

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Richterin Mag. Manuela Fischer in der Beschwerdesache ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, über die Beschwerde vom 8. Februar 2021 gegen den Bescheid des Finanzamtes Österreich vom 18. Jänner 2021 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2016 Steuernummer ***BF1StNr1*** zu Recht erkannt:

- I. Die Beschwerde wird gemäß § 279 BAO als unbegründet abgewiesen.
- II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof gem. Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

Der Beschwerdeführer (id Folge Bf.), der als AHS-Lehrer für Geografie und Wirtschaftskunde (GWK) an einem Gymnasium tätig war, reichte am 23.11.2020 die Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2016 ein.

Es wurden damit u.a. Werbungskosten für Arbeitsmittel iHv Euro 1.160,96, für Fachliteratur iHv Euro 375,72 und für Fortbildungskosten iHv Euro 1.630,25 beantragt. Infolge eines Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde übermittelte der Bf. mit Schriftsatz vom 16.12.2020 Belege und Berechnungen zu den beantragten Kosten.

b) FACHLITERATUR

Themenhefte Erdkunde	Hölzel Verlag	15,50
----------------------	---------------	-------

Bedrohte Völker-Grönland	Hikade	82,75
Stadtgeographie Lissabon	Thiel	9,95
Das Bild der Erde - Geo	Gruner & Jahr	94,00
Geographie und Kultur Portugals	Hikade	15,50
Landkarte	Hikade	17,98
Geographie und Kultur Spaniens	Hikade	7,80
Wirtschaft: Testmagazin Konsument u. Wirtschaftsberichte	VKI	52,00
Fachbuch GWK Unterricht	Hikade	21,14
Fachbuch: Geographie Myanmars	Hikade	20,00
Fachbuch: Geographie Myanmars	Hikade	13,40
Landkarte	Hikade	25,70

Fachliteratur gesamt

375,72

Im Schreiben führte der Bf. zu seiner Tätigkeit in der Schule und zu Aufgabenbereichen im Landesschulrat aus. Zur Aufstellung über die Fortbildungskosten (Studienreise) wurde festgehalten, dass er sich hinsichtlich der Absetzbarkeit an bei anderen Finanzämtern üblichen Richtwerten orientiert habe. Es waren nur 70% seiner Reisekosten beantragt worden. Die Ausgaben für die Studienreise (19.7. – 13.8.2016) seien nicht ersetzt worden. Eine als „Studienreiseprogramm Myanmar und Thailand“ bezeichnete Auflistung wurde vorgelegt.

Werbungskosten (Fortbildung): Studienreise Myanmar-Thailand (19. Juli – 13. August 2016)

Begründung: Lehramt für AHS in Geographie und Wirtschaftskunde + Leitende Tätigkeit in der Arbeitsgemeinschaft für Geographie und Wirtschaftskunde

Beilage: Schwerpunktziele der Reise und die dazugehörigen Lehrplaninhalte des Bildungsministeriums in Geographie und Wirtschaftskunde an AHS

Studienreiseprogramm Myanmar und Thailand

Schwerpunktziele der Reise	Lehrplaninhalte für den Unterricht in Geographie und Wirtschaftskunde		
Raum Bago, Nyaung Shwe, Bagan Leben im ländlichen Raum Myanmars; Reisanbau; Nutzung und Zerstörung von Feuchtwäldern; Besichtigung des Kleingewerbes in den Dörfern am Inle-See und um Bagan Nebensaison im Massentourismus Thailands aus klimatischen Gründen am Beispiel Kho Samui in Thailand	1. Klasse	Wie Menschen in unterschiedlichen Gebieten der Erde leben und wirtschaften:	Erkennen, dass sich Menschen in ihren Lebens- und Konsumgewohnheiten auf regionale und kulturelle Voraussetzungen einstellen und dass die Lebensweise einem Wandel unterliegt. Erkennen, wie einfache Wirtschaftsformen von Natur- und Gesellschaftsbedingungen beeinflusst werden, und erfassen, dass Menschen unterschiedliche, sich verändernde Techniken und Produktionsweisen anwenden. Erfassen, dass es auf der Erde eine Regelmäßigkeit in der Anordnung klimatischer Erscheinungen gibt.
	2. Klasse	Leben in Ballungsräumen:	Das Leben in Ballungsräumen und peripheren Räumen vergleichen. Erfassen von Merkmalen, Aufgaben und Umweltproblemen in Ballungsräumen. Erkennen der Vernetzung zwischen Kernstadt und Umland. Erkennen, wie Güter in Betrieben verschiedener Art und Größe in unterschiedlichen Organisationsformen erzeugt werden.

