



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, W., H.gasse, vom 23. November 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 8/16/17, vom 3. November 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist Diplompädagogin an einer Heilstättenschule. Sie unterrichtet Kinder und Jugendliche von der 1. bis zur 10. Schulstufe, die sich in stationärer Spitalsbehandlung befinden, in den Gegenständen Deutsch, Mathematik, Biologie, Geografie, Geschichte, Physik, Chemie, Musik, Bildnerische Erziehung und Sport. Darüber hinaus hat sie als Sonder- und Heilpädagogin sowie Psychologin einen Lehrauftrag an einer Krankenpflegeschule am AKH - Wien.

Im Rahmen der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2008 beantragte sie unter anderem die Kosten für eine Naturstudienreise nach Costa Rica als Werbungskosten zu berücksichtigen. Diese Reise sei in Zusammenarbeit des Alumniverbandes der Universität Wien und der Tropenstation La Gamba veranstaltet worden und habe weitgehend fachliches Wissen vermittelt. Die Kosten der Reise sind der Bw. pauschal in Höhe von 3.315,90 € verrechnet worden. Die Reise habe zu den schönsten Nationalparks des Landes geführt. Der Vulkan Arenal, der Regenwald der Österreicher, der artenreichste vielfältigste Nationalpark des Landes und der Nationalpark Corcovado wären Höhepunkte auf der Reise gewesen. Der Besuch von Märkten und das Genießen von kulinarischen Köstlichkeiten hätten diese abgerundet.

Die Bw. legte ein Reiseprogramm vor und gab darüber hinaus über Vorhalt des Unabhängigen Finanzsenates, an welchen Tagen wie viele Stunden privat und wie viele beruflich veranlasst waren, Folgendes bekannt:

Tag		Aktivitäten	Lehreinheiten: Vorträge, Filme, Laborarbeit, Exkursionen	Gesamtstunden
1.	19.07.	Flug: Wien – Madrid		
2.	20.07.	Flug: Madrid - San Jose (Abholung vom Leiter der Studienreise: yyy (Botanikprofessor der Universität Wien))	2 Stunden: Einlesen in die Länderkunde: Geschichte: erste Besiedelung, Spanische Eroberung, Unabhängigkeit, Politik, Sicherheit, Wirtschaftsstrukturen, (Literaturarbeit)	3 Stunden
3.	21.07.	1. Besichtigung des BOTANISCHEN GARTENS in San Jose: 2. Besuch des Nationalpark IRAZU – höchster Vulkan (3 432 m Seehöhe) 3. Besichtigung der Stadt CARTHAGO , des Marktes und der Basilika Virgen de Los Angeles	1. 3 Stunden: geführter Rundgang Botanischer Garten: Einführung in die erste Pflanzenkunde des Landes (Palmen, Mimosen, viele Pflanzen, die wir im heimischen Wohnzimmer wiederfinden) 2. 3 Stunden (Besichtigung des Vulkans, Säuresee am Kraterrand) 3. 1,5 Stunden (Stadtführung, erste tropische Früchte am Markt kennenlernen und tranchieren - Unterscheidung von Nackt- und Bedecktsamern)	7,5 Stunden
4.	22.07.	1. Fahrt durch und mit KAFFEEPFLANZUNGEN und BANANENPLANTAGEN Besichtigung 2. VULKAN POAS 3. La Fortuna, am Fuß des Vulkan Arena: Nachtbeobachtung des Lavaausstoßes	1. 3 Stunden Kaffeeplantagenrundgang (incl. Filmvorführung – Verarbeitung; Museum) 1,5 Stunden Bananenplantage / Erklärung Anbau, Pflege und Ernte; thematisieren der Gefahren der Pestizide 2. 1,5 Stunde Vulkanbesichtigung 3. 1,5 Stunden Lavaausstoß (Nachtgang)	7,5 Stunden

5.	23.07.	1. Bootsfahrt auf dem RIO FRIO bis zur Grenze Nicaraguas – Vogelschutzgebiet / Vogelbeobachtung; Colibris in Schwärmen, Vogelspinne (Ramsar) 2. heißen Quellen in Tabacon	1. 4 Stunden (incl. Fahrt über das Land; Sand-, Schotterbank, Naturbeobachtung und Ornithologie / Vogelbeobachtung Verhalten von Vögeln beobachten) 2. 2 Stunden : (Bodenquellen: Tabacón ist ein durch die vulkanische Aktivität aufgeheizter schwefelhaltiger Fluss) 3. 1,5 Stunden : Literaturarbeit: Systematisierung der beobachteten Vögel nach Ordnung, Familie und Art	7,5 Stunden
6.	24.07.	1. Wanderung im Nationalpark Arenal – einer der aktivsten Vulkane der Erde 2. Erkundung des Kronendachs im tropischen REGENWALDES auf den Hängebrücken - Arenal, Baumschicht und Artenvielfalt; (Lianen, Farne erklärt; 1. Giftschlange gesehen. 3 ½ Stunden geschüttet	1. 3 Stunden (Bodenbeschaffenheit untersuchen, Pflanzenwuchsformen erkennen, Lagune) 2. 4 Stunden Baumschichten erkennen Übersteher bis 50m obere Kronenschicht bis 40m; mittlere Kronenschicht bis 30m; untere Kronenschicht bis 20m; Unterwuchs bis 5 m; Bodenbewuchs) 1,5 Stunde (Vortrag zum tropischen Klima)	8,5 Stunden
7.	25.07.	Küstenstraße der Interamerikana Boa am Bauernhof Huhn gefressen	2 Stunden (Erklärung zu Landschaftsformen) 1 Stunde (Begegnung einer Boa, Bauernhof besichtigen)	3 Stunden
8.	26.07.	Nationalpark Manuel Antonio: 2. Schlange am Baum entdeckt Pflanzen bestimmt	3 Stunden (Rundgang mit Pflanzenbestimmung und Tierbestimmung)	3 Stunden
9.	27.07.	Ankunft Regenwald der Österreicher TROPENSTATION La Gamba: Wissenschaft und Lehre: Start des 5-tägigen „ Tropenkurses “ Besichtigung der Häuser, Garten, See und Labors ;	4 Stunden (Besichtigung der Anlage, Vorstellung der Gärten, des Tümpels mit Kaiman, Einführung des richtigen Verhaltens, da sich Giftschlangen hier frei bewegen) 3 Stunden (gesammelte Blätter unter Mikroskopen und mit Lupen analysieren, im Computer skannen und bearbeiten) 1 Stunde Beobachtung Ameisenstraße (Blattschneideameisen bei der Arbeit) und Spinnentiere	8 Stunden
10.	28.07.	1. Besuch der PROJEKTE IN LA GAMBA : 2. Vorstellung der Studenten und ihrer Diplomarbeiten „Brutverhalten“ Styroporeier ausgelegt; (wirkten echt) 3. Filmvorführung „Costa Rica“-Regenwald der Österreicher	1. 4 Stunden (Farne, Glasfrösche, Nutzbäume, und Bodenbeschaffenheit untersuchen) 2. 2,5 Stunden (Vortrag und Auslegeplätze besichtigen) 3. 1,5 Stunden (Filmvorführung)	8 Stunden
11.	29.07.	Besuch der PROJEKTE IN LA GAMBA : Kräutergarten besichtigen Ausstellung über Handwerk (Schmuck) Nachtwanderung mit Tierbeobachtung	2,5 Stunden (Rundgang Kräutergärten) 1,5 Stunden (Kräuter unter dem Mikroskop analysieren, bzw. aufkochen) 2 Stunden (Handwerk / Bauernhöfe) 2 Stunden (Nachtwanderung mit Führer)	8 Stunden
12.	30.07.	Eröffnung der Wasserleitung in La Gamba (gesponsert von Deutschland); Ökosystem kennen lernen	5,5 Stunden (Wanderung im Bergregenwald: oft Nebel, aus großblättrigen werden kleinblättrige Baumarten) Zwischenstopps um Blätter mit Hilfe von Nachschlagwerken (verteilte Studienleiter) zu bestimmen 1. Stunde : Besuch einer Schule (Grundschule am Land) 1,5 Stunden : Diskussion über Bildung, Schulpflicht und Schuluniform	8 Stunden

13.	31.07.	Bootsfahrt MANGROVEN (spezielle Waldformationen an Küsten und Flussnähe) Vortrag zur Entstehungsgeschichte der Station	6 Stunden (Lebensformen der Mangroven kennen lernen: Salzbelastung hoch Spezialanpassung – Atemwurzeln) 2 Stunden (Vortrag: Entstehungsgeschichte und Begriffsklärung Biodiversität)	8 Stunden
14	01.08.	Aufpflanzung mit Hilfe des Personals in La Gamba	8 Stunden (Bodenbeschaffenheit analysieren, Boden bearbeiten, besondere Wurzeln, Keimlinge und Kriechtiere, kennen lernen, Werkzeuge ausprobieren, ...)	8 Stunden
15.	02.08.	Fahrt über den höchsten PASS CERRO DE LA MUERTE (3 491m) nach San Jose Besichtigung: ANANASFELDER und der Paramovegetation (Gräser)	2 Stunden (Rundgang Ananasfeld, Information über Verarbeitung) 1 Stunde (Gräser – und Bodenbeschaffenheit analysieren) 1 Stunde Mitschriften vergleichen, gemeinsame Klärung ökologischer Grundbegriffe	4 Stunden
16.	03.08	1. Stadtbesichtigung; 2. Abflug nach Europa	1,5 Stunden geführte Besichtigung, danach Selbstgang	1,5 Stunden
17.	04.08	Ankunft in Europa – Madrid – Wien		
Gesamtstunden Nachbereitung Zuhause (Fotos sortieren, Power-Point-Präsentation, Arbeitsblätter und Tests erstellen)				93,5 25 Stunden

Ein Reiseleiter habe über die gegenständliche Reise ein Begleitbuch geschrieben, auf dessen Grundlage die Bw. Arbeitsblätter und Power-Point Präsentationen für den Projektunterricht mit ihren Schülern in den Fächern Biologie und Geografie erstellt habe. Diese Reise wäre nicht mit anderen Naturstudienreisen vergleichbar gewesen, zumal auf dieser weitaus mehr naturwissenschaftliche und humanökologische Aspekte vermittelt worden seien.

