



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des WS, vertreten durch Dr. Rudolf Rudari, Steuerberater, 6706 Bürs, Felderstraße 5, vom 12. Dezember 2003 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 27. November 2003 betreffend Einkommensteuer 2002 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise Folge gegeben. Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die Berufungsvorentscheidung vom 9. Jänner 2004 verwiesen.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber erzielte im Streitjahr Einkünfte aus selbständiger Arbeit als Psychologe und solche aus nichtselbständiger Arbeit als Religionslehrer. Unter den im Zusammenhang mit letzterer Tätigkeit geltend gemachten Werbungskosten verzeichnete er Aufwendungen für eine Reise auf den Berg Athos sowie für eine als "Bibelschule" bezeichnete Reise in die Türkei. Die Abgabenbehörde I. Instanz stufte die genannten Aufwendungen als solche für die private Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 ein und versagte ihnen damit die Abzugsfähigkeit. Ebenso wurde der unter den Betriebsausgaben angeführte Personalaufwand nicht anerkannt, da entsprechende Unterlagen nicht nachgereicht worden seien.

In seiner Berufung führte der Berufungswerber aus, hinsichtlich Personalaufwand einen nicht zutreffenden Lohnzettel vorgelegt zu haben. Dies stelle er nun durch Einreichung des erforderlichen Nachweises richtig. Die Studienreise in die Südtürkei erfülle alle an eine solche gestellten Anforderungen: Sie sei fast ausschließlich von Pfarrern und Religionslehrern

besucht worden. Das Programm sei mit religiösen Aktivitäten ausgefüllt gewesen. Auch die Reise auf den Berg Athos sei voll und ganz religiös motiviert gewesen.

In ihrer Berufungsvorentscheidung leistete die Abgabenbehörde I. Instanz dem Begehrten des Berufungswerbers insofern Folge, als sie den Personalaufwand in Höhe von 3.913,19 € anerkannte. Hinsichtlich der Kosten für die Studienreisen entschied sie jedoch abschlägig. Sie begründete dies im Wesentlichen damit, dass die in Streit stehenden Reisen durchaus auch den Geschmack eines allgemein religiös interessierten Publikums abdeckten. Sie stellten insofern ein Mischprogramm dar, welches nicht zum Ansatz von Werbungskosten berechtige.

Der Berufungswerber beantragte Vorlage seines Rechtsmittels an die Abgabenbehörde II. Instanz. Seinen Ausführungen stellte er voran, strittig seien die Studienreisen seines Klienten auf den Berg Athos und in die Südtürkei. Im Weiteren erklärte er, die Berufung hinsichtlich der Reise auf den Berg Athos nicht mehr aufrechtzuerhalten, sehr wohl jedoch hinsichtlich der "Bibelschule Südtürkei". Er verwies nochmals auf die Teilnehmerliste, die aus Pfarrern, Religionslehrern und zwei kirchlich interessierten Damen bestehe. Das Programm zeige eindeutig einen Zuschnitt auf ein Fachpublikum. Insofern stehe diesbezüglich die Anerkennung als Werbungskosten zu.

In einem später eingereichten Schreiben wies der steuerliche Vertreter auf die Entscheidung des VwGH 2002/15/0034 vom 29.1.2004 hin. Darin spricht der VwGH aus, dass der von einer Latein- und Griechischlehrerin in den Semesterferien für Schüler im Rahmen des Lateinunterrichts organisierten, unter dem Titel "*Veni, vidi, vici! Latein-Studienreise auf den Spuren der alten Römer*" stehenden Reise nach Rom und Neapel, nicht ohne Weiteres abgesprochen werden könne, einzig für in der spezifischen Richtung beruflich tätige Personen von Anziehungskraft zu sein (die belangte Behörde hätte diesbezügliche Feststellungen vermissen lassen).