Betriebe und Geschäfte in Abhängigkeit vom Tourismus am Beispiel Kho Samui in der Nebensaison Thailands; Öffentlicher und Individualverkehr in Myanmars Städten und zwischen ihnen Den extremen Kontrast zwischen der Überbevölkerung in Yangon und Mandalay und den dünn besiedelten ländlichen Räumen Myanmars erfassen		Der Dienstleistungsbereich:	Erfassen der wirtschaftlichen Bedeutung von Freizeit und Tourismus. Erfassen, wie Regionen durch Verkehrseinrichtungen unterschiedlich erschlossen und belastet werden.
		Die Erde als Lebens- und Wirtschaftsraum des Menschen – eine Zusammenschau:	Erkennen, dass die Verteilung der Bevölkerung auf der Erde ungleichmäßig ist und dass es Gunst- und Ungunsträume gibt.
Besuch von Industriezonen und Bankenvierteln in Bangkok, Yangon und Mandalay; die großen Entwicklungsunterschiede zwischen Myanmar und Thailand und auch innerhalb dieser beiden Staaten Demokratische Strukturen und das Leben in Myanmar nach der Militärdiktatur Studie des Buddhismus als Lebensform: Teilnahme an buddhistischen Zeremonien in Yangon, Golden Rock, Bago, Bagan und Mandalay Produktion für den Weltmarkt in Thailand/Bangkok oder ausschließlich für die Binnenregionen in Myanmar	4. Klasse	Zentren und Peripherien in der Weltwirtschaft:	Die Bedeutung ausgewählter Staaten und Regionen für Weltpolitik und Weltwirtschaft erkennen. Entwicklungsunterschiede zwischen Regionen wahrnehmen und Erklärungsansätze für deren Ursachen untersuchen.
		Leben in einer vielfältigen Welt:	Erfassen der kulturellen, sozialen und politischen Differenzierung in unterschiedlichen Regionen der Erde. Bereitschaft anbahnen, sich mit "dem Anderen" vorurteilsfrei auseinander zu setzen. Zunehmende Verflechtungen und Abhängigkeiten in der Weltwirtschaft und deren Auswirkungen auf die Gesellschaft erkennen.

Besuch von Landwirtschaftsbetrieben: Ökologisch angepasste gewerbliche Nutzung in Myanmar am Inle-See Individuell organisierte Stadterkundung zu Migration und Bevölkerungswachstum von Myanmar und Thailand und dessen Auswirkung auf die Großstädte Bangkok, Yangon und Mandalay Besichtigung gemeinsam mit Einheimischen zur regionalen Wirtschaft in einem noch immer von der ehemaligen Militärdiktatur geprägten Myanmar; Betriebsbesuche am Inle-See: Nachhaltige Produktion in der Landwirtschaft und im Gewerbe Besichtigung von Landwirtschaftsbetrieben in Zentral-Myanmar: Landwirtschaftsformen mit begrenzten Ressourcen wie Wasser, Boden und Klima	5. Klasse	Die soziale, ökonomisch und ökologisch begrenzte Welt Bevölkerung und Gesellschaft diskutieren Die wirtschaftlichen Bedürfnisse der Menschen bewerten Nutzungskonflikte an regionalen Beispielen reflektieren	Wechselwirkungen von Klima, Relief, Boden, Wasser und Vegetation analysieren Geoökosysteme und deren anthropogene Überformung erklären Dynamik der Weltbevölkerung analysieren Ursachen und Auswirkungen der räumlichen und sozialen Mobilität in verschiedenen Gesellschaften diskutieren Wirtschaftliche Ungleichheiten auf der Erde darstellen Ursachen wirtschaftlicher Ungleichheiten beurteilen (politisches Handeln, Ressourcen, weltwirtschaftliche Strukturen) Die Produktion von Bedürfnissen hinsichtlich Konzepten der Nachhaltigkeit bewerten Regionale Konflikte über die Verfügbarkeit von knappen Ressourcen (Boden, Wasser, Bodenschätze, usw.) und dahinter stehende politische Interessen erklären Tragfähigkeit der Einen Welt zukunftsorientiert reflektieren
---	-----------	---	---

Besuch moderner Geschäftszentren in Bangkok, um die Auswirkungen der globalen Wirtschaft und deren Einfluss auf Bangkok zu erkennen: Thailand als Billiglohnland am Beispiel Bangkoks: Marktbesuche und Besichtigung von Betrieben Besuch von Betrieben: Nachhaltiges Kleingewerbe in den Dörfern am Inle-See: Fischerei, Textilgewerbe; Erkundung von Armenvierteln und der Entwicklungsunterschiede innerhalb der Großstädte Yangon und Mandalay, bzw. im Vergleich zu ländlichen Regionen z.B. am Inle-See und in Bagan Leben in der Megastadt Bangkok und der aufstrebenden Metropole Yangon und ihre zunehmend bedeutende Rollen in der globalisierten Weltwirtschaft	8. Klasse	Chancen und Gefahren der Globalisierung erörtern Politische und ökonomische Systeme vergleichen Politische Gestaltung von Räumen untersuchen Städte als Lebensräume und ökonomische Zentren untersuchen	Globalen Wandel und seine ökonomischen, sozialen und ökologischen Ursachen und Wirkungen – auch hinsichtlich der eigenen Lebenssituation – erörtern Auswirkungen ökonomischer Globalisierung diskutieren Strategien individuell, betrieblich und gesellschaftlich nachhaltigen Handelns entwickeln Ursachen und Auswirkungen sozialer und ökonomischer Disparitäten auf globaler Ebene beurteilen Formen, Möglichkeiten und Risiken der Entwicklungszusammenarbeit diskutieren Machtverhältnisse in politischen und ökonomischen Systemen analysieren Vielfalt der subjektiven Wirklichkeiten in Städten vergleichen Soziale Differenzen in urbanen Räumen analysieren Prozesse von Urbanität und Urbanisierung beschreiben Bedeutung von Metropolen als Steuerungszentren der Wirtschaft beurteilen Perspektiven und Beispiele für eine nachhaltige Urbanität entwickeln
---	-----------	---	--

