



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Judenburg vom 22. Oktober 2002 betreffend Einkommensteuer 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Die Bw. ist als Lehrerin an der Hauptschule in St. tätig und bezieht in dieser Eigenschaft Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Sie unterrichtet die Fächer Deutsch, Geschichte, Geografie und Leibesübungen.

Im Rahmen dieser Einkünfte hat sie im Zuge der Einkommensteuererklärung 2001 als Werbungskosten ua. einen *"Einkauf für dreimal chinesisches Essen mit insgesamt fünfzehn Schülern"* iHv ATS 3.000,--, das Kilometergeld für eine *"Kinofahrt mit Schülern nach F. (Harry Potter)"* iHv ATS 764,40 sowie Tages- und Kilometergelder für drei verschiedene Ausstellungsbesuche (Ägyptenausstellung in Leoben, steirische Landesausstellung zum Thema "Energie" in Gleisdorf und Ausstellung "Kristallwelten" in Wattens) iHv ATS 7.352,-- geltend gemacht.

Das Finanzamt hat den Abzug der genannten Aufwendungen im angefochtenen Bescheid verwehrt und dies im Wesentlichen damit begründet, dass es sich bei diesen Ausgaben um nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG handle.

Die dagegen erhobene Berufung wird – auszugsweise - folgendermaßen begründet:

Das Landeslehrer-Dienstrechtsgesetz (LDG) lege eine Jahresnorm fest, welche die Arbeitszeit der Pflichtschullehrer regle. Diese umfasse drei Tätigkeitsbereiche (so genannte "Töpfe"), nämlich die Unterrichtsverpflichtung inklusive Aufsichtspflicht (Topf A), die Vor- und Nachbereitung bzw. Korrektur (Topf B) sowie die Stunden für sonstige Tätigkeiten (Topf C). Unter letztangeführten Tätigkeitsbereich würden besondere Tätigkeiten der Landeslehrer im Bereich ihres Berufsfeldes fallen, wie insbesondere Projektbetreuung, Koordination unterrichtender Tätigkeiten und Integrationsmaßnahmen sowie Planung und Erprobung schulautonomer Gegenstände. Die Festlegung des Zeitbudgets des Tätigkeitsbereiches C sei Teil der Dienstenteilung und obliege dem Schulleiter. Diese Tätigkeiten würden im Regelfalle vom Schulleiter schriftlich festgelegt werden, weshalb sie auch als Weisung an den betreffenden Lehrer anzusehen seien. Aus dem vorgelegten Zeitbudget für den Topf C, welches dem Direktor für das Schuljahr 2001/2002 abgegeben wurde, sei ersichtlich, dass das China-Projekt und die Kinofahrt im Rahmen dieses Tätigkeitsbereiches erbracht worden seien. Diese Tätigkeiten seien daher in Ausübung einer Dienstpflicht vollzogen worden und sohin ausschließlich beruflich veranlasst gewesen. Die ebenfalls ausschließlich beruflich veranlassten Fahrten zu verschiedenen Ausstellungen hätten entgegen der Ansicht des Finanzamtes nicht der Fortbildung, sondern vielmehr der Besorgung diverser Materialien für die Unterrichtsvorbereitung (Tätigkeitsbereich B) gedient.

Schließlich wird in der Berufung auf die schwierige Beschäftigungslage an der Hauptschule St. hingewiesen und dargelegt, dass die Bw. gerade durch ihr Engagement im Tätigkeitsbereich C

ihre seitens des Landesschulrates beabsichtigte Versetzung in die Lehrerreserve verhindern habe können.

