lehrkräften übernommen), sind das Tagesgeld in Höhe von S 270,-- sowie das nicht ersetzte Kilometergeld von S 681,50 (S 1.151,50 minus Ersatz von S 470,--

laut Seite 3 der Vorhaltsbeantwortung vom 7.11.2003) als Werbungskosten zu berücksichtigen.

6. Betreuung des Schulstandes an der Generalkonferenz in T. vom 22.6. bis 9.7.2000:

Wie sich im Zuge des Ermittlungsverfahrens herausgestellt hat, hat es sich bei dieser Tätigkeit des Rechtsmittelwerbers in vollem Umfang um seine Dienstzeit als Lehrer und nicht um seine Freizeit gehandelt. Dies hat auch der Arbeitgeber bestätigt. Letzterer ist auch für einen Großteil der Kosten (insbesondere Hotel- und Flugkosten) aufgekommen. Somit stellen die verbliebenen Aufwendungen Werbungskosten dar. Die Verpflegung bei dieser Reise war nicht gratis. Was den Betrag "allfällige Aufwendungen" in Höhe von S 1.020,-- betrifft, so setzt sich dieser aus den beantragten pauschalen Frühstückskosten von S 60,-- für 17 Übernachtungen zusammen. Die Nächtigungskosten in Höhe von S 10.290,-- wurden vom Dienstgeber ersetzt und beinhalten nicht die Kosten für das Frühstück. Hinsichtlich der Berücksichtigung pauschaler Kosten im Zusammenhang mit einer beruflich veranlassten Reise ist aber die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu beachten. Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgesprochen hat, ermöglicht es der längere Aufenthalt an einem Ort dem Steuerpflichtigen, sich dort über die Verpflegungsmöglichkeiten zu informieren und so jenen Verpflegungsmehraufwand zu vermeiden, der allein die Annahme von Werbungskosten anstatt nicht abzugsfähiger, üblicher Verpflegungsaufwendungen der privaten Lebensführung rechtfertigt (z.B. Erk. 5.10.1994, 92/15/0225). Wird ein Arbeitnehmer an einem Einsatzort durchgehend tätig, was hier der Fall ist, und wird die Anfangsphase von fünf Tagen überschritten, ist von einem längeren Aufenthalt auszugehen. Die pauschalen Sätze stehen folglich nur für die ersten fünf Tage zu (vgl. VwGH-Erk. 21.9.1993, 93/14/0136). Wie aus der Gesamtaufstellung der Werbungskosten ersehen werden kann, wurde für fünf Tage das Frühstück à S 60,-- berücksichtigt, nicht hingegen für den weiteren Aufenthalt, was der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes entspricht. Bei diesem Punkt sind somit nur die Tagesgelder von S 2.820,-- plus die nach Abzug des steuerfreien Ersatzes von S 8.000,-- verbleibenden Flug-, Reiserücktrittsversicherungs- und Frühstückskosten von S 231,-- als Werbungskosten anzuerkennen.

7. Exkursion zu den Reformationsstätten in Tschechien vom 28.9. bis 1.10.2000:

Auf Grund des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG muss nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Von dieser Überlegung ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof die Kosten für Studienreisen ins Ausland, bei denen persönliches Erleben und Förderung des

Berufes regelmäßig eng ineinander greifen, nur unter bestimmten Voraussetzungen, die alle vorliegen müssen, als steuerlich absetzbare Aufwendungen anerkannt.

- 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 Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf gestatten.
- c) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen 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 entbehren. Ein so genanntes Misch- oder selbstgewähltes Programm schließt die Abzugsfähigkeit also von vornherein aus.
- d) 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 (vgl. VwGH-Erk. 21.10.1986, 86/14/0031, 13.12.1988, 88/14/0002, 6.11.1990, 90/14/0176, 16.7.1996, 92/14/0133 u. 29.1.2002, 98/14/0124).

Im vorliegenden Fall liegen die oben unter c) und d) angeführten Voraussetzungen nicht vor. Die allgemein interessierenden Programmpunkte nahmen zeitlich wesentlich mehr Raum ein als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird. Der Großteil der Zeit diente der Besichtigung historischer Gebäude in Prag und Umgebung sowie dem Besuch von Museen. Viele der besichtigten Gebäude gehören zum Standardprogramm jeder mehrtägigen Pragreise. Wie der VwGH in seinem Erk. vom 16. 7.1996, 92/14/0133, betreffend einen AHS Professor für Latein und Geschichte ausgeführt hat, hätte auch die fachkundige Reiseführung mit Besprechung der Möglichkeiten, das Gesehene im Unterricht zu verwerten (einschließlich der Nachbesprechungen), die vom Pädagogischen Institut veranstaltete Reise noch nicht für andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer unattraktiv gemacht. In seinem – Werbungskosten einer Ägyptenreise eines AHS-Professors für Latein und Englisch betreffenden – Erkenntnis vom 18.3.1992, 91/14/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof bereits ausgesprochen, dass ein Teilnehmer an einer Bildungsreise an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise einschließlich eines möglichst sachkundigen Reiseführers und entsprechender Vorträge vorbereitenden oder aufarbeitenden

Inhaltes interessiert sein wird. Dies auch dann, wenn der Reise dementsprechend kein direkter Erholungswert wie etwa einer Urlaubsreise mit gewissen kulturellen Gesichtspunkten zukommt. Nach der oben angeführten Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes und aus den weiteren Erk. d. VwGH. vom 17.5.2000, 98/15/0050, 99/15/0055, vom 31.5.2000, 97/13/0228 u.v. 22.9.2000, 98/15/0111, musste daher der gesamte Aufwand für die mehrtätige "Studienfahrt nach Prag" den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zugeordnet werden. Dass die Reise für die Berufstätigkeit des Berufungswerbers von Nutzen sein konnte, genügt nach dem letztgenannten Erkenntnis noch nicht, um sie als durch den Beruf veranlasst zu sehen.