Myanmar – Thailand 2016

Reisekostenübersicht

Bezahlt für ...	Gesamtkosten in Fremdwährung *)	Gesamtkosten in €	Gesamtkosten pro Person in Fremdwährung *)	Kosten pro Person in €	Absetzbetrag: 70 % der Kosten
Flug: Wien – Bangkok – Wien		1959,29		489,82	
Flug: Bangkok - Yangon		491,80		122,95	
Flug: Yangon – Heho (Inle-See)			114 USD	102,34	
Flug: Heho – Nyaung U (Bagan)			94 USD	84,39	
Flug: Nyaung U - Mandalay			73 USD	65,53	
Flug: Mandalay – Kho Samui		1145,13		286,28	
Flug: Kho Samui - Bangkok		552,68		138,17	
Hotel Dewan (Bangkok)	13600 THB	351,26		87,82	
Hotel Sky View (Yangon) 1.Besuch	198 USD	177,75		44,44	
Hotel Sky View (Yangon) 2.Besuch	99 USD	88,87		22,22	
Hotel Mountain Top (Golden Rock)	185,40 USD	166,44		41,61	
Hotel Thanakha Inle (Nyaung Shwe)	480 USD	430,91		107,73	
Hotel Zfreeti (Bagan)	360 USD	323,18		80,79	
Hotel The Home Hotel (Mandalay)	140 USD	125,68		31,42	
Hotel Anjali (Kho Samui)	28200 THB	728,39		182,08	
Reisebüro (Führung, Transport)	1966,50 USD	1765,37		441,34	
SUMME DER REISEKOSTEN				2328,93	1630,25

Die Abgabenbehörde würdigte die beigebrachten Unterlagen. Die Kosten für die Studienreise iHv Euro 1.630,25 wurden nicht anerkannt. Kosten für Arbeitsmittel und Fachliteratur wurden iHv insgesamt Euro 804,69 bei der Veranlagung berücksichtigt.

Mit **Datum 18. Jänner 2021** wurde der **Einkommensteuerbescheid 2016 – Arbeitnehmerveranlagung** erlassen.

Es wurde damit die Einkommensteuer in Höhe einer Gutschrift von Euro 854,00 festgesetzt.

In der Begründung des Bescheides war u.a. angeführt:

„Voraussetzung einer Teilnahme an Studienreisen, Kongressen, Tagungen, etc. ist dass das Programm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer dieser Berufsgruppe abgestellt ist, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt. Der Nachweis muss mittels genauem Programm einer lehrgangsmäßigen Organisation, oder sonst in einer Weise, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt, erfolgen. Dieses Programm muss ein durchschnittliches tägliches 8 Stunden Programm (Normalarbeitszeit) mit genauer Zeiteinteilung der jeweiligen Programmpunkte enthalten. Eine Studienreise, die nicht erkennen lässt, was sie von den Reisen anderer kulturell interessierter Personen unterscheidet, ist nicht absetzbar. Bei der Reise nach Myanmar-Thailand (Koh Samui) mit der Familie ist nicht ersichtlich, dass das private Interesse eindeutig im Hintergrund steht. Diese Reise ist daher als privat veranlasst anzusehen und somit nicht als Werbungskosten absetzbar.

Vom gesamten Computerzubehör wurde ein Privatanteil von 40 % ausgeschieden (gesamte Rechnungen Mediamarkt, ACP, GRS). Die Kosten für einen Akku für Camcorder, Billet, Sticker Euro 2016, Tragtasche, Mozart-Das Beste waren der privaten Lebensführung zuzurechnen und wurden gestrichen. Die Arbeitsmittel wurden in Höhe von € 789,19 berücksichtigt.

Literatur die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse, oder zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, stellt selbst dann keine Werbungskosten dar, wenn aus diesen Publikationen Anregungen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden. Rechnungen ohne Titel des jeweiligen Buches werden nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Der Vermerk "Fachbuch", "Buch", "Reise", etc., ist nicht ausreichend, auch dann nicht, wenn händische Ergänzungen erfolgen. Ebenso werden Rechnungen mit nicht sichtbarem Titel nicht anerkannt. Die Fachliteratur wurde in Höhe von € 15,50 (Themenhefte Erdkunde) anerkannt.“

Die rechtzeitig erhobene **Beschwerde vom 8. Februar 2021** gegen den Einkommensteuerbescheid richtete sich gegen die Aberkennung bzw. nur teilweise Anerkennung der beantragten Werbungskosten.

Der Bf. führte in der Beschwerde zu den Punkten Studienreise, Fachliteratur und Arbeitsmittel u.a. aus.

Studienreise:

Nachdem der Bf. Geografie und Wirtschaftskunde (GWK) an einer AHS unterrichte und zusätzlich auch bei der Fortbildung von AHS-LehrerInnen in GWK an führender Stelle tätig sei, seien Studienreisen immer schon wesentlicher Teil seiner persönlichen Weiterbildung und Horizonterweiterung gewesen. Erst die Tatsache, dass Kolleginnen und Kollegen in seinem Umfeld ihre Studienreisen bei der Arbeitnehmerveranlagung geltend machen konnten, habe ihn auf die Idee gebracht, dies auch zu tun.