Der Berufungsschrift war ua. der "Beschäftigungsnachweis" der Bw. für das Schuljahr 2001/2002 angeschlossen. Diesem Nachweis, welcher den Berufsangaben zufolge beim Schulleiter abzugeben war, ist zu entnehmen, dass auf den Tätigkeitsbereich C insgesamt 350 Stunden – und davon wiederum 225 Stunden auf "besondere Pflichten" – entfallen sind. Des Weiteren war der Berufung eine handschriftliche (zum Teil kopierte), mit der Unterschrift der Bw. versehene Zusammenstellung von Tätigkeiten, Projekten, Exkursionen etc. beigelegt. In dieser Auflistung finden sich ua. das China-Projekt mit dem Vermerk *"Vorbereitungsarbeit: chinesisch gekocht und Einkaufstätigkeiten und dreimal mit Schülern je fünf Stunden chinesisch gekocht und mit Stäbchen gegessen"* sowie unter dem Titel *"Exkursionen"* die Kinofahrt nach F. (Harry Potter).

In der abweislichen Berufungsvorentscheidung wurde unter nochmaligem Hinweis auf die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG ausgeführt, aus dem aus der Jahresnorm resultierenden Stundenmodell könne nicht geschlossen werden, dass sämtliche Aufwendungen aus dem Tätigkeitsbereich C als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Ein Abzug der Kosten für Ausstellungsbesuche sei nicht möglich, da die gegenständlichen Ausstellungen auch für nicht in der Berufssparte der Bw. tätige Personen von allgemeinem Interesse seien.

Die Bw. hat die Vorlage ihrer Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz beantragt und ergänzend ausgeführt, die Ausgaben für das China-Projekt und für die Kinofahrt seien ausschließlich in Ausübung ihrer Dienstpflicht weisungsgehorsam angefallen und würden daher eine berufliche Notwendigkeit darstellen. Eine private Veranlassung könne hier nicht erblickt werden. Lt. den EStR 2000 bestünde die Möglichkeit, die grundsätzliche Vermutung der Nichtabzugsfähigkeit von Kosten, die auch im Rahmen der Lebensführung anfallen können, zu widerlegen. Hinsichtlich der Kosten für Ausstellungsbesuche wird dargetan, dass mit dem wissenschaftlichen Personal und den Veranstaltern über Wünsche für die Unterrichtsvorbereitung gesprochen worden sei. Dabei seien der Bw. auch einzelne Exponate und Ausstellungsräume gezeigt worden. Für diese Leistungen habe sie weder Eintrittsgeld noch ein Beratungsentgelt bezahlen müssen. Wären diese Ausstellungen nicht besucht worden, wären der Bw. weit höhere Kosten für anderweitige Recherchen entstanden.

In einer Vorhaltsbeantwortung teilte die Bw. der Abgabenbehörde zweiter Instanz gegenüber mit, dass es bei dem Projekt "Chinesisch Essen mit Schülern" darum gehe, den Schülern

fremde Kulturen näherzubringen. Die teilnehmenden Schüler seien in drei Gruppen aufgeteilt worden und sei das Projekt in einem von ihrem Mann kostenlos zur Verfügung gestellten Raum außerhalb der Schule durchgeführt worden. Die entsprechenden Belege seien abhanden gekommen, weshalb die Bw. selbst erstellte Kalkulationen hinsichtlich der verwendeten Zutaten – sowie unter einem die Rezepte der ihren Angaben zufolge zubereiteten Speisen – vorgelegt hat. Die schriftliche Fixierung des so genannten C-Topfes liege laut Rückfrage beim Direktor beim Bezirksschulrat auf. Der Vorhaltsbeantwortung wurde eine mit dem Schulstempel und einer Unterschrift versehene Kopie der - bereits mit Berufung vorgelegten - handschriftlichen Auflistung der diversen Projekte und Exkursionen des C-Topfes beigegeben.

Eine Anfrage des Referenten beim Bezirksschulrat M. (Telefonat vom 31. März 2003 bzw. Schreiben des Bezirksschulrates vom 2. April 2003) hat ergeben, dass dort keine Vereinbarungen betreffend der besonderen Pflichten des Lehrers innerhalb des Tätigkeitsbereiches C aufliegen. Diese Tätigkeiten seien vom Lehrer zwar mit der Schulleitung abzusprechen und zu koordinieren, die Auswahl der Tätigkeiten obliege jedoch dem Lehrer selbst. Vorschriften von Seiten der vorgesetzten Behörde seien nicht vorgesehen.

