



UNABHÄNGIGER  
FINANZSENAT

Außenstelle Wien  
Senat (Wien) 17

GZ. RV/3881-W/10

## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., geb. XX.XX.19XX, A\_whft., vom 10. März 2010 gegen den Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2008 des Finanzamtes Waldviertel vom 27. Jänner 2010 entschieden:

### S p r u c h

Der Berufung wird Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber (in der Folge Bw. genannt) bezieht als Lehrer und Erzieher an der Landesberufsschule A. Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zudem erzielt der Bw. in geringem Umfang Einkünfte aus selbständiger Arbeit (2008: € 723) als Trainer beim WIFI in Niederösterreich.

In der Einkommensteuererklärung 2008 beantragte der Bw. unter anderem den Abzug von Werbungskosten für den Besuch von Fortbildungsveranstaltungen der Pädagogischen Hochschule Niederösterreich und des Pädagogischen Institutes des Bundes für Niederösterreich in Gesamthöhe von € 792,72.

Die Ausgaben des Bw. für diese Fortbildungsveranstaltungen wurden vom Finanzamt im Einkommensteuerbescheid 2008 vom 27.01.2010 und in der teilweise stattgebenden Berufungsvorentscheidung vom 18.10.2010 nicht als Werbungskosten anerkannt. Begründend wurde ausgeführt, dass diese Seminare auch für nicht berufstätige Personen von allgemeinem Interesse seien und nach der anzuwendenden typisierenden Betrachtungsweise eine erhebliche private Mitveranlassung nicht ausgeschlossen werden könne. Es handele sich um nicht eindeutig trennbare Mischaufwendungen der Lebensführung (Kuse in Sport und Astronomie), die gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG auch dann nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind. Zur Untermauerung dieser rechtlichen Beurteilung wurde auf das Erkenntnis des VwGH vom 30.5.2001, Zl. 2000/15/0163 verwiesen, in dem einer Turnlehrerin, die Ausgaben für die in den Weihnachts-, Semester- und Osterferien vom Verband der Leibeserzieher und vom Pädagogischen Institut der Stadt Wien organisierte Schiwochen in St. Christoph/Arlberg und Hintermoos, nicht als Werbungskosten anerkannt wurden.

Der Bw. erhab mit Schriftsatz vom 10.03.2010 gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 form- und fristgerecht Berufung und stellte nach Ergehen der abändernden Berufungsvorentscheidung fristgerecht den Antrag auf Entscheidung durch den Unabhängigen Finanzsenat.

Der Bw. belegte seine Ausgaben, reichte die Seminarbestätigungen, Seminarprogramme und Teilnahmenachweise der besuchten Kurse ein und begründete sein Begehren auf Anerkennung der Fortbildungsausgabe als Werbungskosten sinngemäß wie folgt: "Ich bin seit dem Jahr 2000 Berufsschullehrer an einer Ganztagsesschule in den Fächern Wirtschaftskunde und Textverarbeitung, Rechnungswesen, Politische Bildung, Englisch, Deutsch und Kommunikation sowie Bewegung und Sport. Außerdem unterrichte ich noch den Freizeitveranstaltungen. Meine Aufgabe als Lehrer und Erzieher ist es die Jugendlichen zu guten Facharbeitern, Meistern und auch Maturanten (Karriere mit Lehre) heranzuführen, aber auch zu mündigen Erwachsenen und Staatsbürger, die einen wertvollen Beitrag für die Zukunft unseres Sozialstaates leisten.

Darum bin ich als „ganzheitlicher Lehrer und Erzieher“ gefragt und nicht nur als einseitig ausgebildeter Fachpädagoge. Ich kann die Nichtberücksichtigung der Seminare daher nicht

verstehen. Es wird von der Gesellschaft erwartet und von Seiten des Dienstgebers immer mehr aufgetragen, dass die Lehrer ihre Fortbildungsveranstaltungen in der unterrichtsfreien Zeit, also in den Ferien zu besuchen haben. Darin kann jedoch keine private Veranstaltung erblickt werden. Diese Fortbildungsseminare werden von der Pädagogischen Hochschule extra für die Lehrer geplant und finanziert und von der Schuldirektion und Schulaufsicht genehmigt. Allerdings werden vom Landesschulrat für NÖ bzw. vom Gewerblichen Berufsschulrat für NÖ die Kosten (insb. Reisekosten) nur teilweise refundiert. Die vom Finanzamt nicht als beruflich veranlasst beurteilten Seminare sind genauso wie alle anderen Bildungsveranstaltungen der Pädagogischen Hochschule nur von berufstätigen Pädagogen zu buchen und zu absolvieren. Für andere berufstätige Personen, die ein allgemeines oder privates Interesse an diesen Veranstaltungen hätten, sind diese Seminare überhaupt nicht zugänglich.