Es seien die Rechnungen für die Studienreise – Myanmar und Thailand – penibel zusammengetragen, eingescannt und der Behörde vorgelegt worden. Es seien alle Inhalte und Schwerpunkte der Reise aufgelistet und mit den passenden Passagen aus dem aktuellen Lehrplan für GWK verbunden worden, um so den engen Bezug der Studienreise zum Berufsleben des Bf. zu zeigen. Die der Behörde übermittelte Tabelle belege die Sinnhaftigkeit, Spezifität der Reise und die Einsatzmöglichkeit der auf der Reise gewonnenen Eindrücke aus den Gebieten Wirtschaft, Gesellschaft und deren räumlichen Zusammenhänge für die tägliche Unterrichtspraxis in GWK.

Die Abgabenbehörde habe die Ausgaben für die Studienreise aus nicht nachvollziehbaren Gründen abgelehnt.

Nach Ansicht des Bf. könne aus den Reiseangaben abgelesen werden, dass die Reiseinhalte nahezu ausschließlich auf das Interesse seiner Berufsgruppe ausgerichtet gewesen seien. Es sei ein genau detailliertes Programm vorgelegt worden. Dies sei aus inhaltlichen Gründen und Kostengründen selbst zusammengestellt worden. Die Alternative, an einer Reisegruppe teilzunehmen habe sich bei diesen Reisezielen nicht wirklich angeboten. Ersten herrsche in den beiden Ländern im Juli und August Nebensaison und sei zweitens die Reise aus Kostengründen andernfalls für den Bf. nicht tragbar gewesen. Die Forderung, dass die Reise ein tägliches 8-stündiges Programm mit genauer Zeiteinteilung enthalten müsse, sei sicher erfüllt worden, aber schwer belegbar. Wenn der Bf. sich z.B. tageweise in Dörfern des ländlichen Raumes aufgehalten habe, die klassische Gruppentouristen eher nicht besuchten, um deren spezielle Wirtschafts- und Lebensformen zu untersuchen, könne kein stundenweiser Nachweis der Tätigkeit geliefert werden, außer durch die vorgelegten Rechnungen für Transport und Unterbringung. Der Bf. habe sich an den angegebenen Orten mit Sicherheit mehr als 8 Stunden pro Tag mit den Inhalten der Studienreise auseinandergesetzt.

Durch den Umstand, dass die Inhalte der Reise speziell auf den Bf. und seine berufliche Tätigkeit und die Verwendbarkeit zusammengestellt gewesen seien, sei nachgewiesen, dass sich die Studienreise von den Reisen anderer kulturell interessierter Personen unterscheidet. Es sei ihm nicht anzulasten, dass die Familienmitglieder die Reise mitgemacht haben. Die Kinder hätten entsprechendes Interesse an der Reise gehabt und diese für das Studium und in der Schule verwenden können.

Der Bf. wisse, dass andere Abgabenbehörden Studienreisen in dieser Form, anteilmäßig, abzüglich eines Eigenanteils, als Werbungskosten akzeptierten und sei es ungerecht, dass er hier nicht gleich behandelt werde.

Fachliteratur:

Hier seien ausschließlich Werke angeführt, die für die berufliche Tätigkeit von Bedeutung seien. Trotzdem sei von 12 Werken nur ein einziges akzeptiert worden.

Arbeitsmittel:

Hier liege eine fehlerhafte Berechnung des Sachbearbeiters vor, da Positionen gestrichen worden seien, die nicht beantragt worden seien.

Es wurde die positive Erledigung der Beschwerde beantragt.

Mit **Beschwerdevorentscheidung (BVE) vom 23. Februar 2021** wies die Abgabenbehörde die a.o. Beschwerde als unbegründet ab.

In der Begründung wurde grundsätzlich wie im Bescheid ausgeführt und u.a. ergänzt, dass bei (Studien-)Reisen in Länder welche allgemein Anziehungskraft für Touristen entfalten, wie dies bei Myanmar, Thailand, Kho Samui, der Fall sei, beinahe ein völliger Ausschluss der Anziehungskraft für andere Personen gefordert werde. Planung und Durchführung müssen im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation erfolgen oder zumindest die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar sein. Das zeitliche Ausmaß des Programmes, iSv 8 Stunden Normalarbeitszeit, sei nicht erkennbar gewesen. Es sei von einem Mischprogramm auszugehen gewesen und seien daher die Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen gewesen. Es sei in diesem Fall das Aufteilungsverbot aufgrund des Mischprogrammes anzuwenden gewesen.

Der Bf. stellte mit Schreiben vom **1. März 2021** rechtzeitig einen **Antrag auf Entscheidung über die Beschwerde durch das Bundesfinanzgericht (BFG)**.

U.a. wurde darin ausgeführt:

Zur Studienreise:

Nach Ansicht des Bf. sei die allgemeine Anziehungskraft von Myanmar für Touristen in Frage zu stellen. Einerseits sei die Reise in der Nebensaison erfolgt und hätten damals zusätzlich große politische Probleme im Land geherrscht. Man könne daher nicht von einem klassischen Urlaubsland sprechen. Bangkok sei bei der Anreise als Zwischenstopp notwendig gewesen, aber auch eine willkommene Gelegenheit für einen Geografen, die Entwicklung einer Megastadt eines Entwicklungslandes vor Ort kennenzulernen. Dies stelle einen wesentlichen Teil des Lehrplanes in GWK dar. Auch die Rückreise über Kho Samui sei in der absoluten Nebensaison dieser Insel erfolgt. Es herrsche zu dieser Zeit Regenzeit und sei die Möglichkeit ergriffen worden dieses zweifellos touristische Ziel ohne große Touristenströme zu besuchen und die touristischen Infrastruktureinrichtungen zu erkunden. Auch beim Tourismus handle es sich um ein grundlegendes Thema im Lehrplan GWK.