Im angefochtenen Einkommensteuerbescheid versagte das Finanzamt die Abzugsfähigkeit der beantragten Kosten, da die Reise überwiegend als Besichtigungsreise zu beurteilen gewesen sei.

Dagegen richtet sich die vorliegende Berufung, in der die Bw. ausführte, dass die Teilnehmer an dieser Reise Bergregenwälder, aktive Vulkane und Küstenregionen zur Vertiefung des Naturverständnisses erforscht hätten. Sie wären in der österreichischen Forschungsstation der Universität Wien im Regenwald Costa Rica untergebracht gewesen. Dort hätten sie an Filmvorträgen, Präsentationen über Forschungen der Studenten teilgenommen. Ebenso wären auf dieser Reise die Untersuchung einheimischer Pflanzen im Labor unter Mikroskopen und die Pflanzung von Bäumen im Zuge des Wiederbewaldungsprojektes Schwerpunkte gewesen.

Das Finanzamt wies die gegenständliche Berufung als unbegründet ab, da die in Rede stehende Reise weitaus überwiegend eine typische Besichtigungsreise sei und solcherart auch von zahlreichen Reiseveranstaltern angeboten werde.

Dem entgegnete die Bw. im Vorlageantrag, dass kein allgemeiner Reiseveranstalter die vorliegende Reise angeboten hätte.

Im Rahmen eines Erörterungsgespräches vor dem Unabhängigen Finanzsenat legte die Bw. ihre berufliche Tätigkeit und inwieweit sie das auf der fraglichen Reise gewonnene Wissen beruflich verwertet habe, dar:

Die Bw. unterrichtete Kinder und Jugendliche mit psychosomatischen Erkrankungen im AKH. Diese würden zumeist während eines Zeitraumes von drei Monaten bis zu einem Jahr stationär zur Spitalsbehandlung aufgenommen werden. Die Gründe für die Krankenhausaufnahme dieser Kinder seien psychosomatische Erkrankungen, Verweigerung des normalen Schulbesuches usw. gewesen. Ziel sei es daher, die erkrankten Kinder zu unterrichten und auf diese Weise sicherzustellen, dass Notenvorschläge für jedes einzelne Kind in sämtlichen Unterrichtsgegenständen an die jeweilige Stammschule übermittelt werden können. Der Unterricht der Kinder erfolge in Gruppen, im Rahmen von Projektarbeiten. „Costa Rica“ sei ein solches Projekt mit Schwerpunkt „Regenwald der Österreicher“ gewesen, das in eine Pflanzen- und Tierwelt sowie in Vulkane aufgeteilt gewesen wäre. Das Projekt habe einen Monat gedauert, wofür die Bw. speziell für ihre Schüler gestaltete Power-Point Präsentationen und Arbeitsblätter verwendet habe. Diese Art der Unterrichtsgestaltung sei überdies geeignet, jene Schüler, die Probleme im Lern- und Arbeitsverhalten hätten, für den Prüfungsstoff zu motivieren. Es könne mit persönlichen Lebensberichten, Fotos und den dazu vorgetragenen Hintergrundgeschichten sowie landestypischen Utensilien mehr Aufmerksamkeit bei den Schülern für den Lernstoff erreicht werden. Auch Rätselaufgaben und kreatives Arbeiten, wie zB die Erstellung einer Regenwaldcollage hätten die Schüler unterstützt, zielstrebig den Prüfungsstoff zu erarbeiten. Diese Projektarbeit habe letztlich dem schulischen Erfolg der Kinder und Jugendlichen sowie ihrem sozialen Lernen während des Spitalaufenthaltes gedient.

Die Bw. habe die Reise nicht in Begleitung von Familienangehörigen unternommen. Es wäre ein Teil ihres Bildungsauftrages gewesen, das auf der Reise vermittelte Fachwissen und das Erlebte sowie die gewonnenen Eindrücke ihren Schülern weiterzugeben. Andere Teilnehmer an dieser Reise wären in den Bereichen Forschung, AHS, ökonomische Landschaftsplanung und Molekularbiologie tätig gewesen. Auch Mitarbeiter der Universität wären anwesend gewesen.

