

## **IM NAMEN DER REPUBLIK**

Das Bundesfinanzgericht hat durch die Vorsitzende Dr. R und die weiteren Senatsmitglieder ABC im Beisein der Schriftführerin X in der Beschwerdesache Bf gegen den Bescheid des FA Graz-Stadt vom 11. November 2008, betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung 2007) in der Sitzung am 17. September 2014 nach Durchführung einer mündlichen Verhandlung zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof ist nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

## **Entscheidungsgründe**

In ihrer auf elektronischem Weg am 5. September 2008 eingereichten Steuererklärung für das Jahr 2007 (Arbeitnehmerveranlagung) beantragte die Beschwerdeführerin neben anderen, hier nicht streitgegenständlichen Aufwendungen, Kosten im Zusammenhang mit einer Reise nach China als Werbungskosten.

Im Einkommensteuerbescheid vom 11. November 2008 wurden die Reisekosten nicht berücksichtigt. Begründend wurde vom Finanzamt ausgeführt, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei die Gewährung einer Dienstfreistellung vom Arbeitgeber nicht relevant.

Im der im Folgenden rechtzeitig eingebrachten Berufung wurde die Teilnahme der Beschwerdeführerin an einer vom Landesschulrat für Steiermark organisierten Bildungsreise in der Zeit vom 15.- 25. März 2007 angeführt. Die Zielgruppe der Reise habe ausschließlich Führungskräfte im steirischen Schulwesen umfasst. Ziel der Reise sei eine Intensivierung der bestehenden wirtschaftlich-kulturellen Partnerschaft des Bundeslandes Steiermark mit der chinesischen Provinz Jiangsu durch den Aufbau schulischer Partnerschaften gewesen. Sowohl Reiseprogramm als auch die Durchführung seien auf die Berufsgruppe der Führungskräfte im Schulwesen abgestimmt gewesen. Das

touristische Rahmenprogramm der Bildungsreise sei in Bezug auf das Gesamtprogramm untergeordnet gewesen, sodass nicht einmal annähernd von einem Mischprogramm gesprochen werden könnte.

In einem vom Landesschulrat vorgelegten Schreiben vom 22. September 2008 wurde auf intensive Gespräche mit Vertretern der chinesischen Partner aus verschiedenen chinesischen Schulbezirken verwiesen. Über Kontakte aus der Reise seien bereits mehrere Schüler- und Lehreraustauschaktivitäten entstanden. Die aus dem Reiseprogramm hervorgehenden kulturellen Teilbereiche seien aus der bestehenden Partnerschaft zwischen dem Land Steiermark und der Provinz Jiangsu entstanden. Das kulturelle Programm sei nach Zeiten der offiziellen Tagesordnung absolviert worden.

Mit BVE vom 22. April 2009 ist die Berufung als unbegründet abgewiesen worden. Begründend wurde ausgeführt, dass Kosten einer Auslandsreise grundsätzlich Kosten der privaten Lebensführung darstellen, außer wenn diese (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst sind. Die Veranlassung von Studienreisen sei durch Anlegen eines strengen Maßstabes festzustellen. Bei Vorliegen eines Mischprogramms seien auch jene Kosten, die anteilig auf berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Dagegen wurde rechtzeitig der Vorlageantrag eingebracht. Aus dem vorgelegten Reiseprogramm sei nach Ausführungen der Bf. ersichtlich, dass sehr viel Zeit in den Aufbau der schulischen Beziehungen zwischen der Provinz Jiangsu und der Steiermark investiert worden sei. Während der 11-tägigen Reise sei die berufliche Arbeit im Vordergrund gestanden. Das der Behörde übermittelte Reiseprogramm weist auszugsweise folgenden Inhalt auf:

**15.3.2007:** Anreisetag

**16.3.2007:** Besichtigung des Kaiserpalastes, Vortrag über chinesische Erziehungstradition

**17.3.2007:** Besichtigung des Himmelstempels- Transfer zum Flughafen Shanghai, am Abend Bankett des österreichischen Generarkonsuls Kalteis

**18.3.2007:** Besichtigung des Yu Gartens mit der Altstadt, des Jade Buddha Tempels, des Shanghai Museums, Bootsfahrt auf dem Huangpu Fluss, Bummel am Bund und Nanking Road

**19.3.2007:** Transfer zum Bahnhof- Bahnfahrt nach Nanjing, Hauptstadt der steirischen Schwesterprovinz Jiangsu, Nachmittag Symposium über Schulpartnerschaften, am Abend Bankett

**20.3.2007:** Besichtigung einer Volksschule und eines Gymnasiums, Besichtigung des Provinzmuseums

**21.3.2007:** Besichtigung einer Volksschule und eines Gymnasiums, Gespräch mit den Schulbehörden, Besichtigung der berühmten Tonkriegerarmee aus der Han-Zeit, welche auch sehr expressive Darstellungen von Zivilpersonen enthält, Han-Gräber (2.000 Jahre alt) Wandreliefs und Malereien und viele andere Kunstschatze, Bankett - gegeben vom Vizebürgermeister der Stadt Xuzhou

**22.3.2007:** Busfahrt nach Qufu, der Stadt des Konfuzius, Besuch beim Konfuziusforschungsinstitut, Gespräch über konfuzianische Pädagogik mit Professoren des Konfuziusforschungsinstituts, Besichtigung der Residenz der Nachkommen des Konfuzius und Konfuziusgräberwald mit dem Grab des Konfuzius und vieler seiner Nachkommen

**23.3.2007:** Busfahrt nach Jinan, Flug nach Beijing, Besichtigung der Beijing 171 Schule und des Stadtmuseums

**24.3.2007:** Ausflug zur Grossen Mauer bei Mutianyu, Antiquitätenstraße, Liulichang, Pekingente

**25.3.2007:** Rückflug

Aus Schilderungen des Landesschulrates sei die Abzugsfähigkeit der Reisekosten ersichtlich. Dem in China am 19. März 2007 unterzeichneten Memorandum für Austausch und Kooperation im Bereich Erziehung ist zu entnehmen, dass der Landesschulrat für Steiermark und das Amt für Erziehung der Provinz Jiangsu übereingekommen sind, dass es für beide Seiten von Nutzen ist, Austausch, Zusammenarbeit und Diskussion über allerlei Erziehungsprobleme zu führen.