Falls Kho Samui die steuerliche Absetzbarkeit besonders „behindere“, so werde darauf

hingewiesen, dass ohnehin nur 70% der Reisekosten eingereicht worden seien und daher diese letzte Destination unter dem Gesichtspunkt der ausgegliederten 30% Privatanteil gesehen werden könnte.

Der Bf. wies darauf hin, dass durch die engen Zusammenhänge zwischen Reiseinhalten und Lehrplaninhalten die überwiegende berufliche Bedingtheit eindeutig erkennbar sei. Er unterrichte GWK und sei in der Weiterbildung der GWK-Kollegenschaft tätig. Die Inhalte der Reise nach Südostasien entsprechen dem Lehrplan und seien einer entsprechenden Unterrichtsgestaltung und Ausbildungsqualität der Kinder und Jugendlichen sehr förderlich. Zum Erfordernis des mindestens 8-stündigen Programms pro Tag sei bereits in der Beschwerde eingegangen worden. Erkundungen z.B. in Slums einer Großstadt oder Erhebungen in Dörfern der ländlichen Umgebung sowie berufsorientierte und gesellschaftlich relevante Gespräche mit Einheimischen könnten sich nicht in ein stringentes und minutiös zeitliches Korsett verpacken lassen. Über den Umfang des täglichen Programmes von mindestens 8 Stunden „Normalarbeitszeit“ könne kein Zweifel bestehen, allein wenn man die Route und die Inhalte der Reise dem, leider, viel zu geringen Zeitkontingent pro Reiseziel gegenüberstellt. Von Erholung im touristischen Sinn könne nach Ansicht des Bf. da nicht die Rede sein.

Der verwendete Begriff „Mischprogramm“ könne nur auf Reisedetails wie Transportmittel oder Essen zutreffen. Hingegen könnten die inhaltlichen Programmpunkte alle den lehrplanmäßigen Erfordernissen eines GWK-Unterrichts zugeordnet werden. Ein Mischprogramm im steuerlich relevanten Sinn liege nicht vor.

Was die Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen betreffe, sei diese für den Bf. schon immer gegeben gewesen, da die privaten Interessen in der Jugend ihn zum Studium bewogen hätten.

Beim Posten „Arbeitsmittel“ werde ja auch die private Nutzung durch einen Abzug von 40% der Kosten berücksichtigt und dort eine Mischung aus privater und beruflicher Verwendung akzeptiert.

Es sei nach Ansicht des Bf. nicht zulässig, aus dem Umstand, dass auch Nichtgeografen das eine oder andere Reiseziel besuchen, abzuleiten, dass die Reise nicht aus beruflichen Motiven erfolgt sei. Es habe sich in erster Linie um eine Form von fachlicher Weiterbildung gehandelt und sei die Reise selbst zusammengestellt worden damit sie der beruflichen Verwendbarkeit entspreche. Eine organisierte Gruppenreise hätte dies nicht leisten können und sei diese Form des Reisens, in der Nebensaison, finanziell verkraftbar gewesen.

Zur Fachliteratur:

Bei Fehlen des genauen Titels auf der Rechnung sei dieser seitens des Bf. händisch angeführt worden. Es befänden sich unter den angeführten Werken etliche, die in jeder guten geografischen Fachbibliothek aufschienen. Fachliteratur über bedrohte Völker, Länderkunde oder z.B. geografische Karten nicht als Fachliteratur zu akzeptieren, sei nicht nachvollziehbar, da diese Themenbereiche doch zur Basisliteratur eines jeden Geografen gehörten. Falls auch Nichtgeografen solche Werke erwerben, stehe deren berufliche Verwendung für das Fach des

Bf. trotzdem außer Streit. Es würden auch Nichtmediziner, Nichtphysiker oder Nichtbiologen aus eigenem Interesse Fachliteratur erwerben, ohne dass den entsprechenden Berufsgruppen die steuerliche Absetzbarkeit dieser Werke abgesprochen werde.

Die hier angegebenen Werke seien sämtlich für den Unterricht und dessen Vorbereitung eingesetzt worden.

Wie der Bf. in Erfahrung gebracht habe, würden andere Finanzämter derartige Studienreisen als steuerlich absetzbar akzeptieren, mit einem Privatanteil von 30%, und verstoße die Versagung gegenüber dem Bf. nach dessen Rechtsempfinden gegen den Gleichheitsgrundsatz.

Es wurde ersucht, die negative BVE aufgrund der vorgebrachten Argumente zu überdenken und gegebenenfalls aufzuheben.

I. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Der Bf. war im Jahr 2016 als AHS-Lehrer für das Fach GWK und im Bereich Weiterbildung für GWK-Lehrende tätig und erzielte daraus Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit.

Strittig war, wie der Beschwerde des Bf. und letztlich dem Vorlageantrag entnommen werden konnte, die durch die Abgabenbehörde bei Veranlagung der Einkommensteuer des Jahres 2016 versagte Anerkennung der beantragten Werbungskosten für die Fachliteratur (Euro 375,72) und für die Studienreise (Euro 1.630,25).

Zur Höhe des mit 40% angesetzten Privatanteils und der folglich anteiligen Anerkennung der beantragten Kosten für Arbeitsmittel iHv Euro 789,19 wurde kein Vorbringen seitens des Bf. erstattet. Dieser Punkt war als unstrittig zu beurteilen.

Werbungskosten sind nach **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Dazu gehören gemäß **Z 7 leg. cit.** Ausgaben für Arbeitsmittel und gem. **Z 9 leg. cit.** auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Nach **§ 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988** sind auch u. a. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit Werbungskosten.

Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn solche Aufwendungen objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

Wesentlich ist somit, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Durch das aus § 20 abgeleitete „Aufteilungsverbot“ soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

Zur Fachliteratur

Nach der Judikatur des Verwaltungsgerichtshofs (VwGH) wird durch Literatur, die für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit bestimmt ist, im Allgemeinen ein im Privatbereich gelegenes Bedürfnis befriedigt. Dies führt dazu, dass diese Kosten den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzuordnen sind. Der Umstand, dass aus der Literatur teilweise Anregungen und Ideen für die berufliche Tätigkeit gewonnen werden können, bewirkt keine hinreichende Zurückdrängung der privaten Mitveranlassung. So sind z.B. auch Lexika oder Nachschlagewerke aller Art als Teil des Kulturlebens zur privaten Lebensführung gehörig zu beurteilen.

Im Fall des Bf. waren zwei Gründe dafür entscheidend, dass den beantragten Kosten für Fachliteratur iHv Euro 375,72 überwiegend die Anerkennung zu versagen war.

Zum einen war aus den im Verfahren beigebrachten Belegen nur rudimentär ersichtlich, dass und welche Bücher angeschafft worden waren und war die Verbindung zu den Angaben in der Auflistung des Bf. nicht herzustellen. Zum Teil fehlten die Angaben in den Belegen gänzlich, oder, wenn etwa auf dem Beleg angeführt war „Reise“, „Fachbuch“, „Buch“, war eine handschriftliche Ergänzung (z.B. „Spanien“) ersichtlich. Damit, d.h. ohne Angabe des Titels und Zuordnungsmöglichkeit, wurde einem ausreichenden Nachweis für die Anerkennung als Werbungskosten nicht Genüge getan. Schon aus diesem Grund war eine Anerkennung der Ausgaben zu versagen.

Doch auch wenn, wie in der Liste des Bf. angeführt war, der Titel des Buches gegeben gewesen wäre, handelte es sich um Bücher und Druckschriften, die nicht als spezifisch für die Lehrtätigkeit an einer AHS im Fach GWK zu beurteilen waren. So waren z.B. Abos für die Zeitschriften „Geo“ und „Konsument“ enthalten sowie Reiseführer und Karten, die keine typische Fachliteratur darstellen, sondern eine breite Öffentlichkeit ansprechen.

Die angeführten Kosten für Fachliteratur waren daher zur Recht nur iHv Euro 15,50 (Themenheft Erdkunde) anerkannt worden.

Zur Studienreise

Im Zusammenhang mit Werbungskosten für Aus- und Fortbildung hat zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen der VwGH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor (vgl. z.B. VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; 19.10.2006, 2005/14/0117; 24.9.2008, 2008/15/0032; 19.12.2018, Ra2018/15/0043):

- 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 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen. Kosten einer Reise, die in Form einer Gemengelage sowohl durch private Erholungs- und Bildungsinteressen wie auch durch betriebliche/berufliche Interessen veranlasst sind, bilden keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten.

Es waren somit auch im Fall des Bf. die angeführten Kriterien heranzuziehen, um das Vorbringen hinsichtlich einer ausschließlich betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung der als Studienreise beschriebenen Reise des Bf. nach Bangkok, Myanmar (Yangon, Inle See, Golden Rock, Bagan, Mandalay) und Kho Samui, zu prüfen.

Wie das Bundesfinanzgericht (BFG) den vorliegenden Unterlagen entnehmen konnte, führte der Bf. die als „Studienreise“ beschriebene Reise mit der Familie, im Zeitraum 19.7. bis 13.8.2016, d.h. in den Schulferien, durch.

Aus den vorgelegten Belegen waren der folgende Reiseablauf bzw. die folgenden Aufenthalte

festzustellen:

20. – 24.7. Bangkok; 24. – 26.7. Yangon/Rangun; 26. – 27.7. Golden Rock; 27. – 28.7. Yangon; 28. – 31.7. Inle See; 31.7. – 4.8. Bagan; 4. – 5.8. Mandalay; 6. – 12.8. Kho Samui.

Der Bf. brachte im Verfahren u.a. vor, dass er die allgemeine Anziehungskraft von Myanmar für Touristen als fragwürdig betrachte, weil einerseits die Reise in der Nebensaison stattgefunden habe und andererseits politische Probleme im Land bestanden hätten. Man könne nicht von einem klassischen Urlaubsziel sprechen. Auch der Aufenthalt in Kho Samui sei in die Nebensaison gefallen.

Wenn der Bf. mit seinem Vorbringen, insbesondere auch zur Reisezeit, unterstreichen wollte, dass als Beweggrund für die Reise der berufliche Aspekt als Studienreise im Vordergrund stand und nicht der private (Erholungs-)Aspekt oder das touristische Ziel, so war ihm nicht zu folgen.