Das Finanzamt verwies in seiner Stellungnahme erneut auf das vorgelegte Reiseprogramm, in dem sich die unternommene "Studienreise" weitaus überwiegend als eine typische Besichtigungsreise darstellen würde. Eine solche werde von zahlreichen Reiseveranstaltern, wie z.B von Rundreisen.com im Internet angeboten:

„Die Republik Costa Rica liegt auf der Landenge zwischen Nord- und Südamerika. Costa Rica grenzt an Nicaragua und Panama, an den Küsten an den Pazifik und die Karibik. Costa Rica ist eines der friedlichsten und wohlhabendsten Länder Mittelamerikas. Die Küsten sind flach und sumpfig, es gibt aber auch weiße Sandstrände. Im Landesinneren gibt es vulkanische Gebirge und große Regenwälder mit einer Vielzahl von Tieren und Pflanzen.

Bei einer Costa Rica Rundreise erleben Sie Regenwälder und seltene Tiere, riesige Kaffeeplantagen und Bananenbäume und ländliche Märkte. Die Hauptstadt San José bietet eine reizvolle Mischung traditioneller und moderner Architektur. Sehenswert sind das Teatro Nacional, der Palacio Nacional oder das Museo de Jade. Auch an den Küsten gibt es viele sehenswerte Orte, Strände und Hafenstädte, in denen echtes Urlaubsfeeling aufkommt. In den zahlreichen Nationalparks Costa Ricas gibt es einmalige Naturerlebnisse: Sie beobachten Jaguar, Ozelot, Affen, Alligatoren und zahllose Vögel, durchqueren Savannen und Regenwald und besteigen Vulkane. Entdecken Sie bei einer Rundreise durch Costa Rica dieses faszinierende Land für sich.“

Darüber hinaus wies die Abgabenbehörde erster Instanz auf ein jüngst ergangenes Erkenntnis des VwGH vom 28.10.2009, 2005/15/0062 hin, in dem dieser bei Studienreisen zweifelsfrei am Aufteilungsverbot festgehalten habe.

Die Bw. teilte überdies über Vorhalt mit, dass die Costa Rica Naturstudienreise nicht vergleichbar mit Reiseangeboten allgemeiner Reisebüros bzw. Angeboten aus dem Internet sei, da kein allgemeines Reisebüro

- a. „einen Univ. Prof. des Fakultätszentrum für Biodiversität als Reise-Studienführer anbietet,*
- b. ein wissenschaftlich ausgearbeitetes Skriptum über die Tier- und Pflanzenwelt den TeilnehmerInnen aushändigt, welches als Grundlage für die Vorbereitung für den Unterricht dient (bereits vorgelegt),*
- c. Vor- und Nachbereitungstermine zur Literaturübergabe organisiert*
- d. den Aufenthalt an der Forschungs-, Lehr- und Weiterbildungsinstitution (kein Tourismusunternehmen) der Universität buchen kann*
- d. Nachtwanderungen zur Tierbeobachtung anbietet; nur Fachleute kennen die Nachtplätze gefährlicher Schlangen, Spinnen, Frösche, ... (Fotos vorgelegt)*
- e. die Möglichkeit hat, Pflanzen im Labor unter Mikroskopen mit fachlicher Anleitung bestimmen bzw. zerlegen zu lassen*
- f. Diplomarbeiten und Dissertationen, die gerade geschrieben werden, vorstellt.“*

„Vergleichbar ist diese Reise allerdings mit einem Kongress der Psychologie, Pädagogik und Medizin, wie ich sie schon oft erlebt habe:

- 1. geraffter Zeitplan*
- 2. Workshops (Teilnahme beim Wiederbewaldungsprojekt)*
- 3. TeilnehmerInnen ähnlicher Berufsgruppen (Wissenschaftler der Universität)*
- 4. Vorstellung aktueller Standards, Vermittlung von Fachwissen*
- 5. Erhalt vieler wissenschaftlicher Materialien, Unterlagen, Mitschriften, die Zuhause für den persönlichen beruflichen Gebrauch ausgearbeitet werden müssen (Power Point vorgelegt)*
- 6. unterschiedliche Vortragungsorte*
- 7. geistige und körperliche Belastung; keine Erholung*
- 8. Besichtigung des Gastgeberlandes bzw. der Gastgeberstadt ist selbstverständlich*

Nach meinen Besichtigungsreisen in Australien, Namibia, der West- und Ostküste der USA teilweise auch mit Guides durch die Nationalparks kam ich nie mit Literatur und erweiterten Fachwissen nach Hause, dafür erholt."

Weiters gab die Bw. an, dass der Bildungs- und Erziehungsprozess vor dem Hintergrund rascher gesellschaftlicher Veränderungen, insbesondere in den Bereichen Umwelt liege. Der europäische Integrationsprozess sei im Gange, die Internationalisierung der Wirtschaft schreite voran, zunehmend stellten sich Fragen der interkulturellen Begegnung. In diesem Zusammenhang komme der Auseinandersetzung mit dem Aspekt der Weltoffenheit besondere Bedeutung zu. Die Natur als Grundlage des menschlichen Lebens trete in vielfältiger, veränderter Gestalt in Erscheinung. Die Kenntnisse über die Wirkungszusammenhänge der Natur seien als Voraussetzung für einen bewussten Umgang mit der Natur darzustellen. Fächerübergreifendes und projektorientiertes Arbeiten sei zu fördern.