Der unabhängige Finanzsenat wandte sich mit folgendem Auskunftsersuchen an den Berufungswerber und seinen steuerlichen Vertreter:

Im Akt liegen ein "Programm der Bibelschule in der Südtürkei" (a), sowie eine "Bestätigung der Teilnahme an der Bibelschule in der Südtürkei" (b) auf. Das Papier a) verzeichnet von 16.7. bis 20.7., sowie von 22.7. bis 25.7. weder eine Reisebewegung, noch sonstige Programmpunkte. Das Papier b) nennt für die fragliche Zeit nur die behandelten Studienthemen. Wo hielten sich die Reiseteilnehmer in diesem Zeiträumen auf, bzw. welche Reiserouten legten sie zurück?

Die schriftliche Antwort, die der steuerliche Vertreter übermittelte, lautete: "... in den fraglichen Zeiträumen 16. – 20.7. und 22. – 24.7. fanden Vorlesungen am jeweiligen Ort

sowie Besuche heiliger Stätten und Dialoge zwischen ortsansässigen Christen und Moslems statt."

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 versteht man unter Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Zwischen dem als Werbungskosten bezeichneten Aufwand und den Einnahmen, zu deren Erzielung der Aufwand notwendig ist, muss ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang bestehen. Ein berufliches Interesse schlechthin reicht hiezu nicht aus.

Studienreisen, deren Gegenstand ein so genanntes Mischprogramm ist, sind nach Lehre und Rechtsprechung in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen und berechtigen damit gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 nicht zu einem steuerlichen Abzug.

Kann nicht von Vorneherein mit der notwendigen Sicherheit eine "Mischreise" angenommen werden, dient das Durchgehen einer 4-Punkte-Skala der Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten der Lebensführung:

- **1)** Planung und Durchführung der Reise müssen in lehrgangsmäßiger Organisation oder sonst in einer Weise erfolgen, die weitaus überwiegend eine berufliche Bedingtheit erkennen lässt
- **2)** die Reise muss dem Abgabepflichtigen nach Planung und Durchführung die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine berufliche Verwertung gestatten,
- **3)** es muss ein einseitiger Zuschnitt des Reiseprogramms auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen ohne jede Anziehungskraft für nicht in dieser Weise beruflich vorbelastete Personen vorliegen,
- **4)** etwaige allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr als jenen Raum einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Entsprechend der Judikatur des VwGH müssen die genannten 4 Punkte kumulativ vorliegen (etwa VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194), um eine Abzugsfähigkeit des Aufwandes zu erlauben.

Im Hinblick auf **Punkt 1)** hat der Berufungswerber eine "Bestätigung der Teilnahme an der Bibelschule in der Südtürkei" vorgelegt. Als theologischer Leiter scheint darin Univ.Prof. Pater MH aus I, als Organisationsleiter Pfarrer RS aus B auf.

Die Reise wird in der vorgelegten Bestätigung als zweiteilig dargestellt:

1. Teil, "Auf den Spuren des Apostels Paulus und der frühen Kirche". Es folgt eine mit Daten von 8.7. bis 15.7. versehene Auflistung der Reiseziele.

Antalya und Termessos	9.7.
Side, Aspendos, Perge, Antalya	10.7.
Antalya, Egridier am Egridiersee und Antiochia in "P."	11.7.
Antiochia in Pisidien, Fahrt nach Hierapolis, Besichtigung von Hierapolis, Laodicäa, Kolossäa	12.7.
Fahrt über Antalya nach Phaselis, Limyra/Finike, Myra, Kas	13.7.
Patara, Letoon, Xanthos, Telemessos bei Fethiye	14.7.
Kaunos (Felsengräber), Fahrt zum Bildungshaus in Datca	15.7.