Über die Berufung wurde wie folgt erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG sind unter Werbungskosten jene Aufwendungen und Ausgaben zu verstehen, die der Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen dienen.

Demgegenüber normiert § 20 Abs. 1 leg. cit. jene Aufwendungen und Ausgaben, die bei den einzelnen Einkünften nicht zum Abzug gebracht werden können: Zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben zählen ua. Aufwendungen 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 (§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG). Des Weiteren können auch Repräsentationsaufwendungen – ausgenommen unter Umständen die Bewirtung von Geschäftsfreunden - keinesfalls einkunftsmindernd abgezogen werden (Z 3 der vorgenannten Bestimmung).

1.) Ausstellungen:

Die Bw. vermeint, der Besuch der in Frage stehenden Ausstellungen habe lediglich der Unterrichts- bzw. Exkursionsvorbereitung gedient und sei daher ausschließlich beruflich veranlasst gewesen.

Die obzitierte Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG enthält nun als wesentliche Aussage ein Abzugsverbot gemischt veranlasster Aufwendungen, dem der Gedanke der Steuer-gerechtigkeit insoweit zu Grund liegt, als vermieden werden soll, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugs-fähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe *Quantschnigg/Schuch*, Einkommensteuerhandbuch, Tz 10 zu § 20 EStG 1988, sowie die zur genannten Gesetzesbestimmung ergangenen VwGH-Erkenntnisse etwa vom 23. Jänner 2002, 2001/13/0238, vom 30. Mai 2001, 2000/13/0163, vom 5. April 2001, 98/15/0046, vom 23. November 2000, 95/15/0203, und vom 26. April 2000, 96/14/0098).

Nach der ständigen Judikatur des VwGH ist die Anteilnahme am Kulturleben – in welcher Form auch immer - grundsätzlich dem Bereich der steuerlich unbeachtlichen Lebensführung zuzuordnen (zB VwGH vom 19. Juli 2000, 94/13/0145, mit weiteren Nachweisen).

Der VwGH hat überdies bereits mehrmals dezidiert ausgesprochen, dass Aufwendungen für Ausstellungsbesuche nicht abzugsfähig sind, wenn die besuchten Ausstellungen nicht nur für Angehörige der Berufsgruppe der Lehrer, sondern vielmehr von allgemeinem Interesse sind (siehe zB das Erkenntnis vom 29. März 2001, 97/14/0021). Das beispielhaft zitierte Erkenntnis betraf einen Zeichenlehrer, dessen Vorbringen zufolge die Ausstellungsbesuche ua. der Exkursionsvorbereitung oder –planung gedient haben sollen.

Dass der Besuch von Ausstellungen typischerweise einen Akt der Lebensführung darstellt und deshalb als privat veranlasst zu gelten hat, steht außer Zweifel. Im vorliegenden Fall tritt allenfalls ein beruflicher (Mit-)Veranlassungsaspekt des für den Beruf der Bw. mitunter förderlichen Besuches der gegenständlichen Ausstellungen hinzu. Wenngleich die Bw. aus dem Besuch der Ausstellungen durchaus Anregungen und Materialien für ihren Unterricht gewonnen haben mag, so handelt es sich dabei dennoch nicht um Aufwendungen, ohne deren Verausgabung sie ihren Beruf nicht ausüben hätte können (vgl. dazu zB VwGH vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030).

Trotz der allfälligen beruflichen Mitveranlassung ist daher unter Bedachtnahme auf obige rechtlichen Ausführungen, wonach die wesentliche Bedeutung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG gerade im Aufteilungs- und somit Abzugsverbot gemischt veranlasster Ausgaben liegt, für den Standpunkt der Bw. nichts zu gewinnen. Die besuchten Ausstellungen sind unzweifelhaft von allgemeinem Interesse, weshalb es im Hinblick auf die angeführte Judikatur des VwGH nicht rechtswidrig war, wenn das Finanzamt den diesbezüglich geltend gemachten Aufwendungen die Anerkennung als Werbungskosten versagt hat.

