

GZ. RV/0359-S/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Salzburg-Stadt betreffend Einkommensteuer für das Jahr 1997 vom 30. Oktober 1998 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

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

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.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist als Lehrerin am "Akademischen Gymnasium" in Salzburg beschäftigt. Im Zuge der Veranlagung für das Jahr 1998 wurde neben anderen Aufwendungen auch die Berücksichtigung von Kosten für eine Studienreise nach Kanada, Telefonkosten sowie

Kosten für einen Personal-Computer als Werbungskosten beantragt. Nachdem das Finanzamt diese Aufwendungen nicht anerkannt bzw. bei den Kosten für den Personal-Computer einen Privatanteil von 30% ausgeschieden hatte, wurde das Rechtsmittel der Berufung eingebracht.

Die streitgegenständliche Reise wurde vom "Pädagogischem Institut des Bundes in Salzburg" veranstaltet und fand in der Zeit vom 8. – 16. Februar 1997 statt. Der im Zuge der Berufung vorgelegten Teilnahmebestätigung des Pädagogischen Institutes ist Folgendes zu entnehmen:

"Diese Veranstaltung war Teil des offiziellen Lehrerfortbildungsprogramms des Instituts. Zweck dieser Reise war das Studium des kanadischen Erziehungswesens. Für diese Woche wurden Schulbesuche an verschiedenen Schulen in Montreal und Quebec organisiert." Das Reiseprogramm beinhaltet einerseits Programmpunkte, die im beruflichen Konnex zu den Reiseteilnehmern (Lehrer) zu sehen sind, andererseits Stadtbesichtigungen bzw. einen Tag zu freien Verfügung. Im Einzelnen stellt sich das Reiseprogramm wie folgt dar:

- Samstag, 8. Februar: Anreise
- Sonntag, 9. Februar: Besichtigungsprogramm Montreal
- Montag, 10. Februar: Besuch der "Beaconsfield High School"
- Dienstag, 11. Februar: Besuch der "Rosemount High School", Bahnfahrt Montreal – Quebec
- Mittwoch, 12. Februar: Besuch der "Ecole Renaissance" und der "Ste. Foy Elementary School"
- Donnerstag, 13. Februar: Besuch der "Quebec High School" und der "Dollard des Ormeaux"
- Freitag, 14. Februar: Zur freien Verfügung
- Samstag, 15. Februar Rückreise

Die Studienreise nach Kanada habe in den Semesterferien stattgefunden und stelle kein Mischprogramm dar.

Bezüglich des 30%-igen Privatanteils für den Computer argumentierte die Berufungswerberin, dass sie mit dem Computer weder spiele noch diesen auf andere Weise privat verwende. Sie benötige den PC nur beruflich, da sie ein blindes Kind unterrichte und dieses Kind nur mit dem Computer in der Lage sei, dem Unterricht zu folgen.

Die Telefonkosten hätten im Jahr 1997 geschätzte 14.000,00 Schilling betragen, davon mache sie ohnehin nur einen Teil (50%) als Werbungskosten geltend.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 23. Dezember 1998 wies das Finanzamt die Berufung als unbegründet ab. Dagen richtet sich der Antrag der Berufungswerberin auf Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

Studienreise:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Aufwendungen stehen oft mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in einem Zusammenhang, sodass sich ohne Z 2 lit. a in besonderem Maße die Frage ergeben könnte, ob nicht die typischerweise der Privatsphäre zuzuordnenden Aufwendungen im einzelnen Fall als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anzuerkennen sind. Z 2 lit. a löst jedoch diese Frage dahingehend, dass Aufwendungen, die üblicherweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, auch dann nicht abzugsfähig sind, 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 beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Durch das aus § 20 EStG 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. 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 (vgl. VwGH 6.11.1990, 90/14/0176).

Kosten einer Studienreise kommen nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten nur dann in Betracht, wenn aufgrund des Reiseprogrammes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist. Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein so genanntes Mischprogramm darstellt, sind daher in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen. Daher werden Kosten für Studienreisen, bei denen persönliches Erleben und Förderung des Berufes regelmäßig ineinander greifen nur unter bestimmten Voraussetzungen als steuerlich absetzbare Aufwendungen anerkannt.

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. etwa 28.3.2001, 2000/13/0194; 27.11.2000, 96/14/0055; 24.4.1997, 93/15/0069). 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.

Werden alle diese Erfordernisse erfüllt, dann sind Überlegungen betreffend eine Bereicherung des Allgemeinwissens ohne Bedeutung. Die vorgenannten Voraussetzungen sind allerdings bei der streitgegenständlichen Studienreise nach Kanada nicht alle erfüllt.