2. Teil, "Apostelgeschichte (Studienthemen)". Es folgt eine Auflistung von Themen und Daten:

Geheimnis der 40 Tage, Reich Gottes, Gemeinschaft in Jerusalem	16.7.
Pfingstereignis, Pfingstpredigt, Zeugnis der Apostel	17.7.
Urgemeinde in Jerusalem, Heilung des Gelähmten im Tempel, Verfolgung der Jünger	18.7.
Kreis der Apostel - 7 Diakone, Stefanus	19.7.
Saulus in Damaskus	20.7.
Ausflug zu den Heiligtümern in Neuknidos	21.7.
1. Missionsreise, Apostekonzil	22.7.
2. Missionsreise	23.7.
3. Missionsreise	24.7.
Paulus in Rom: Überfahrt von Malta	25.7.

In einem ebenfalls im Akt aufliegenden Programm schien, datiert mit 11.7. und 12.7. auch "Pamukkale", "Pamukkale Quelle", "Sinterterassen", auf ("Hierapolis" ist der antike Name für Pamukkale). Bei der Etappe Kaunos (15.7.) war eine "Bootsfahrt" verzeichnet.

Unbestritten erfolgten die Planung und Durchführung der Reise durch Theologen. Dieser Umstand allein genügt aber noch nicht, um eine überwiegend berufliche oder private Bedingtheit festzustellen. Er besagt auch nicht, dass eine Teilnahme ausschließlich für in Theologenberufen tätige Personen vorgesehen war. Vielmehr kann aus der Aktenlage abgeleitet werden, dass auch "nur" theologisch Interessierten, wie ehrenamtlichen Pfarrmitarbeiterinnen und mitreisenden Ehegattinnen eine Reiseteilnahme nicht verwehrt war.

Geht man weiter zu **Punkt 2)** der Liste, wird man nicht bestreiten können, dass die geschilderte Reise geeignet ist, einem Religionslehrer berufliche Impulse zu vermitteln.

Eine Relativierung erfährt diese Einschätzung allerdings bei näherem Eingehen auf **Punkt 3)**:

Auch für nicht in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer hat die streitgegenständliche Reise nach dem Dafürhalten des unabhängigen Finanzsenates attraktive Programmpunkte zu bieten. So sind etwa die schneeweissen Sinterterrassen von Pamukkale ein weithin bekanntes Naturwunder, das zu den touristischen Hauptattraktionen des ägäischen Bereiches zählt. Die Umgebung der antiken Stadt Kaunos ist nicht nur berühmt durch ihre eindrucksvollen Felsengräber, die man auf einer Bootsfahrt passiert, sondern birgt auch eines der ökologisch reichsten Biotope der Türkei: Der Iztuzu-Strand ist einer der letzten Brutplätze der Karettschildkröte. Fethiye liegt in einer malerischen Bucht am Übergang zwischen Riviera und Ägis und ist ein Urlaubsort mit pulsierendem Strand- und Nachtleben. Side und Antalya weisen atemberaubende Küstenlandschaften, türkisblaue Buchten, endlose Sandstrände sowie beeindruckende Hafen- und Altstadtviertel auf. Eine Sehenswürdigkeit von allgemeinem Interesse ist weiters Knidos, eine der reichsten und bedeutendsten Städte der Antike, die eine Fülle von archäologischen Schätzen vorweisen kann. Ein Geheimtipp für Menschen, die das Besondere suchen, ist schließlich der vom Massentourismus verschont gebliebene Ort Datca auf der Datcahalbinsel. Hier kann man neben Meer, Strand und Taverne noch die Beschaulichkeit der alten Türkei genießen (www.bodrumpages.com/pamukkale, www.irene-wien.at/kaunos, www.hist.unizh.ch/ag/kleinasiaprojekt, www.tuerkei.citysam.de/fethiye, http://home.arcor.de/uwe_strelau侧, www.bodrumpages.com/deutsch/knidos, www.fener-reisen.de/tuerkei/datca).