2.) Kinobesuch:

Nichts anderes wie für den Besuch von Ausstellungen kann für die im Zusammenhang mit dem Besuch des Kinofilmes "Harry Potter" geltend gemachten Aufwendungen gelten, weshalb im Wesentlichen auf obige Ausführungen verwiesen werden kann:

Der Besuch von Kinos betrifft – ebenso wie jener von Konzerten und Theateraufführungen – nicht in völlig untergeordnetem Ausmaß die private Lebensführung (so zB VwGH vom 19. Oktober 1988, 86/13/0155). Die damit zusammenhängenden Aufwendungen zählen daher in vollem Umfang zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben gemäß § 20 EStG.

Daran vermag auch der Umstand nichts zu ändern, dass der Kinobesuch gemeinsam mit Schülern erfolgt ist (siehe dazu zB VwGH vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030).

Der in der Berufung vertretenen Ansicht, der Kinobesuch sei ausschließlich in Ausübung einer Dienstpflicht und somit weisungsgehorsam erfolgt, kann nicht beigetreten werden:

In der mit dem Schulstempel (dieser wurde überdies offenkundig erst im Nachhinein hinzugefügt) versehenen, selbsterstellten Auflistung verschiedener lt. Berufungsvorbringen in den C-Bereich des LDG fallender Tätigkeiten kann entgegen der Auffassung der Bw. keine Dienstanweisung erblickt werden. Damit wird der Bw. nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz bestenfalls bescheinigt, dass diese Zusammenstellung der Direktion vorgelegt und von dieser zur Kenntnis genommen wurde. Das reicht für die Abzugsfähigkeit der daraus allenfalls resultierenden Ausgaben jedoch nicht aus (vgl. dazu zB das Erkenntnis des VwGH vom 22. September 2000, 98/15/0111).

Die vom C-Bereich umfassten Tätigkeiten sind zwar grundsätzlich mit der jeweiligen Schulleitung abzusprechen und zu koordinieren. Die Auswahl der Tätigkeiten sowie deren Gestaltung erfolgt jedoch durch den Lehrer selbst. Diesbezüglich werden dem Lehrer seitens

der vorgesetzten Behörde (laut Anfragebeantwortung des Bezirksschulrates M.) keine Vorschriften gemacht. Allfällige diesbezügliche Vereinbarungen (oder Weisungen) liegen entgegen dem Vorbringen in der Vorhaltsbeantwortung auch nicht beim Bezirksschulrat auf.

Wenn daher die Bw. etwa im Vorlageantrag behauptet, es liege eine für sie als Beamtin bindende Weisung vor, deren Befolgung sie sich nicht habe entziehen können, so kann diesem Vorbringen auf Grund vorangeführter Umstände nicht gefolgt werden.

Wie bereits oben dargelegt wurde, soll gerade die durch den jeweiligen Beruf (allenfalls) ermöglichte Verlagerung typischer der privaten Lebensführung dienender Aufwendungen in den beruflichen Bereich nicht deren steuerliche Abzugsfähigkeit zur Folge haben.

Selbst wenn daher der Kinobesuch für die Berufsausübung der Bw. durchaus in gewissem Maße von Nutzen gewesen sein mag, so sind die damit zusammenhängenden Ausgaben ein geradezu klassischer Anwendungsfall des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG: Es handelt sich um gemischt veranlasste Aufwendungen, die aus Gründen der Steuergerechtigkeit zur Gänze vom steuerlichen Abzugsverbot erfasst sind.