Zur Reisezeit war durch das Bundesfinanzgericht (BFG) festzustellen, dass Myanmar und Südostasien vom tropischen Monsunklima beherrscht werden. Auch wenn in Myanmar, abhängig von der Region, die Trockenzeit von Mitte Oktober bis Februar, wie in fast allen tropischen Ländern, die angenehmste Reisezeit bietet, ist das Land doch auch in der Regenzeit von Juni bis Ende September, sowie in der heißesten Zeit von März bis Mai gut zu bereisen. Für Koh Samui gilt als beste Reisezeit neben Jänner bis März, der Zeitraum Mitte Juli bis Mitte September.

Richtig war weiters, wie allgemein nachzulesen ist (z.B. Reiseführer, Medien, Homepage Botschaft Myanmar in Deutschland, Internet), dass Myanmar sich erst langsam touristisch öffnete, jedoch dies ab 2011 erfolgreich stattfand. Erst seit dem Jahr 2021 bestanden und bestehen aktuell aufgrund der politischen Umstände offiziell wieder Reisewarnungen (Außenministerium BMEIA).

Doch waren die, im Laufe der Reise des Bf. im Jahr 2016, besuchten Orte und Gegenden zu den ausgesprochenen Sehenswürdigkeiten und touristischen Highlights von Myanmar zu zählen. So z.B. der Inle-See aufgrund seiner Umgebung und Lage, aber auch aufgrund der besonderen Lebensart der dort ansässigen Bewohner; Rangun/Yangon als ehemalige Hauptstadt und nunmehr Millionenstadt, die Vergangenheit und Zukunft des Landes sowie als Beispiel an Sehenswürdigkeiten eine der ältesten Pagoden ihrer Art und eine der größten Buddha-Figuren des Landes bot; Golden Rock Touristenattraktion und eine der wichtigsten Pilgerstätten der Burmesen; Tempelanlagen von Bagan als beeindruckende Kulturstätten.

Der Besuch dieser Orte und Landesteile war daher keineswegs nur für Lehrpersonal des Faches GWK, sondern allgemein für andere Personen, die Interesse an der Kultur und dem Land selbst sowie an Individualreisen hatten, als attraktiv zu beurteilen.

Damit ging das Argument des Bf. betreffend die fehlende touristische Anziehungskraft des Landes ins Leere.

Die Beurteilung der als Studienreise definierten Reise nach den durch den VwGH in seiner Rechtsprechung erarbeiteten Kriterien führte zu folgenden Ergebnissen:

Zu 1) den Anforderungen an die Planung und Durchführung der Reise war festzustellen, dass die Reise durch den Bf. auf Eigeninitiative selbst geplant worden war. Es gab weder von Seiten des Dienstgebers Bund noch von einer anderen, z.B. im Fortbildungswesen für Lehrpersonal aktiven oder universitären, Organisation Empfehlungen für eine solche Reise, noch wurden die Ausgaben dafür ersetzt.

Das beigebrachte „Studienreiseprogramm“, auf die Inhalte der Tabelle in den Entscheidungsgründen wird verwiesen, war nicht als Programm (z.B. Definition lt. DUDEN – Gesamtheit der Veranstaltung; vorgesehener Ablauf einer Veranstaltung; die nach einem Plan genau festgelegten Einzelheiten eines Vorhabens) im eigentlichen Sinn zu beurteilen.

Die Auflistung enthielt lediglich Angaben über „Schwerpunktziele der Reise“ die Lehrplaninhalten für den Unterricht in GWK der verschiedenen Klassenstufen gegenübergestellt waren. Die Ziele stellten sich als Angaben, die jeweilige Örtlichkeit (Stadt, Gebiet) betreffend dar sowie mehr oder weniger allgemein gehaltene, schlagwortartige Angaben, z.B. „Besichtigung des Kleingewerbes in Dörfern ... oder Besuch von Industriezonen und Bankvierteln ... oder Betriebsbesuche“, etc.

Ein konkretes Konzept, konkrete Einzelheiten und Themen, z.B. welche Betriebe wann und wo konkret besucht worden waren, wer die Kontaktpersonen waren, welche konkreten Verkehrs- und Umweltprobleme Thema waren, an welchen kulturellen Zeremonien teilgenommen worden war etc., waren nicht gegeben. Weiters waren im „Studienreiseprogramm“ des Bf. keine Angaben zur Struktur der Reise, zu tatsächlichen Programmpunkten, zum zeitlichen Ablauf, hinsichtlich des Tages, der Uhrzeit oder des Zeitraumes, enthalten.

Es lag daher kein Programm vor, das mit einem Lehrgangsprogramm einer Studienreise im Sinne einer Fortbildungsveranstaltung auch nur annähernd vergleichbar gewesen wäre.

Die Organisation war keine lehrgangsmäßige oder vergleichbare Organisation. Wenn der Bf. vermeinte, dass er sich wohl täglich mehr als 8 Stunden mit dem Studienprogramm befasst habe, so lieferten weder das vorgelegte selbsterstellte „Programm“, noch die Auflistung der Hotels und Aufenthaltsorte dazu Nachweise. Der Bf. hatte zudem selbst angegeben, dass ein solcher Nachweis nur schwer zu erbringen wäre. Es sei ihm nicht möglich über seine z.B. tageweisen Aufenthalte im ländlichen Raum, um die dortigen speziellen Wirtschafts- und Lebensformen zu erforschen, stundenweise Nachweise seiner Tätigkeit zu erbringen.

