



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn Mag. L. in XY., vom 12. September 2000 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. August 2000 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Herr Mag. L. (im Folgenden Bw.) ist Professor an einer berufsbildenden höheren Schule in G. und unterrichtet u.a. das Fach Politische Bildung. In seiner Erklärung vom 29. Dezember 1999 zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1994 machte er neben Sonderausgaben unter dem Titel Werbungskosten Aufwendungen für eine Sensibilisierungsreise nach Kenia, Zeitungen und Zeitschriften, Getränke zum Wandertag, Hose, Sacco, Anrufbeantworter, HIFI-Turm, HIFI-Mikrofon, Spenden und Aufwendungen für den Maturaball geltend.

Mit Bescheid vom 10. August 2000 versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen und als Begründung hiezu führte das Finanzamt an, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, der privaten Lebensführung zuzuordnen ist und als Werbungskosten daher nicht anerkannt werden können. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise eine Dienstfreistellung gewähre, sondern müssten vielmehr das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig auf nahezu ausschließlich interessierte Teilnehmer der

Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jedweder Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre. Die übrigen Ausgaben wurden mit dem Hinweis, dass Aufwendungen, die zu den nicht abzugsfähigen Ausgaben der Lebensführung gemäß § 20 EStG 1988 zählen, nicht als Werbungskosten anerkannt werden können, abgewiesen.

Dagegen richtet sich die mit 11. September 2000 datierte Berufung, worin der Bw. Folgendes ausführte:

*Begründung und Auflistung der Punkte:*

1. *Studienreise: Das Reiseprogramm und seine Durchführung waren derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer Bereich Entwicklungspolitik abgestellt, dass es nur für insgesamt 7 Teilnehmer interessant war. Darüber hinaus hatten meine Frau und ich vom Organisator die Leitung vor Ort durchzuführen, d.h. stundenlange Reden und Begrüßungen halten (in Englisch) vor afrikanischem Publikum.*
2. *Zeitungen und Zeitschriften: Für einen aktuellen Unterricht aus Politischer Bildung sind "Die Presse" und andere Zeitungen notwendig. Selbst Tageszeitungen wie die Steirerkrone werden im Unterricht verwendet (z.B. Staberl).*
3. *Hifi-Turm, Hifi-Mikrofon: Ich habe mehrere Anlagen. Im Arbeitszimmer wird eine Anlage zum Vorbereiten und Zusammenschneiden der Videofilme und zum Auswerten von Interviews benötigt. Diese Anlage hat einen Mikrofonanschluss, den meine anderen Anlagen nicht besitzen. Filmausschnitte und Interviews sind ein wesentlicher Bestandteil des Unterrichts in Politischer Bildung.*
4. *Getränke Wandertag: Das ist wie ein Arbeitsessen zu werten. Im berufsbildenden Bereich laden Lehrer als Jahrgangsvorstand ihre Schüler am Wandertag ein (Abteilung Bautechnik und Abteilung Kunst).*

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 4. Juni 2001 wurden über Aufforderung des Finanzamtes vom Bw. die dazugehörigen Belege sowie das Programm der Reise nachgereicht. Bezüglich der Teilnehmerliste wurde darauf verwiesen, dass diese bei der katholischen Männerbewegung Österreichs in Wien, Spiegelgasse 3/II aufliege.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2002 wies das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung des Bw. mit folgender Begründung als unbegründet ab:

*Sensibilisierungsreise nach Kenia:*

*Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 sind die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Zwischen dem als Werbungskosten bezeichneten Aufwand und den Einnahmen, zu deren Erzielung der Aufwand notwendig ist, - muss ein unmittelbarer sachlicher Zusammenhang bestehen. Ein berufliches Interesse schlechthin reicht hiezu nicht aus. Maßgebend ist, dass ohne den Aufwand die Stellung des Dienstnehmers gefährdet bzw. sein berufliches Fortkommen gehemmt wird.*

Kosten einer Auslandsreise (Studienreise) sind grundsätzlich nicht abzugsfähige Ausgaben für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen, die alle zusammen erfüllt sein müssen, vor:

- a) 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.
- b) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Arbeitnehmer die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf gestatten.
- c) Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Arbeitsnehmers abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- d) Andere allgemein interessierte Programmfpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Hinsichtlich der Sensibilisierungsreise nach Kenia liegt nach dem von Ihnen vorgelegten Reiseprogramm ein Mischprogramm vor. Bei Vorliegen eines Mischprogrammes kommt eine Berücksichtigung von Reisekosten schlechthin nicht in Frage - auch nicht jener Kosten, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zweck gewidmeten Reiseabschnitt entfallen.

Somit konnten die beantragten Aufwendungen für die Kniareise nicht als Werbungskosten nach § 16 EStG 1988 anerkannt werden.

*Zeitungen und Zeitschriften:*

Die Eignung einer Tageszeitung, fallweise auch berufliche Informationen zu bieten, ändert nichts daran, dass dafür getätigte Aufwendungen den nicht abzugsfähigen Kosten der Lebensführung zuzurechnen sind. Bei Wirtschaftsmagazinen handelt es sich nicht um typische Fachliteratur. Diese Betrachtung gilt auch beim Bezug mehrerer Tageszeitungen oder Wochen(Monats-)Magazine. Es entspricht nämlich nicht der Lebenserfahrung, dass allgemeine Informationen nur aus einer oder mehreren bestimmten Zeitungen, berufsspezifische Informationen hingegen ausschließlich aus anderen Zeitungen entnommen werden.