In diesem Punkt war die Berufung als unbegründet abzuweisen.

8. Gemeindewochenende in V. v. 6.10. bis 7.10.2000:

Wie vom Dienstgeber bestätigt, fällt diese Reise in den Aufgabenbereich als Theologielehrer. Die dadurch verursachten Tagesgelder von S 570,-- und die Kilometergeldaufstockung von S 497,70 stellen Werbungskosten dar.

9. BRICOM Arbeitskreis in C. vom 15.10. bis 17.10.2000:

Diesbezüglich wird auf Punkt 4 verwiesen. Wie aus dem Protokoll über diese Tagung ersichtlich ist, handelt es sich um eine reine Arbeitstagung. Die zustehenden Tages- und Nächtigungsgebühren in Höhe von S 620,-- sind als Werbungskosten anzuerkennen.

Abschließend wird noch bemerkt, dass der ursprüngliche Berufungspunkt "Mitarbeitertagung vom 4. bis 6.9.2000" zurückgezogen wurde.

Auf Grund obiger Ausführungen ergibt sich für das Kalenderjahr 2000 laut nachstehender Aufstellung ein als Werbungskosten anzuerkennender Betrag von S 24.843,--.

		Ersätze	WK
1	Predigertagung SG. (erstmalig 7.11.2003 beantragt)		
	14.1. 12.45 Uhr bis 15.1. 20.00 Uhr - TG S 360,-- + S 240,-- = 600,--	200,--	400,--
	Fahrtkosten 144 km x S 4,90 = S 705,60	649,--	56,60
2	Theolog. Hochschule F. (BRD) - tw. Erstbescheid anerk.		
	27.1. 11.40 bis 30.1. 22.15 Uhr TG 3 x 486 + 2/3 v. 486 = 1.782,- -		1.782,--

	$657 + 860 \text{ km} = 1.517 \text{ km} \times 4,90 = \text{S } 7.433,30$	3.034,--	4.399,30
3	Wochenendseminar BA. BRD (Rechtsmittelstreitpunkt)		
	4.2. 14.30 bis 5.2. 23.00 Uhr TG $1 \times 486 + 2/3 \text{ v. } 486 = 810,--$	200,--	610,--
	$132 + 125 \text{ km} = 257 \text{ km} \times 4,90 = 1.259,30$	1.028,--	231,30
4	BRICOM Arbeitskreis in S., CZ (Rechtsmittelstreitpunkt)		
	2.5. 16.45 bis 4.5. 19.00 Uhr TG $2 \times 426,-- = 852,--$	600,--	252,--
	$293 + 58 + 312 \text{ km} = 663 \text{ km} \times 4,90 = 3.248,70$	2.652,--	596,70
5	St. Schulausflug (erstmalig 7.11.2003 beantragt)		
	15.6. 8.45 bis 17.00 Uhr TG 270,--		270,--
	Fahrtkosten $235 \text{ km} \times 4,90 = 1.151,50$	470,--	681,50
6	Betreuer des Schulstandes an der Generalkonferenz in T. (Rechtsmittelstreitpunkt)		
	22.6. 11.00 bis 9.7. TG $564,-- \times 5 = 2.820,--$		2.820,--
	Hotelkosten lt. Rechnung - lt. Bl. 13 zur Gänze v. AG ersetzt	10.290,--	-----
	Flugkosten $\text{S } 7.490,-- + 5 \times \text{Frühstück à } 60 = 7.790,--$ plus Reiserücktrittvers. $\text{DM } 63,-- = \text{S } 441,--$, zusammen $\text{S } 8.231,--$	8.000,--	231,--
	Teilnahmegebühr $\text{US } \$ 79,--$ lt. Blatt 14 zur Gänze erstattet		-----
	keine Nächtigungsgebühren, weil Hotelkosten zur Gänze ersetzt		-----
7	Exkursion zu Reformationsstätten in Tschechien (RM-Streitpunkt)		
	28.9. 7.30 bis 1.10. 19.30 Uhr - Mischprogramm		-----
8	Gemeindewochenende in V. (erstmalig 7.11.2003 beantragt)		
	6.10. 15.35 bis 7.10. 22.30 Uhr, TG 570,--		570,--
	$553 \text{ km} \times 4,90 = \text{S } 2.709,70$	2.212,--	497,70
9	BRICOM Arbeitskreis in C., FR. (Rechtsmittelstreitpunkt)		

	15.10. 11.30 bis 17.10. 19.30 Uhr, TG 450,-- + 450,-- + 300,-- plus NG 330,-- + 330,-- = S 1.860,--, davon 1/3 weil Gratisverpflegung und Gratisnächtigung		620,--
	Im angefochtenen Bescheid anerkannte Werbungskosten S 11.169,-- minus WK F. S 344,--		10.825,--
	Summe		24.843,--

Wie aus dem beiliegenden Berechnungsblatt ersichtlich, resultiert infolge der höheren Werbungskosten eine Gutschrift an Einkommensteuer von € 1.672,42 (S 23.013,--).

Es war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, 5. Mai 2004