Um die Kosten einer Reise mit Mischprogramm als Werbungskosten anerkennen zu können, müssen daher - neben dem Vorliegen der anderen Voraussetzungen - die rein beruflich motivierten Programmpunkte in zeitlicher Hinsicht ungefähr die Dauer einer Normalarbeitszeit von 8 Stunden erreichen. Nach den vorstehenden Ausführungen müssten die rein beruflich motivierten Programmpunkte ein zeitliches Ausmaß von etwa 40 Stunden erreichen. Das Finanzamt stellte bereits in der Berufungsvorentscheidung fest, dass es nicht nachvollziehbar sei, in welchem zeitlichen Ausmaß die einzelnen Schulbesuche tatsächlich stattgefunden hätten. Auch in der Berufungsvorlage konnten dazu keine konkreteren Angaben gemacht werden.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes sind auch Zeiten gemeinsamer Mittagessen nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen, ebenso bleiben die Reisezeiten für die Abgrenzung zwischen privat und beruflich bedingten Zeiten außer Ansatz (vgl. VwGH 10.5.1994, 93/14/0104; 28.3.2001, 2000/13/0194). Unter Berücksichtigung des zur freien Verfügung stehenden 14. Februar, der Reisebewegungen und der Zeiten für gemeinsames Essen konnte somit kein Nachweis für ein zeitliches Ausmaß von etwa 40 Stunden für die rein beruflich motivierten Programmpunkte erbracht werden.

Aus den oben angeführten Gründen war daher die Berufung in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Telefonkosten:

Kosten für beruflich veranlasste Telefonate sind im tatsächlichen Umfang als Werbungskosten absetzbar. Mangels beweiskräftiger Unterlagen über die Zahl und die Dauer der beruflichen Gespräche kann der beruflich veranlasste Anteil an den gesamten Telefonkosten des privaten Anschlusses der Beschwerdeführerin nur geschätzt werden (vgl. VwGH 20.12.1994, 90/14/0229). Die Annahme eines beruflich veranlassten Telefonanteiles von 20 % für einen Lehrer widerspricht dabei nicht der Lebenserfahrung. Von den geltend gemachten Telefonkosten sind somit gemäß § 184 BAO 2.800,00 Schilling (20% der Gesamtkosten) als Werbungskosten abziehbar (Vgl. VwGH 21.07.1998, 98/14/0021). Der Berufung war daher im Bezug auf die Telefonkosten teilweise stattzugeben.

Computer:

Aufwendungen im Zusammenhang mit der Anschaffung eines Computers einschließlich des Zubehörs sind Werbungskosten, soweit eine berufliche Verwendung eindeutig feststeht (kein Aufteilungsverbot). Eine berufliche Verwendung wird grundsätzlich anzunehmen sein, wenn das Gerät auf dem Arbeitsplatz des Arbeitnehmers ortsfest eingesetzt wird. Bei Computer, die in der Wohnung des Steuerpflichtigen aufgestellt sind, sind die berufliche Notwendigkeit als Abgrenzung zur privaten Veranlassung und das Ausmaß der beruflichen Nutzung vom Steuerpflichtigen nachzuweisen oder glaubhaft zu machen. Eine Aufteilung in einen beruflichen oder privaten Anteil ist gegebenenfalls nach entsprechenden Feststellungen im Schätzungsweg vorzunehmen. Bei dieser Schätzung ist angesichts der breiten Einsatzmöglichkeiten von Computern ein strenger Maßstab anzuwenden.

Auf Grund der Erfahrungen des täglichen Lebens geht die Verwaltungspraxis davon aus, dass die private Nutzung eines beruflich verwendeten, im Haushalt des Steuerpflichtigen stationierten Computers mindestens 40 % beträgt. Wird vom Steuerpflichtigen eine niedrigere private Nutzung behauptet, ist dies im Einzelfall konkret nachzuweisen bzw. glaubhaft zu machen. Die von der Berufungswerberin behauptete ausschließliche berufliche Verwendung widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Die Berufungsbehörde schließt sich daher der Meinung des Finanzamtes an, wonach 30% (nicht die üblichen 40%) der Computeraufwendungen als Privatnutzung Berücksichtigung finden.

Der Berufung im Gesamten war daher in Bezug auf die anzuerkennenden Telefonkosten teilweise stattzugeben, wobei die anzuerkennenden Werbungskosten somit 18.520,00 Schilling betragen.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Salzburg, am 28. März 2003