Im Ergebnis war daher festzuhalten, dass die erforderliche, hauptsächlich berufliche Bedingtheit der Reise aus den beigebrachten Unterlagen und Angaben des Bf. weder erkennbar noch nachvollziehbar war.

Wenn 2) eine Studienreise nach Planung und Durchführung, dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten muss, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten, so war dies im Beschwerdefall nicht als gegeben zu beurteilen.

Außer den angeführten „Schwerpunktzielen“ waren keine konkreten Programmpunkte, Inhalte

oder den Zielen entsprechende Ergebnisse angeführt bzw. festzustellen, die als speziell für die Lehrtätigkeit als GWK-Lehrer erworbene und verwertbare Kenntnisse hätten beurteilt werden können. Auch wenn der Bf. durch etwaige Erkundungen und Besichtigungen Wissen und Kenntnisse zu Land und Menschen erlangt haben sollte, die im Unterricht von Nutzen sein konnten, war daraus keine weitaus berufliche Bedingtheit für die Reise abzuleiten.

Zu 3) dem Erfordernis, dass das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein müssen, sodass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren, war festzustellen.

Wie schon oben dargelegt, führte die Reise des Bf. mit seiner Familie an Orte und in Landesteile, die als ausgesprochene Sehenswürdigkeiten des Landes und somit als von allgemeinem Interesse zu beurteilen waren. Selbst unter der Annahme, dass der Bf. sich zudem auch an touristisch nicht so häufig besuchte Orte begeben hatte, konnte nicht darauf abgestellt werden, dass die durchgeführte Reise nach Myanmar und Thailand einseitig und nahezu ausschließlich nur auf die Berufsgruppe des Bf., d.h. auf AHS-Lehrpersonal für GWK, zugeschnitten war.

Zu Punkt 4), dazu, dass andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen dürfen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird, war der folgende Schluss zu ziehen.

Ohne konkrete Angaben zu etwaigen spezifischen Programmpunkten und –abläufen und deren Dauer von mindestens 8 Stunden täglich, war aufgrund des Reiseverlaufes der fast 4-wöchigen Reise von einer privat motivierten Reise bzw. der Gegebenheit einer Reise mit Mischcharakter auszugehen. Es war im gegenständlichen Fall jedenfalls von einer untrennbaren Vermischung von privaten Reisetiteln mit etwaigen mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Reisetiteln auszugehen.

Ein starkes Indiz für das Vorliegen einer privaten Reise war die Tatsache, dass der Bf. die Reise mit seinen Familienangehörigen in der Ferienzeit absolvierte. Daran konnten die Argumente, dass die Tochter Geografie studierte und der Sohn die Eindrücke aus der Reise für seine künftige Matura hätte verwenden können, nichts ändern. Selbst wenn die Reise aufgrund der klimatischen Bedingungen oder der umfangreichen Besichtigungstätigkeit als strapaziös einzustufen gewesen wäre, hätte dies nicht die berufliche oder betriebliche Veranlassung der Reise begründet.

Entsprechend der Judikatur des VwGH bleibt Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, der Abzug als Werbungskosten versagt.

Im beschwerdegegenständlichen Fall waren, wie oben ausgeführt, hinsichtlich der als „Studienreise“ dargelegten Reise des Bf. in touristisch interessante Regionen von Myanmar,

Koh Samui und Bangkok, die seitens des VwGH herausgearbeiteten Voraussetzungen zur steuerlichen Anerkennung der Kosten nicht gegeben. Die zur Anerkennung nötige, berufliche Fortbildung war nicht als das „auslösende Moment“ der Reise gegeben.

Die als Werbungskosten beantragten Kosten der Individualreise des Bf. iHv Euro 1.630,25 waren daher als Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zu beurteilen und folglich steuerlich nicht abzugsfähig.

Zum Argument des Bf., dass Kosten derartiger „Studienreisen“ von anderen Finanzämtern als Werbungskosten akzeptiert werden, war anzumerken. Ob eine solche Anerkennung von Aufwendungen erfolgt war oder nicht, entzog sich der Kenntnis des BFG und war diese auch nicht relevant. Dem Legalitätsprinzip entsprechend (Art. 18 B-VG) war die Entscheidung aufgrund der gesetzlichen Bestimmungen zu treffen.

Eine nach neuerer Judikatur des VwGH mögliche Aufteilung von Kosten in beruflich bedingte und private Reisetile, kam im gegenständlichen Fall ebenfalls nicht in Betracht, da mangels eines strukturierten, auf die Fortbildung für die Tätigkeit in der Berufsgruppe des Bf. ausgerichteten, Programmes ein untrennbarer Reiseverlauf vorlag und keine Trennbarkeit hinsichtlich etwaiger beruflich maßgeblicher Aspekte möglich war.

Über die Beschwerde war dem Spruch entsprechend zu entscheiden.

Zu Spruchpunkt II. (Revision)

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Eine solche Rechtsfrage liegt hier nicht vor. Das Bundesfinanzgericht folgte in seiner Entscheidung der zitierten ständigen Rechtsprechung des VwGH.

Wien, am 18. August 2023