Als Turnlehrer an der Berufsschule war für mich das Seminar „Sport und Bewegung von 1.7 - 4.7. eine klassische Fortbildung, die in die Unterrichtsgestaltung einfließt. Das gleiche gilt für die Veranstaltung „Aerobic &Fitness Day. Das Unterrichtsfach „Bewegung und Sport“ ist zwar ein Freigegenstand, wird aber in unserer Schule wichtig genommen und von mir laufend unterrichtet. Die Wissensvermittlung aus dem Astronomieseminar kann ich im Gegenstand Angewandte Informatik und auch für die Freizeitgestaltung interessierter Schüler im Internat beruflich verwenden.

Ich beantrage daher die Berücksichtigung dieser Fortbildungsausgaben als Werbungskosten.“

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z. 9 und 10 leg. cit. auch Aufwendungen einschließlich der Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Bildungsveranstaltungen. Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (E 24.09.2008, 2008/15/0032), 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 steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die

Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 seien, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- 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 berufsfremde Personen entbehren.
- 4) Andere allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet werden; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Wie das Finanzamt richtig ausführt, sind Aufwendungen für Bildungsmaßnahmen, die auch bei nicht berufstätigen Personen von allgemeinem Interesse sind oder die grundsätzlich der privaten Lebensführung dienen (zB Persönlichkeitsentwicklung ohne beruflichen Bezug, Sport, Esoterik, B-Führerschein), nicht abzugsfähig, und zwar auch dann nicht, wenn derartige Kenntnisse für die ausgeübte Tätigkeit verwendet werden können oder von Nutzen sind (vgl. ÖStz 1999, 255; VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184). So ist beispielsweise ein allgemeiner Tanzkurs auch für Sport- und Turnlehrer nicht abzugsfähig.

Bei Bildungsmaßnahmen, die sowohl berufsspezifischen Bedürfnissen Rechnung tragen als auch Bereiche der privaten Lebensführung betreffen, ist zur Berücksichtigung als Werbungskosten nicht nur eine berufliche Veranlassung, sondern die berufliche Notwendigkeit erforderlich. Wenn der Arbeitgeber einen wesentlichen Teil der Kosten für die Teilnahme an einem Seminar trägt oder Seminare für Lehrer vom Pädagogischen Institut (mit homogenem Teilnehmerkreis) veranstaltet werden, ist dies ein Hinweis auf die berufliche Notwendigkeit. Es ist anhand der Lehrinhalte zu prüfen, ob eine auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen zugeschnittene Fortbildung vorliegt, oder ob es sich um eine Fortbildungsveranstaltung handelt, die auch für Angehörige verschiedener Berufsgruppen geeignet ist und auch Anziehungskraft auf Personen hat, die aus privatem Interesse Informationen über die dort

dargebotenen Themen erhalten wollen (VwGH 26.11.2003, 99/13/0160; VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009).

In seiner jüngsten Rechtsprechung zu Mischreisen (E. vom 27.1.2011, 2010/15/0197) hat der VwGH die Abgrenzung zwischen beruflichen und privaten Aufwand zum Teil geändert und auch präzisiert. In diesem Erkenntnis wird unter anderem ausgeführt:

„Die untergeordnete Bedeutung des privaten Aspekts einer Reise kann sich keineswegs bloß aus dem zeitlichen Ausmaß von Reiseabschnitten, sondern ebenso aus einem unzweifelhaft im Vordergrund stehenden "auslösenden Moment" für die Entscheidung zum Antritt der Reise ergeben: Kann insbesondere ein fremdbestimmtes betriebliches bzw. berufliches Ereignis unzweifelhaft als das auslösende Ereignis einer Reise gewertet werden, so steht es dem uneingeschränkten Abzug der Fahrtkosten als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nicht entgegen, wenn anlässlich einer solchen Reise auch private Unternehmungen stattfinden (siehe zu "Differenz-Fahrtkosten" als Werbungskosten bei einer vom Arbeitgeber dem Arbeitnehmer angeordneten, also fremdbestimmten Dienstreise das hg. Erkenntnis vom 27. Jänner 2011, 2010/15/0043). Andererseits vermag ein im Zuge einer als Urlaubsreise angelegten Reise nebenbei wahrgenommener betrieblicher bzw. beruflicher Termin als bloß untergeordneter Umstand keine (auch nicht eine anteilige) Berücksichtigung der Fahrtkosten zu rechtfertigen.

Wenn die Reise voneinander abgrenzbare, einerseits durch die Einkünftezielung und andererseits privat veranlasste Zeitanteile enthält, stellen die durch die Einkünftezielung veranlassten Teile Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar. Im Falle einer qualitativ oder zeitmäßig völlig untergeordneten Mitveranlassung durch die Lebensführung bzw. die Erwerbstätigkeit richtet sich das steuerliche Schicksal der Fahrtkosten nach der unzweifelhaft und eindeutig im Vordergrund stehenden Veranlassung. Wenn hingegen (nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist, kommt der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht. Es ist Aufgabe der beiden Instanzen des Verwaltungsverfahrens (im Berufungsverfahren des unabhängigen Finanzsenates), Sachverhaltsfeststellungen über die Umstände des Einzelfalles zu treffen. Lässt sich eine Veranlassung durch die Erwerbssphäre nach Ausschöpfung der im Einzelfall angezeigten Ermittlungsverfahren und der gebotenen Mitwirkung des Steuerpflichtigen nicht feststellen, ist die Abziehbarkeit der Aufwendungen nicht gegeben.“

Im gegenständlichen Fall steht fest, dass der Bw. als Lehrer auch die Fächer „Bewegung und Sport“ sowie „Angewandte Informatik“ unterrichtet und er zudem als Erzieher an der

Freizeitgestaltung der Schüler mitwirkt. Die berufliche Verwertbarkeit der vermittelten Kenntnisse ist daher nach Ansicht des UFS als gegeben zu erachten.

Erwiesen ist auch, dass es sich bei den gegenständlichen Seminaren um Bildungsveranstaltungen der Pädagogischen Hochschule und des Pädagogischen Institutes handelte, die nur Lehrern zugänglich sind. Für den Besuch dieser Fortbildungsveranstaltungen wurde vom Dienstgeber ein Dienstauftrag erteilt. Es handelte sich um Dienstreisen für die vom Dienstgeber ein teilweiser Kostenersatz geleistet wurde.

Die Seminare fanden in Schulen und Bildungseinrichtungen der Pädagogischen Hochschule statt und hatten die Berufsfortbildung von Lehrern zum Ziel. Auch wenn bei Sportlehrern naheliegender Weise häufig die Vermittlung von „Bewegung und Sport“ den Inhalt bildet, so war die Veranstaltung nach Auffassung des UFS in einer Weise organisiert, dass sie für Berufsfremde wenig Interesse findet.

Beispielsweise sind vier Tagesfahrten vom Wohnort des Bw. nach Zwettl, um im Turnsaal einer Schule in einem relativ dichten schulspezifischen Tagesprogramm Kurse in Entspannungstechnik und Energiearbeit, Selbstverteidigung und Tennis zu besuchen, auch für Sportbegeisterte wenig attraktiv. Der vom Finanzamt herangezogene Sachverhaltsvergleich mit drei einwöchigen Aufenthalten in beliebten Schiurlaubsregionen (E. 30.05.2001, 2000/13/0163) trifft hier nicht zu.

Der UFS gelangt daher unter Berücksichtigung der vorliegenden Tatsachenlage zu der Auffassung, dass die (Dienst-)Reisen zur Teilnahme an den genannten Fortbildungsveranstaltungen auf einer nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung beruhten. Der Umstand, dass die Inhalte der Seminare auch von einem allgemeinen Interesse sind, liegt bei der Fortbildung eines Erziehers und Lehrers für Sport, EDV, Wirtschaftskunde und politische Bildung bis zu einem gewissen Grad in der Natur der Sache. Eine unterschwellige private Mitveranlassung (persönliche private Interessen) am Besuch von beruflichen Fortbildungsseminaren ist nie auszuschließen, aber im untergeordneten Ausmaß für den Werbungskostenabzug eben unschädlich.

Der Berufung war daher statzugeben und die Werbungskosten – wie beantragt und in der vorstehenden Tabelle aufgegliedert – um € 792,72 von bisher € 1.189,68 auf € 1.982,40 zu erhöhen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 10. November 2011