In der am 17. September 2014 abgehaltenen mündlichen Verhandlung gab die Bf. bekannt, im Jahr 2007 als Heilstättenlehrerin tätig gewesen zu sein. Der Hauptzweck der Reise sei die Kontaktpflege mit Behörden und Kindern aus China gewesen.

### **Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:**

Gem. § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen.

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung selbst dann nicht abgezogen werden, 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 der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung ist eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss.

Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. 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.

Es wäre ungerecht jenen Abgabepflichtigen gegenüber, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht

ermöglicht und daher diese Aufwendungen aus dem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen ( VwGH vom 6. 11.1990, 90/14/0176).

Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Betriebsausgaben dar.

Nach den vom Verwaltungsgerichtshof 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 Möglichkeiten 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.

Die Kosten solcher Reisen, mit denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, sind in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen. Dass der anstrengende Charakter der Programmgestaltung einer solchen Reise an dieser Einschätzung nichts ändern kann, hat der Verwaltungsgerichtshof ebenso bereits mehrfach ausgesprochen (VwGH vom 31.5. 2000, 97/13/0228 und vom 17.11.1992, 92/14/0150).

Nach dem von der Beschwerdeführerin vorgelegten Programm liegt bei der gegenständlichen Reise eine solche mit *Mischprogramm* vor. Folgende Inhalte sind jedenfalls dem Privatbereich zuzurechnen, da sie Inhalt von zahlreichen Chinareisen verschiedenster Veranstalter sind (vgl. z.B. [www.tui.com](http://www.tui.com)): 16.3.2007: Besichtigung des Kaiserpalastes, 17.3.2007: Besichtigung des Himmelstempels, am Abend Bankett des österreichischen Generarkonsuls

18.3.2007: Besichtigung des Yu Gartens mit der Altstadt, des Jade Buddha Tempels, des Shanghai Museums, Bootsfahrt auf dem Huangpu Fluss, Bummel am Bund und Nanking Road, 20.3.2007: Besichtigung einer Volksschule und eines Gymnasiums, Besichtigung des Provinzmuseums, 21.3.2007: Besichtigung der berühmten Tonkriegerarmee aus der Han-Zeit, welche auch sehr expressive Darstellungen von Zivilpersonen enthält, Han-Gräber (2.000 Jahre alt), Wandreliefs und Malereien und viele andere Kunstschatze, Bankett, 22.3.2007: Busfahrt nach Qufu, der Stadt des Konfuzius, Besuch beim

Konfuziusforschungsinstitut, Besichtigung der Residenz der Nachkommen des Konfuzius und Konfuziusgräberwald mit dem Grab des Konfuzius und vieler seiner Nachkommen, 24.3.2007: Ausflug zur Grossen Mauer bei Mutianyu, Antiquitätenstraße, Liulichang, Pekingente.

Auch wenn selbst bei diesen Programmpunkten lehrerspezifische Inhalte vorhanden gewesen sein sollten, so können diese Punkte - wie zB der Besuch einer Schule in China oder der Vortrag über chinesische Erziehungsstradition jedenfalls auch für Nicht-Lehrer von Interesse sein. Für berufsbezogene Programmpunkte (Symposium über Schulpartnerschaften) wurden im konkreten Fall geringfügige Zeiten beansprucht, weshalb davon auszugehen ist, dass bereits die Planung der *Auslandsreise* zumindest wesentlich von privaten Interessen beeinflusst wurde. Zahlreiche Reiseziele wie beispielsweise die Tonkriegerarmee sind durchaus geeignet ist, auch auf Berufsfremde eine Anziehungskraft auszuüben.

Damit steht aber fest, dass andere als berufsspezifische Programmpunkte mehr Zeit eingenommen haben und daher die gesamten Kosten der Reise der privaten Lebensführung zuzurechnen sind. Die Besichtigung dieser Orte zählt zum Programm von Kultur-, Literatur- und Studienreisen, die für jedermann buchbar sind und somit dem Geschmack bzw. den Reiseerwartungen eines allgemein geschichtlich bzw. kulturell interessierten Publikums entsprechen.

Dass die Reise der Beschwerdeführerin für ihre schulische Unterrichtstätigkeit eventuell von Nutzen gewesen sei, genügt nach der Rechtsprechung des VwGH nicht, weil Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 selbst dann nicht als Werbungskosten abgezogen werden dürften, wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgten. Dies gelte für die Berufsgruppe der Lehrer ebenso wie für andere Berufsgruppen.

Nur bei einem Überwiegen der beruflichen Bedingtheit der Reise können die angefallenen Kosten als Werbungskosten geltend gemacht werden. Die im vorliegenden Fall geltend gemachten Aufwendungen zählen daher zu den nichtabzugsfähigen Aufwendungen des oben angeführten § 20 EStG 1988.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Da im Erkenntnisfall keine Rechtsfragen von grundsätzlicher Bedeutung iSd Art. 133 Abs. 4 B-VG angesprochen sind, war die Zulässigkeit einer Revision zu verneinen. Das BFG konnte sich in seiner Entscheidung auf die oben zitierte Rechtsprechung stützen.

Graz, am 19. September 2014