Es bedarf keiner näheren Ausführung dahingehend, dass die geschilderten Stationen der Reise für ein breites Publikum anziehend sind und ein theologischer Zusammenhang bestenfalls auf den zweiten Blick erkennbar ist. Allein die Intention, auf den Spuren des Apostels Paulus zu wandeln, vermag der allgemein-touristischen Attraktivität der Reisebewegung keinen Abbruch zu tun und den religiös-theologischen Aspekt nicht zu verstärken. Daran ändert auch der Umstand, dass sich die Reisegruppe aus Pfarrern, Religionslehrern und ehrenamtlichen Mitarbeiterinnen in Pfarren, darunter 2 Ehepaaren, zusammensetzte, nichts.

Überprüft man den zeitlichen Aspekt der Programmfolge gemäß **Punkt 4)**, kann man feststellen, dass allgemein interessierende Programmpunkte weitaus mehr Raum einnehmen als allenfalls anzuerkennende theologisch inspirierte Veranstaltungen. Die von 8.7. bis 15.7. vollzogene Reisebewegung, die die oben geschilderten Stationen berührte, ist fraglos und typischerweise dem privaten Lebensbereich zuzuordnen. Bezuglich des Restes des Türkeiaufenthaltes (16.7. bis 25.7.) konnte der unabhängige Finanzsenat im Zuge seiner Ermittlungen nicht explizit und eindeutig Aufschluss über die örtliche Lagerung gewinnen: So hat der steuerliche Vertreter in Beantwortung des diesbezüglichen Ergänzungserorschens lediglich ausgeführt, es hätten "Vorlesungen am *jeweiligen Ort* sowie Besuche heiliger Stätten

und Dialoge zwischen ortsansässigen Christen und Moslems stattgefunden", laut Aktenlage gab es in diesem Zeitraum täglich 5 – 6 Stunden Vorlesungen und Meditation. Es ist unklar, was der steuerlich Vertreter mit "am jeweiligen Ort" meint. Mit großer Wahrscheinlichkeit befanden sich die Reiseteilnehmer im fraglichen Zeitraum im Bildungshaus in Datca, das sie als letzten Programmpunkt des ersten Teils der Reise am 15.7. erreichten (siehe auch 21.7., Ausflug nach Neuknidos; Knidos liegt wie Datca auf der Datcahalbinsel). Geht man – ohne diese Angaben weiter zu hinterfragen -davon aus, dass eine tägliche berufsspezifische Beanspruchung von 5 – 6 Stunden zutreffend ist, war immer noch mehr Raum für allgemein interessierende Programmpunkte gegeben, als während der Zeit der laufenden Berufsausübung an Freizeit zur Verfügung steht (es ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich 8 Stunden täglich abzustellen; VwGH 26.6.1990, 89/14/0106; VwGH 24.11.1993, 92/15/0099). Wie oben dargestellt bietet das vom Pauschaltourismus verschont gebliebene Datca reizvolle Freizeitmöglichkeiten.

Zusammenfassend kann somit von einem kumulativen und zum Abzug des Aufwandes berechtigenden Vorliegen der 4 Punkte keine Rede sein.

Das vom Berufungswerber zitierte VwGH-Erkenntnis 2002/15/0034 vom 29.1.2004 vermag seinen Standpunkt nicht zu stützen. Eine von einer Latein- und Griechischlehrerin für Schüler im Rahmen des Lateinunterrichts als schulbezogene Veranstaltung organisierte Reise nach Rom und Neapel ist nicht mit einer einem allgemein theologisch-kulturell interessierten Publikum zugänglichen Südtürkeireise mit Mischprogramm gleichzusetzen. Die diesbezüglich vom Berufungswerber geltend gemachten Kosten sind somit einer Abzugsfähigkeit nach § 16 Abs. 1 EStG 1988 nicht zugänglich, sondern im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 in den steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen.

Wie ausgeführt wurde der geltend gemachte Personalaufwand von der Abgabenbehörde I. Instanz in der Berufungsverfahrenscheidung anerkannt.

Der Berufung war daher wie im Spruch teilweise statzugeben.

Feldkirch, am 7. April 2005

Für die Richtigkeit
der Ausfertigung: