



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., Adresse, vom 5. Oktober 2006 gegen den Bescheid des Finanzamtes St. Johann Tamsweg Zell am See vom 29. September 2006 betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2005 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber war im Berufungszeitraum als AHS Lehrer am A. tätig und unterrichtet Kunst und Bildnerische Erziehung. Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2005 wurde neben anderen Aufwendungen auch die Berücksichtigung von Werbungskosten (355,- Euro) für eine Studienreise nach Bologna mit dem Schwerpunkt „Architektur-Design-Kunst-Technik-Textil“ beantragt.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 29. September 2006 versagte das Finanzamt die Anerkennung dieser Kosten als Werbungskosten und führte als Begründung aus, dass Kosten einer Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm darstelle, der privaten Lebensführung zuzuordnen wären und folglich nicht als Werbungskosten anzuerkennen seien.

In der am 5. Oktober 2006 dagegen eingebrachten Berufung führt der Berufungswerber folgendes aus:

„Die Studienfahrt nach Bologna wurde vom Pädagogischen Institut ausschließlich für die inzwischen dringend empfohlene Berufsweiterbildung ausgeschrieben und es ist keine Rede davon, dass das der privaten Lebensführung zuzurechnen ist.“

In diesem Fall wurde die Fortbildung speziell für meine Berufsgruppe der Kunst - und Werkerzieher angeboten und hat mit einer privaten Reiseveranstaltung nichts zu tun, ist nur schulintern im Fortbildungsprogramm über den Dienstweg anzumelden und ausschließlich auf interessierte Teilnehmer meiner Berufsgruppe abgestellt, „entbehrt somit auch jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung interessierte Teilnehmer“ bzw. ist einem anderen Personenkreis gar nicht zugänglich.“

Für Außenstehende ist möglicherweise nicht einsehbar, dass es sich hierbei um kein abwertend bezeichnetes „Mischprogramm“ handelte sondern ausschließlich die Fachbereiche unserer Unterrichtsfächer abgedeckt wurden. Ein exaktes Programm dieser Veranstaltung liegt beim Päd. Institut und wurde im Detail von der Arbeitsgemeinschaft unserer Berufsgruppe zusammengestellt.

Sie müssen daher davon ausgehen, dass diese Reise genau den Voraussetzungen für den Anspruch auf Werbungskosten entspricht und ich eine andere Auslegung als Willkür empfinde.“

Die streitgegenständliche Reise wurde vom "Pädagogischem Institut des Bundes in Salzburg" veranstaltet und fand in der Zeit vom 25. - 29. Mai 2005 statt. Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden weitere Unterlagen (u. a. Reiseprogramm und Teilnehmerliste) vorgelegt.

Das vorgelegte Reiseprogramm stellt sich wie folgt dar, wobei laut Programm der Ausstellungs- und Museumsbesuch mit frei zu wählenden Schwerpunkten gestaltet werden kann:

26.5.05

Galerie der Moderne (Aldo Rossi), Pavillon des esprit nouveau (Le Corbusier), Hochhäuser von Kenzo Tange und Er Zacchiroli, Anatomisches Wachsmuseum (17., 18.Jh), National Galerie Museum Morandi; Abendliche Architekturbesichtigungen

27.5.05

Tapisserie Museum (Villa Spada), Tastmuseum für Blinde, Graphische Sammlung des Archiginnasio, Palazzo Poggi Museen: (Cecilia Fresken), Wachsmodelle 18.Jh, Schifffahrt, Astronomie, Optik, Militärarchitektur, Naturkunde Archäologisches Museum (Schwerpunkt: Villanova-Kultur, Etrusker), Abendliche Architekturbesichtigungen

28.5.05

Wissenschaftliches Industrie- und Technikmuseum, Marzabotto: Etruskerausgrabungsstätte und Museum, Kunsthandwerks- und Kunstgewerbemuseum, Architekturbesichtigung

Das Finanzamt wies das Begehrten mit Berufungsvorentscheidung vom 18. Dezember 2006 ab und führte zusammenfassend aus, dass es sich hinsichtlich der Studienreise nach dem Reiseprogramm um eine gemischt veranlasste Reise handelt und daher die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden konnten. Laut Teilnehmerliste sei die Reise auch von der Gattin des Berufungswerbers unternommen worden, dadurch werde unterstrichen, dass eine solche Reise regelmäßig von vielen kulturell interessierten Personen unternommen werde.

Der Berufungswerber stellte am 16. Jänner 2007 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bericht vom 18. Februar 2008 legte das Finanzamt die Berufung dem unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vor.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. Eine berufliche Veranlassung i.S. des § 16 EStG 1988 ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG fallen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen oder Ausgaben 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, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Anm. 9 ff und die dort angeführte VwGH - Rechtsprechung) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Aufwendungen, die üblicherweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, ja selbst dann nicht, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und beruflichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Der BFH misst der dem § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 des EStG daher auch die Bedeutung eines "Aufteilungsverbotes" bei. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe BFH-Beschluss 19.10.1979 Großer Senat, BStBl. 1971 II S 17). Der eben geschilderten Auffassung haben sich der Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis vom 6. November 1990, ZI. 90/14/0176) und die Verwaltungspraxis angeschlossen (vgl. Margreiter in ÖStZ 1984, Seite 2 ff, Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht). Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. Erkenntnisse vom 28. März 2001, ZI. 2000/13/0194, vom 27. November 2000, ZI. 96/14/0055 und vom

24. April 1997, Zl. 93/15/0069, jeweils mit weiteren Nachweisen). Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Judikatur erarbeiteten Grundsätzen sind Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, es sei denn, dass folgende Voraussetzungen **kumulativ** vorliegen:

- 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 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 wird; jedoch gehört der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu den anzuerkennenden Betriebsausgaben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Februar 1971, Zl. 425/70).

Werden alle diese Erfordernisse erfüllt, dann sind Überlegungen betreffend einer Bereicherung des Allgemeinwissens ohne Bedeutung. Die vorgenannten Voraussetzungen sind allerdings bei der streitgegenständlichen Studienreise nach Bologna nicht alle erfüllt. Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkunftszielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftszielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist.

In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkunftszielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 97/15/0142).

Angesichts dieses Programms besteht für den Unabhängigen Finanzsenat nicht der geringste Zweifel, dass es sich bei dieser "Bildungsreise" im Wesentlichen um eine Reise handelte, wie sie von einer Vielzahl von Touristen ebenfalls als "Studien- oder Bildungsreise" unternommen wird, die ihrem Inhalt nach ganz eindeutig eine typische Besichtigungsreise darstellte. Tatsache ist auch, dass an der Reise nicht nur der in der Bestätigung angesprochene Personenkreis teilgenommen hat, sondern andere Personen (vgl. dazu die Ausführungen in der Berufungsvorentscheidung). Die Reise, übte daher, ob des genannten Programms wenig verwunderlich, auch auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer erhebliche Anziehungskraft aus. Dass an der Reise vorwiegend Personen aus dem in der Bestätigung angesprochenen Personenkreis teilgenommen haben, ist angesichts der Tatsache, dass die Reise vom Pädagogischen Institut des Landes Salzburg veranstaltet worden war, nur verständlich.

Aus dem eingereichten Tagesablauf lässt sich die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit nicht erkennen. Im Gegenteil - der Besuch von Museen und Galerien ist durchaus für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit von Interesse, sie gehören zum Kulturleben des Menschen (VwGH 26.6.1990, 89/14/0106). Studienreisen erfreuen sich nach allgemeiner Lebenserfahrung großer Beliebtheit. Eine Einschränkung auf Lehrer für künstlerische Fächer ist jedenfalls nicht zu erkennen. Es fehlt folglich zumindest an Punkt 3. der obigen Voraussetzungen. Museumsbesuche sowie Stadt- bzw. Architekturbesichtigungen zählen zu den gängigen Freizeitbeschäftigungen - unabhängig von der Zugehörigkeit zu einer Berufsgruppe. Dass die Besichtigung der Exponate in den Unterricht einfließen, wird durch den UFS nicht bezweifelt - ein derartiges Engagement eines Lehrers ist hoch anzuerkennen, zu einer steuerlichen Absetzbarkeit der Kosten kann eine solche Reise jedoch dennoch nicht führen.

Nun ist unstrittig, dass das Seminar vom Pädagogischen Institut veranstaltet worden ist und für Lehrer des Faches Bildnerische Erziehung ausgeschrieben wurde. Dies allein macht jedoch aus den Aufwendungen keine abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069). Ein Kulturprogramm fällt bei der Mehrzahl der österreichischen Bürger, so auch bei Lehrern, in den privaten und nicht in den beruflichen Bereich. Es wäre daher dem österreichischen Steuerzahler nicht zumutbar, den Besuch eines in den privaten Bereich fallenden Kulturprogramms mit Steuergeldern zu unterstützen.

Zusammenfassend ist fest zu halten, dass die hier streitgegenständliche Reise nicht die vom Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung genannten Voraussetzungen erfüllt. Die dafür geltend gemachten Aufwendungen können daher nicht als Werbungskosten im Sinn des § 16 EStG 1988 anerkannt werden, sondern sind den gemäß § 20 EStG 1988 nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzuordnen.

Da der angefochtene Bescheid des Finanzamtes sohin der bestehenden Rechtslage entspricht, war die dagegen gerichtete Berufung, wie im Spruch geschehen, als unbegründet abzuweisen.

Salzburg, am 23. September 2009