3.) Kochen und Essen mit Schülern:

Auch Aufwendungen für Mahlzeiten bzw. Verpflegung gehören im Allgemeinen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG (zB *Hofstätter-Reichel*, EStG III B, § 20 Tz 5, mwN). Eine berufliche Mitveranlassung soll im vorliegenden Fall seitens der Abgabenbehörde zweiter Instanz nicht in Abrede gestellt werden, die damit zusammenhängenden Ausgaben – so löblich die damit finanzierte Aktivität auch ist - sind dennoch zur Gänze nicht abzugsfähig. Die strittigen Ausgaben mögen für die Berufsausübung (bzw. für die Unterrichtsgestaltung im Zuge des China-Projektes) durchaus sinnvoll gewesen sein, dass die Berufsausübung (bzw. in concreto eine Vermittlung der chinesischen Kultur) jedoch ohne diese Ausgaben nicht möglich gewesen wäre, kann jedenfalls nicht behauptet werden (siehe zB das bereits mehrmals zitierte Erkenntnis des VwGH vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030). Dies umso weniger, als die damit verbundene praktische Tätigkeit (das Kochen) in keinerlei Zusammenhang mit den von der Bw. unterrichteten Fächern steht (vgl. VwGH vom 22. September 2000, 98/15/0111).

In diesem Zusammenhang sei überdies auch bemerkt, dass die gegenständliche Aktivität außerhalb der regulären Unterrichtszeit – diesfalls würde die Tätigkeit in Topf A fallen – stattgefunden hat.

Es wäre nicht einsichtig, wenn die Bw. auf Grund ihres Berufes als Lehrerin - im Gegensatz zu Steuerpflichtigen anderer Berufssparten - durch Herstellung einer Verbindung von beruflichen mit privaten Interessen die steuerliche Geltendmachung derartiger Ausgaben der Lebensführung bewirken könnte.

Eine überwiegend berufliche Veranlassung kann nicht vorliegen, wenn die Lehrerin freiwillig ein gemeinsames Kochen mit Schülern veranstaltet und daher ein dienstlicher Auftrag nicht vorhanden war (in diesem Sinne auch zB VwGH vom 22. September 2000, 98/15/0111).

Hinsichtlich der steuerlichen Geltendmachung dieser Ausgaben kann somit im Wesentlichen wiederum auf die oben unter 1.) und 2.) getätigten Ausführungen verwiesen werden.

Allenfalls können diese Aufwendungen auch unter § 20 Abs. 1 Z 3 EStG subsumiert werden, zumal sich die inhaltliche Abgrenzung der Repräsentationsausgaben iS. der Z 3 und der beruflich mitveranlassten Aufwendungen der Lebensführung iS. der Z 2 lit. a mitunter schwierig gestaltet. Nach der Rechtsprechung sind unter Repräsentationsausgaben all jene Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern (vgl. *Doralt*, EStG 7. Auflage, § 20 Tz 83, und die dort angeführte Judikatur). Derartige Ausgaben sind – mit Ausnahme der im Streitfall nicht vorliegenden Bewirtung von Geschäftsfreunden zu Werbezwecken - nicht abzugsfähig.

Nach ha. Ansicht sind die in Frage stehenden, von der Bw. aus eigenen Mitteln bestrittenen Kosten für das chinesische Essen mit Schülern durchaus geeignet, das soziale Ansehen der Bw. – gegenüber den Schülern, aber auch gegenüber deren Eltern - zu fördern. Da die Kosten jedoch im Streitfall unzweifelhaft nicht mit der Bewirtung von Geschäftsfreunden in Zusammenhang stehen und überdies auch nicht für Zwecke der Werbung verausgabt wurden, ist ein Abzug dieser Aufwendungen auch im Falle der Subsumtion unter die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nicht möglich.

Wenn in der Berufung schließlich hinsichtlich der Aufwendungen betreffend Kinobesuch bzw. China-Projekt dargelegt wird, gerade durch das besondere Engagement der Bw. im Tätigkeitsbereich C habe eine Versetzung in die Lehrerreserve verhindert werden können, so ist diesbezüglich nochmals beispielsweise das Erkenntnis des VwGH vom 30. Jänner 1991, 90/13/0030, zu zitieren, welchem zufolge selbst Unsicherheiten in der dienstrechtlichen Stellung eines Lehrers nichts daran zu ändern vermögen, dass derartige Kosten zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG zählen.

Auf Grund der dargelegten Sach- und Rechtslage, insbesondere auf Grund der angeführten Judikatur und Literatur, war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Graz, 8. April 2003