Der Umwelt-, Natur- und Biotopschutz sollten an konkreten Beispielen demonstriert werden. Anhand von Stadtökologie und einem Ökosystem einer anderen Region (z.B. Meer, Regenwald) sind ökologische Grundbegriffe zu vertiefen. Das hierfür erforderliche Wissen müssten sich die Spitalspädagogen selbst aneignen, nachdem sie nicht alle Unterrichtsfächer studieren können, aber alle Patienten im Spital unterrichten bzw. benoten sollten. Die Unterrichtsgestaltung sollte den Patienten auch Spaß und Freude bringen und jedes Alter ansprechen. Persönliche Erfahrungsberichte und Fallbeispiele würden die Realität demonstrieren und den oft so tristen Krankenhausalltag beleben.

Jedes 10. Wiener Kind würde während seiner Schullaufbahn so schwer erkranken, dass es in Spitalsbehandlung muss. An den Exposituren der Wiener Heilstättenschule würden Kinder und Jugendliche, die wegen physischer oder psychischer Erkrankungen in einem Krankenhaus aufgenommen sind, von Pädagogen schulisch betreut.

Der Unterricht im Krankenhaus Sorge dafür, dass der schulische Fortschritt gesichert wird und trage durch einen vertrauten schulischen Alltag dazu bei, die Kinder von der ungewohnten klinischen Umgebung abzulenken und den persönlichen Erholungsprozess zu fördern. An die „Psychosomatik“ komme die Mehrheit der Schüler mit negativen Schulerfahrungen bzw. nach monatelanger Schulverweigerung. Das bedeute, dass diese Schüler erst wieder neugierig auf die Schule und auf Lerninhalte werden müssten. Persönliche Erzählungen, Erlebnis- und Erfahrungsberichte, Anekdoten, Witze usw. würden oft die erste Interaktion mit „lernunfähigen“ Schülern ermöglichen. Auf diesem unbewussten (impliziten) Lernen könne der Pädagoge zielgerichtetes (explizites) Lernen aufbauen.

Unterschiedlichste Anforderungen (altersheterogene Schülergruppen: 8 – 17 Jahre, verschiedene Schulformen, wie Volks-, Haupt-, Mittelschule, AHS, BHS sowie alle

Unterrichtsfächer, verschiedenartige Unterrichtsformen und ein ungewöhnlicher Arbeitsort prägen das Bild der Pädagogen in einem Krankenhaus.

Bei längerem Aufenthalt werden Projekte, Prüfungen und Schularbeiten im Krankenhaus durchgeführt. Der Pädagoge müsse sich die nötigen Kenntnisse für die Unterrichtsgestaltung im Krankenhaus selbst mittels Fortbildungen wie Selbststudium, Weiterbildungs- und Fortbildungsseminaren und Studienreisen aneignen. Nur so und im Wege der Umsetzung der Fortbildungsinhalte könne die eigene Unterrichtsqualität verbessert und der Lernertrag der Schülerinnen bzw. Patientinnen erhöht werden.

Das Finanzamt führte in einer schriftlichen Stellungnahme aus, dass das von der Bw. vorgelegte Reiseprogramm im Wesentlichen die Besichtigung jener Orte enthalte, die auch von Teilnehmern einer Costa Rica Rundreise besucht werden, die nicht der Berufsgruppe der Bw. angehören. Bei den behandelten Themen handle es sich um Programmpunkte von breit gestreutem allgemeinem Interesse, wie z.B.: Besichtigung eines botanischen Gartens, ein Besuch eines Nationalparks, eine Stadtbesichtigung, Bootsfahrten, Vogelbeobachtungen, Besichtigung von Vulkanen und heißen Quellen, Wanderungen durch einen Nationalpark, Erkundung des Kronendachs des tropischen Regenwaldes auf Hängebrücken, Fahrt auf einer Küstenstraße, Kräutergartenbesichtigung, Ausstellung über Handwerk, Nachtwanderung mit Tierbeobachtung, Eröffnung einer Wasserleitung, Besichtigung von Ananasfeldern und der Paramovegetation.

Auch die Ausführungen der Bw. über geistige und körperliche Belastung der Reise, und dass die Reise keine Erholung darstellte ist kein Grund von einer überwiegenden beruflichen Veranlassung auszugehen. Wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 29.1.2002, 98/14/0124, ausgeführt hat, ist der Teilnehmer an einer der Allgemeinbildung dienenden und unter fachkundiger Leitung stehenden Studienreise - anders als ein "typischer Tourist", für welchen ein relativ flüchtiges Interesse an den Sehenswürdigkeiten einer Region zutreffen mag - an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise einschließlich eines möglichst sachkundigen Reiseführers und entsprechenden Vorträgen interessiert. Weder das Reiseprogramm, noch seine tatsächliche Durchführung seien derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. abgestellt gewesen, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der speziellen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrten.

Damit aber seien die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen für die Costa Rica Reise nach Ansicht der Abgabenbehörde erster Instanz nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Über die Berufung wurde erwogen:

Der Entscheidung wird nachfolgender Sachverhalt als erwiesen zu Grunde gelegt:

Programmpunkte auf der in Rede stehenden Costa-Rica Reise waren unter anderem Besichtigungen des Botanischen Gartens in San Jose und der Stadt Karthago, Besuch einiger Vulkane, des Nationalparks Irazu, der heißen Quellen in Tabacon, Bootsfahrt am Rio Frio und Fahrten durch Kaffeeplantagen und Bananenplantagen. Weitere Reiseschwerpunkte waren die Erkundung des Kronendachs im tropischen Regenwald, Aufenthalt in der Tropenstation in La Gamba samt Besuch eines fünftägigen Tropenkurses mit Besichtigung der Häuser, der Gärten, der Seen und Labors. Studenten haben ihre Diplomarbeiten vorgestellt, über den Regenwald der Österreicher fand eine Filmvorführung statt, danach folgten Besichtigungen des Kräutergartens, einer Ausstellung über Handwerk und eine Nachtwanderung mit Tierbeobachtung sowie eine Aufpflanzung mithilfe des Personals in La Gamba. Weitere Programmpunkte waren der Besuch der Ortschaft La Gamba, Wanderungen im Nationalpark entlang des Rio Madrigal und nach einem freien Tag zum Ausspannen, eine Wanderung auf dem Vulkan Barva sowie ein Stadtbesuch in San Jose.

Die Bw. hat mitgeteilt, wie viele Stunden sie für diverse Lehreinheiten (wie zB Vorträge, Filme, Laborarbeit, Exkursionen, Beobachtungen, Wanderungen usw.) aufgewendet hat, sie hat jedoch trotz Ersuchens keine Aufteilung in privat und beruflich veranlasste Stunden bekannt gegeben.

Die Teilnehmer dieser Reise waren in den Bereichen Forschung, Pädagogik, Landschaftsplanung und Molekularbiologie beruflich tätig. Es wurde für die Reise ein Pauschalbetrag verrechnet.

In rechtlicher Hinsicht ist auszuführen:

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten Ausgaben, zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören nach § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge (Z 1) bzw. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung seines Berufes oder seiner Tätigkeit erfolgen (Z 2 lit. a) nicht abgezogen werden.

§ 20 Abs 1 EStG 1988 bezieht sich auch auf Wirtschaftsgüter des Haushaltes, die danach ebenso vom Abzugsverbot erfasst sind, wenn mangels eindeutiger Quantifizierbarkeit eine Trennung der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen oder beruflichen Veranlassung andererseits nach objektiven Gesichtspunkten nicht vorgenommen werden kann. Ein damit zusammenhängendes Vorbringen des Steuerpflichtigen geht hierbei

nicht über die Behauptungsebene hinaus und ist daher auch keiner Überprüfung zugänglich. Im umgekehrten Fall, wenn eine klar nachvollziehbare Trennung der einzelnen Anlässe möglich ist und dabei die betriebliche oder berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist, ist eine Aufteilung der Kosten zulässig (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Ist bei diesen Wirtschaftsgütern eine einwandfreie und objektive Trennbarkeit nicht möglich, ist ein Abzug der Werbungskosten oder Betriebsausgaben nur dann zulässig, wenn der Steuerpflichtige nachweist, dass sie ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst sind (vgl. *Doralt/Kofler*, EStG 11, § 20 Tz 21/2 und Tz 22). Der Verwaltungsgerichtshof vertritt dabei die Auffassung, dass bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt werden und eine genaue Unterscheidung getroffen werden muss (VwGH 26.8.2009, 2007/13/0031).

Bei Reisen (Studienreisen, Kongressen, Tagungen, Fortbildungsveranstaltungen usw.) mit einem aus privaten und beruflichen bzw. betrieblichen Elementen bestehenden Mischprogramm ist angesichts obiger Ausführungen eine Aufteilung der damit zusammenhängenden gemischt veranlassten Aufwendungen auch nach jüngster Rechtsprechung des VwGH nicht möglich, wenn die beruflichen und privaten Einheiten dieser Reise derart ineinander greifen, dass eine nachweisliche objektive Trennung nicht möglich ist. In diesem Fall sind gemischt veranlasste Reiseaufwendungen nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu beurteilen (VwGH 7.3.2011, 2010/15/0197).

Liegen hingegen kumulativ nachfolgende Voraussetzungen vor, können Kosten von Studienreisen in ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Ausgaben einkommensteuerrechtlich berücksichtigt werden (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032):

1. *„Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche 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 allgemeine 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.“*

Die Feststellung eines besonderen Interesses aus beruflicher Sicht und eines Nutzens für die Berufstätigkeit sowie Strapazen auf Grund klimatischer Bedingungen oder umfangreicher

Besichtigungstätigkeit sind für die Abzugsfähigkeit nicht ausreichend (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062).

Im Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197 würdigte der VwGH eine 4-tägige Urlaubsreise eines selbständig tätigen Ingenieurkonsulenten, der im Anschluss daran eine 27-tägige beruflich veranlasste Reise nach China unternahm und hielt in diesem Zusammenhang zur steuerlichen Abzugsfähigkeit von Reisekosten bei Studienreisen mit allgemein interessierendem Teil fest: Bei gemischt veranlassten Reisen ist die Reise dann zur Gänze nicht abzugsfähig, wenn eine eindeutige Trennung in einen beruflichen und einen privaten Teil aufgrund eines Mischprogramms und der damit untrennbaren Gemengelage nicht möglich ist. Der Verwaltungsgerichtshof lockert somit das Aufteilungsverbot für jene Reisen, bei denen privat und beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar trennbar sind, wenn zB an eine Dienstreise ein Erholungsurlaub angehängt wird. Eine Abzugsfähigkeit von pauschalen Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei beruflich veranlassten Reiseabschnitten wird demzufolge zugelassen. Eine Abzugsfähigkeit der Kosten bei Studienreisen scheitert nach Ansicht des VwGH überdies daran, wenn die Dienstreise nicht im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers erfolgt. Liegen hingegen für die Fahrten des Arbeitnehmers Dienstreiseaufträge (entsprechende Weisungen der Dienstbehörde) vor und hat der Arbeitnehmer darüber hinaus „tagesfüllende Dienste“ verrichtet, kann von einer im ausschließlichen Interesse des Dienstgebers erfolgten Entsendung ausgegangen werden (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Diese Reisen waren danach einwandfrei durch ein fremdbestimmtes berufliches Moment veranlasst.

Im Berufungsfall hat die Bw. zweifelsfrei eine Reise mit Mischcharakter unternommen. Dies ergibt sich aus dem vorgelegten Reiseprogramm, das allgemein interessierende Programmpunkte, wie zB die Besichtigung der Stadt Carthago, und San Jose, eine Bootsfahrt, Wanderungen auf Vulkanen, Besichtigungsfahrten auf Plantagen, verschiedene Naturbeobachtungen und Nachtwanderungen enthält. Es ist überdies davon auszugehen, dass die zu beurteilende Reise ebenso mit beruflichen Interessen der Bw. im Zusammenhang stand, zeigen doch vorgelegte Unterlagen auf, dass im Rahmen von Vorträgen, von Literaturarbeiten und den übrigen oben aufgezählten Besichtigungsfahrten auch fachliches Wissen vermittelt wurde. Dennoch ist festzuhalten, dass die in Rede stehende Reise in ihrer Gesamtheit auch ausreichende Attraktivität für einen allgemein interessierten Laien mit privatem Bildungsinteresse geboten hat, weil sie gleichfalls von allgemeinem touristischem Interesse war. Dies zeigen weitere Stationen der Reise auf (Nationalpark, Regenwald der Österreicher, Tropenstation La Gamba), die nicht allein für die Berufsgruppe der Lehrer, sondern auch für jeden anderen auf den Gebieten der Biologie und Geografie nicht fachspezifisch vorgebildeten, jedoch allgemein interessierten Teilnehmer von Interesse sind.

Eine interessensmäßige Beschränkung auf den Teilnehmerkreis der Berufsgruppe der Bw. (Pädagogen) war aus dem zu beurteilenden Reiseablauf und der Teilnehmerliste jedenfalls nicht abzuleiten.

Daraus ergibt sich, dass die zu beurteilende Reise sowohl durch private Erholungs- und Bildungsinteressen als auch durch berufliche Interessen bestimmt war, was auch durch das vorgelegte Reiseprogramm, das ein untrennbares Mischprogramm war, bestätigt wurde. Die Bw. hat auch über Vorhalt keine Aufteilung der Reiseabschnitte in privat oder beruflich angeben können. Wegen der fehlenden klaren Trennbarkeit in einen beruflichen und privaten Reiseabschnitt sowie der damit verbundenen Unmöglichkeit eine wesentliche berufliche (Mit-) Veranlassung der Reise festzuhalten, waren allein die Ausführungen der Bw., wonach Zweck der Reise auch eine für psychisch kranke Kinder und Jugendliche motivierende Unterrichtsgestaltung gewesen sei, nicht geeignet, der Berufung zum Erfolg zu verhelfen.

Da Reisen ihre Attraktivität längst nicht mehr allein aus der Besichtigung bewährter Touristenattraktionen beziehen, sondern für die Allgemeinheit auch dann faszinierend sind, wenn sie angesichts der umfangreichen Besichtigungstätigkeit und der Wissensvermittlung als strapaziös einzustufen sind (vgl. VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183), zeigen diese noch keine ausschließliche berufliche Veranlassung auf.

