



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., , vom 30. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 2/20 vom 8. Juni 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Professorin an einer AHS und unterrichtet dort Biologie und Physik. In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2004 machte sie u.a. eine Rentenverpflichtung in Höhe von € 3.488,28 als Sonderausgaben sowie die Kosten für eine Studienreise nach Namibia vom 5.7.2004 bis 20.7.2004 in Höhe von € 2.481,00 sowie für Fotoausarbeitung in Höhe von € 660,00 als Werbungskosten geltend.

Im Zuge der Veranlagung wurde irrtümlich ein Unterhaltsabsetzbetrag nach § 33 EStG 1988 nicht jedoch die Rentenzahlung berücksichtigt. Die Kosten für die Studienreise wurden mit der Begründung nicht anerkannt, dass es sich um Kosten der privaten Lebensführung handelte.

Gegen diesen Bescheid wurde mit Schriftsatz vom 30.6.2005 fristgerecht berufen und die erklärungsgemäße Veranlagung beantragt. Zur Begründung wurde ausgeführt, dass die Reise vom Reisebüro für die Bw. und ihre Begleiterin individuell zusammengestellt worden war, da

keine Gruppenreise für ausschließlich Interessierte ihrer Berufsgruppe angeboten worden sei. Vorgelegt wurde in diesem Zusammenhang das Reiseprogramm sowie eine Bestätigung der Schuldirektorin, wonach die Bw. über ihre unterrichtende Tätigkeit hinaus auch mit der Leitung der Arbeitsgemeinschaft der Biologielehrer an der AHS für NÖ betraut sei und in der Fort- und Ausbildung von Biologielehrern tätig sei. Für all diese Tätigkeiten sei viel Wissen im naturwissenschaftlichen Bereich erforderlich, sodass die Reise beruflich veranlasst gewesen sei.

Die Berufung wurde ohne Erlassung einer Berufungsvorentscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorgelegt.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Rentenzahlung

Da die Bw. die Rentenverpflichtung i. H. von € 3.488,23 durch Vorlage sowohl des Vertrages mit Frau Phyllis Halina Nedomansky als auch durch eine Bestätigung der Raiffeisen Bank Wien über die Einzahlung nachgewiesen hat, steht die Berücksichtigung der Rente als Sonderausgaben gemäß § 18 Abs. 1 Zif. 1 EstG 1988 zu.

Der Unterhaltsabsetzbetrag laut Bescheid vom 8.6.2005 in Höhe von € 306,00 steht jedoch mangels der gesetzlichen Voraussetzungen des § 33 Abs. 4 Zif. 3 lit. b, nämlich Unterhaltsleistung für ein nicht haushaltzugehöriges Kind, nicht zu.

2. Studienreise nach Namibia

Laut dem von der Bw. vorgelegten Reiseprogramm handelte es sich um eine „Rundreise durch Namibia mit Besuch der bekanntesten Highlights“. Die Rundreise erfolgte mittels Mietauto, die Quartiere waren vorbestellt. Die Reiseroute war so zusammengestellt, dass tagsüber jeweils ein landschaftlicher Höhepunkt zu besichtigen war, etwa am:

- 6.7.: Besuch des Köcherbaumwaldes
- 7.7.: Fish River Canyon, zweitgrößter Canyon der Welt
- 8.7.: Tirasberge
- 9.7.: Tsarisberge, Naukluft, Solitaire, fakultativ Abstecher in die Dornbuschsavanne
- 10.7.: höchste Dünen der Welt bei Sossusvlei
- 11.7.: Fahrt durch den Gaub und den Kuiseb Canyon, Namib Naukluft Park, Swakopmund
- 12.7.: Erkundung des Küstenstädtchens und seiner Umgebung, Möglichkeit von Ausflügen in die Lagune, zu einer Robbenkolonie, Rundfahrt mit einem Motorboot zur Beobachtung von Robben, Delphinen und Meeresvögeln, fünfstündige Tour durch die Wüste, (lt.

Programm wäre es günstig diese Ausflüge wegen der geringen Kapazität im Voraus zu buchen)

- 13.7.: Damaraland, Besichtigung von Felsgravuren
- 14.7.: Opuwo
- 15.7.: Besuch eines Ovahimba-Dorfes
- 16.6.: Weiterfahrt zu den Ruacana Fällen
- 17.7.: Etosha National Park
- 18.7.: Tierbeobachtungen im Etosha National Park
- 19.7.: Otjikoto See, Minenstadt Tsumeb, Windhoek
- 20.7.: Heimreise

und die Übernachtung in einem Farmhouse oder einer Lodge erfolgte.

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 fallen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung 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 (vgl. VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194; 27.9.2000, 96/14/0055; 24.4.1997, 93/15/0069, sowie die dort zitierte Judikatur und Literatur). Nach den in der Judikatur erarbeiteten Grundsätzen sind Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, es sei denn, dass folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- 1) 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.
- 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 (vgl. VwGH 10.02.1971, 425/70). Grundsätzlich ist dabei auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (vgl. VwGH 16.9.1986, 86/14/0019; 13.12.1988, 88/14/0002).

Prüft man die gegenständliche Reise an den in der Rechtsprechung des VwGH erarbeiteten Kriterien, so ergibt sich folgendes Bild:

Die Reise wurde während der Ferienzeit, nämlich vom 5. bis 200. Juli 2004 durchgeführt. Die geplanten und auch absolvierten Programmpunkte haben sich von jenen für "allgemeine Touristen" mit biologisch-, zoologisch-, botanischem Interesse nicht unterschieden. Dies ergibt sich schon daraus, dass es sich um eine Rundreise mit Besuch der bekanntesten „Highlights“ handelt. Auch wird für den 12.7. die Buchung der Ausflüge im Voraus empfohlen, was auf ein reges Interesse anderer Touristen hindeutet, es sich also keinesfalls um nur für „Spezialisten“ interessante Touren handeln kann.

Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die Reise nach Planung und Durchführung der Bw. die Möglichkeit geboten hat, Kenntnisse zu erwerben, die ihr eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten, wird sie doch sehr wohl die im Rahmen ihres Biologieunterrichts die anlässlich der Reise gewonnenen Kenntnisse sowie Erfahrungen und persönliche Eindrücke in den Unterricht einfließen lassen können.

An den vierzehn Aufenthaltstagen hat es jedoch allgemein interessierende Besichtigungspunkte, wie oben ausgeführt, gegeben.

Die Reise unterscheidet sich hinsichtlich des Reiseablaufes daher nicht von Bildungs- und Studienreisen, die von Reisebüros an andere Kunden mit entsprechendem biologischen, botanischen, oder zoologischen Interesse angeboten werden. Im Streitfall war das Reiseprogramm und seine Durchführung keineswegs derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. - also auf Biologie- bzw. Physiklehrer - abgestellt, dass es jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt hätte. Sämtliche im Reiseprogramm enthaltenen Destinationen sind für "typische Namibiatouristen" geeignet.

Mag die Bw. zweifellos für den Beruf verwertbare Kenntnisse und Eindrücke gewonnen haben, so darf nicht außer Acht gelassen werden, dass das gesamte Programm auch für andere Reisende von Interesse sein konnte. Daran ändert auch der Umstand nichts, dass das Reiseprogramm vom Veranstalter individuell für die Bw. zusammengestellt wurde, da es für die Beurteilung des gegenständlichen Sachverhaltes auf den Inhalt der Reise ankommt und nicht darauf, ob im gängigen Programm des Veranstalters eine die Bw. interessierende Reise angeboten wurde.

Neben dem Umstand, dass die Namibiareise während der Ferienzeit der Bw. erfolgte, lässt das vorliegende Programm keinen Zweifel daran, dass die Reise - und zwar an sämtlichen Aufenthaltstagen - allgemein interessierende Besichtigungspunkte enthielt, sodass schon aus diesem Grund nahezu die gesamte Zeit des Aufenthaltes als "Privatzeit" qualifiziert werden kann. Mögen im Zuge der Besichtigungen rein fachspezifische Kenntnisse erworben worden sein, so kann aber schon auf Grund des vorliegenden Reiseprogramms ein Acht-Stunden-Arbeitstag des Bw. verneint werden.

Die Kosten für die Reise nach Namibia sind daher als Kosten der privaten Lebensführung nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 absetzbar. Gleiches gilt für die mit der Reise in Zusammenhang stehenden Kosten für die Fotoausarbeitung.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 31. Oktober 2005