*HIFI-Turm - HIFI-Mikrofon, Getränke Wandertag:*

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Arbeitnehmers mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Arbeitnehmers erfolgen, nicht als Werbungskosten abgezogen werden. Das bedeutet, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen

*Veranlassung, nicht abzugsfähig sind (Aufteilungsverbot). Aufgrund des Aufteilungsverbotes ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die Ausgaben für den HIFI-Turm und das HIFI-Mikrofon konnten somit nicht als Werbungskosten zuerkannt werden. Ebenso zählen die Ausgaben für die Bewirtung der Schüler am Wandertag zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen des § 20 EStG 1988 und konnten somit ebenfalls nicht als Werbungskosten anerkannt werden.*

*Ihre Berufung war daher als unbegründet abzuweisen.*

Mit Eingabe vom 12. April 2002 beantragte der Bw., die Berufung zur Entscheidung der Abgabenbehörde zweiter Instanz vorzulegen.

Mit Bericht vom 4. Juni 2002 legte das Finanzamt Graz Stadt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

#### ***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 nicht selbstständigen 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 fallen.

Dem gegenüber 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 betrieblichen 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 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). Im gegenständlichen Fall ist es wohl unbestritten, dass diese Studienreise, wie sie im vorliegenden Programm dargestellt ist, für jedermann, der an fremden Ländern und fremden Kulturen interessiert ist, von Interesse sein muss.

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. Erkenntnisse vom 6.10.76, 1608/1695/76; vom 3.5.1983, 82/14/0154, betreffend Reise eines Geographieprofessors nach Großbritannien, vom 3.5.83, 82/14/0297, betreffend Toskanareise einer Mittelschullehrerin für Geographie und Geschichte, und vom 26.6.90, 89/14/0106, betreffend USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft, einer Ägyptenreise einer Mittelschulprofessorin für Latein und Geschichte, vom 18.3.1992, 91/14/0171, jeweils mit weiteren Nachweisen).

In der Entscheidung des VwGH vom 21.10.1986, 86/14/0031 betreffend Kretareise eines Religionslehrers zur Teilnahme an einem Symposium zum Thema "Ökumenische Aufgaben des Religionsunterrichts" wurde ausgeführt, dass die Reise nicht als berufsbedingt anzusehen ist, wenn sie von vornherein so programmiert war, dass durch Wochenenden und/oder Feiertage zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zur Verfügung stehen.

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. Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Februar 1971, ZI. 425/70 und 13.12.1988, ZI. 88/14/0002).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Erzielung von Einkünften wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkunftsverarbeitung 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 Einkunftsverarbeitung 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.

Zusammengefasst liegen die unter den Punkten 3 und 4 aufgezählten Voraussetzungen bei der gegenständlichen Reise nicht vor, so dass insgesamt keine steuerlich abzugängige Reise gegeben ist. Dem Begehr auf Anerkennung der Aufwendungen für diese Reise konnte daher nicht entsprochen werden.

Aufwendungen für Fachliteratur, die im Zusammenhang mit der beruflichen Sphäre stehen, sind als Werbungskosten absetzbar (z.B. Gesetzeskommentar eines Richters). Es genügt, wenn die Aufwendungen an sich – auch ohne konkret erkennbare Auswirkung auf die Einkünfte – geeignet sind, die Berufschancen zu erhalten oder zu verbessern. Nicht entscheidend ist, ob der Arbeitgeber die Anschaffung der Fachliteratur fordert oder daran

interessiert ist (VwGH 18.3.86, 85/14/0156). Kosten für 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 (VwGH 23.5.1984, 82/13/0184), stellen keine Werbungskosten dar (so z.B. allgemein bildende Nachschlagswerke und Lexika eines AHS Lehrers, VwGH 25.3.1981, 13/3438/80; Werke der Belletristik für AHS Lehrer Deutsch, VwGH 3.11.81, 14/0022/81; 23.5.84, 82/13/0184). Die Aufwendungen aus dem Bezug von mehreren Tageszeitungen oder Wochenmagazinen sind grundsätzlich den Kosten der Lebensführung zuzurechnen (VwGH 28.4.87, 86/14/0169). Es entspricht nämlich nicht der Lebenserfahrung, dass allgemeine Informationen nur aus einer oder mehreren bestimmten Zeitungen, berufsspezifische Informationen, wie im vorliegenden Fall für den Unterricht aus "Politischer Bildung", hingegen ausschließlich aus anderen Zeitungen entnommen werden.

Zu den Aufwendungen für HIFI-Turm und Mikrofon sowie Bewirtung der Schüler am Wandertag ist festzustellen, dass bei den Ausgaben ein unmittelbarer, ursächlicher und wirtschaftlicher Zusammenhang, eine unmittelbare Beziehung zu den Einnahmen aus einer der Einkunftsarten bei den Einkünften nach § 2 Abs. 3 Z 4 EStG 1988 gegeben sein muss. Die Aufwendungen müssen ernstlich der Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen dienen. Daher sind Aufwendungen, die mit den steuerpflichtigen Einnahmen in keinem oder nur in einem mittelbaren Zusammenhang stehen, wie dies für die o.a. Kosten zu trifft, keine Werbungskosten.

HIFI-Anlagen dienen nach ihrer objektiven Beschaffenheit im Allgemeinen der Befriedung privater Bedürfnisse, auch wenn sie, wie in der Berufung angeführt, zum Vorbereiten und Zusammenschneiden der Videofilme dienen. Es entspricht nicht den Erfahrungen des täglichen Lebens, dass die neue und bessere Anlage nicht auch zum Zusammenschneiden privater Videofilme Verwendung findet. Nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung ist als erheblich anzusehen (VwGH 28.2.1995, 91/14/0231).

So muss nach der Rechtsprechung des VwGH gerade bei solchen Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angenommen werden (VwGH, 18.3.1992, 91/14/0171).

Die Berufung war daher, wie im Spruch angeführt, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 4. Oktober 2005