Dies trifft auch auf die konkrete Reise zu, die zwar durch eine höheres Maß an Wissensvermittlung geprägt war, jedoch ein Interesse an solchen Reisen angesichts der vielen Besichtigungen, Rundfahrten und Naturbeobachtungen in Bereichen der Tier-Pflanzenwelt und Vulkanwelt nicht nur Pädagogen, sondern ebenso anderen Personen zu unterstellen ist. Darüber hinaus war eine klare Quantifizierbarkeit der beruflichen und der privaten Veranlassung dieser Reise nicht möglich gewesen.

Vor diesem Hintergrund blieb auch das Vorbringen der Bw. erfolglos, wenn sie die zu beurteilende Reise mit einem Kongress der Psychologie, Pädagogik und Medizin vergleicht, zumal der VwGH auch in diesen Fällen bei Mischprogrammen darauf abstellt, dass diese unter anderem nahezu ausschließlich auf einen interessierten Teilnehmerkreis der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen ausgerichtet sind (VwGH 26.1.1993, 88/14/0108).

Die Bw. hat die auf der Reise gewonnenen Erfahrungen und Erkenntnisse für ihre Schüler in Arbeitsblättern und Power-Point Präsentation zu Themenbereichen wie (1) Bevölkerung, Klima Lebensweise, (2) Pflanzenvielfalt in Costa Rica, (3) Tierleben im Regenwald, (4) Vulkane (5) Banane: Allgemeine und wirtschaftliche Information, (5) Blaue Morpho im tropischen Regenwald (6) Fortpflanzung und Entwicklung der Schmetterlinge im tropischen Regenwald festgehalten. Unzweifelhaft hat die Bw. durch ihre Teilnahme an der zu beurteilenden Reise ihren Unterricht in Geografie und Biologie gerade in der Heilstättenschule durch persönliche

Erzählungen, Erlebnis- und Erfahrungsberichte sowie Anekdoten lebensnaher und attraktiver gestalten können. Sie hat in ihren schriftlichen Stellungnahmen auch überzeugend dargelegt, dass sie mit großem Engagement ein wichtiges pädagogisches Ziel verfolgt, das Kinder und Jugendliche, die wegen physischer und psychischer Erkrankungen in ein Krankenhaus aufgenommen werden, wieder „neugierig“ auf die Schule und ihre Lerninhalte machen und auf diese Weise ihren schulischen Fortschritt sichern soll.

Dennoch war dem Berufungsbegehren im Ergebnis nicht stattzugeben, da die Reise einen typischen Mischcharakter hatte, nicht im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation erfolgte und es auch nicht festzustellen war, dass sie von einer weitaus beruflichen Bedingtheit geprägt war. Obgleich die Bw. auf der Reise erworbenes Wissen konkret beruflich verwerten konnte, war das Reiseprogramm und seine Durchführung nicht derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. abgestellt. Es war nicht davon auszugehen, dass die gegenständliche Reise auf andere Personen ohne jegliche Anziehungskraft blieb. Die von der VwGH-Rechtsprechung entwickelten Voraussetzungen zur Abzugsfähigkeit von Studienreisen lagen somit nicht kumulativ vor (VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117, VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032).

Entscheidungswesentlich war überdies, dass die berufliche Veranlassung dieser Reise objektiv nicht quantifizierbar und der diesbezügliche Aufwand in einer objektivierbaren Weise nicht einwandfrei und nachprüfbar aufteilbar war, weshalb insgesamt gesehen ein Abzug als Werbungskosten zu unterbleiben hat. Dass im konkreten Fall ein untergeordneter privater Aspekt der Reise vorgelegen wäre, war ebenso wenig anzunehmen, zumal aus den konkreten Sachverhaltsfeststellungen kein im Vordergrund stehendes fremdbestimmtes berufliches Ereignis für diese Reise feststand. Selbst wenn die Bw. über Vorhalt, ob es eine Empfehlung der Schulbehörde gab, die konkrete Reise zu unternehmen, angab, als Pädagogin vom Stadtschulrat allgemein zur Wissensvermittlung gesetzlich beauftragt worden zu sein, war daraus keine Anordnung ihres Dienstgebers zur Durchführung der streitgegenständlichen Studienreise abzuleiten und nicht davon auszugehen, dass die Bw. im ausschließlichen Interesse ihres Dienstgebers gereist ist. An dieser Beurteilung ändert auch das Vorbringen nichts, dass sich Spitalspädagogen das erforderliche Wissen zum Teil selbst aneignen müssen.

Aus diesem Grund stellen im Ergebnis die streitgegenständlichen Reisekosten Aufwendungen der Lebensführung dar, die nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Eine solche Zuordnung der Kosten hat ungeachtet des unbestreitbaren lehrreichen und für die Umsetzung als Heilstättenpädagogin aus psychologischer Sicht wertvollen Erlebniswertes der Reise sowie der damit zusammenhängenden Tatsache, dass die Reise der Förderung der Tätigkeit der Bw. diene, zum Bereich der Lebensführung zu erfolgen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden

Wien, am 1. September 2011