

## IM NAMEN DER REPUBLIK!

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter R in der Beschwerdesache  
Bf gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr vom  
20.01.2012, betreffend Einkommensteuer 2008 zu Recht erkannt:

Die Beschwerde wird abgewiesen.

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

## Entscheidungsgründe

In seiner **Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008** beantragte der  
Beschwerdeführer unter anderem die Berücksichtigung von Werbungskosten in Höhe von  
1.818,81 € (Fortbildungskosten).

Als **Beilage** wurde hierzu folgende Begründung übermittelt:

Der Beschwerdeführer hätte in den letzten Jahren in seinen Arbeitnehmerveranlagungen  
kaum Werbungskosten geltend gemacht, diesmal jedoch einen höheren Betrag. Um eine  
Abweisung des Antrages zu vermeiden, werde in der Folge das Zustandekommen eines  
Teiles dieses Betrages – der Kosten einer beruflichen Fortbildung im Ausland erläutert.  
Solche seien bereits in der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 geltend  
gemacht worden, was zunächst abschlägig beschieden worden sei. Der daraufhin  
eingebrachten Berufung mit ausführlicher Begründung und Verweis auf die einschlägige  
Judikatur des VwGH zur Berufsfortbildung sei hingegen stattgegeben worden (siehe  
Einkommensteuerbescheid 2001 vom 19. Februar 2003).

Nun zu den unter "Werbungskosten/722" mit einem Betrag von 1.818,81 € geltend  
gemachten Kosten für berufliche Fortbildung:

Bei der antragsgegenständlichen Fortbildung würde es sich um ein Seminar mit  
Schwerpunkt "Kulturelle Bildung" und Teilaspekten zur "Europabildung" handeln (siehe  
dazu Beilage 1/ Seminarbestätigung mit Beilage - sowie Beilage 2 /Seminarprogramm).

Die Kosten würden sich aus den Fahrtkosten, den Tagesgebühren und den Nächtigungsgebühren (siehe Beilage 3 / Kostenaufstellung) zusammensetzen.

< Fahrtkosten: Die Reisebewegung sei mit dem eigenen PKW erfolgt. Zur Fahrtstrecke zum ersten Seminarstützpunkt Potenza/Basilikata/Italien, gleichzeitig Ausgangspunkt für die Rückreise siehe Beilage 4 (ÖAMTC Routenplaner).

< Tagesgebühren, Nächtigungsgebühren:

Da sich An- und Rückreise über 1.404 km erstreckten, seien dafür je zwei Tage erforderlich gewesen (4mal Tagesgebühr) sowie je zwei zusätzliche Übernachtungen (4mal Nächtigungsgebühr).

Zur Frage der Berücksichtigungsfähigkeit von Fortbildungskosten wie den angegebenen, werde auf die Judikatur des VwGH zur Berufsfortbildung verwiesen, aus der hervorgehe, dass es bei der Beurteilung von Aufwendungen als Werbungskosten in erster Linie darauf ankomme, dass die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennbar sei (vgl. z.B. VwGH 21.10.1986, 84/14/0037; 26.6.1990, 89/14/0106 und 22.3.1991, 87/13/0074). In einer in eigener Sache ergangenen Entscheidung vom 29.11.1994, 90/14/0231 hätte der VwGH überdies dargelegt, dass Aufwendungen zur beruflichen Fortbildung nicht nur dann Werbungskosten seien, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben sei. Wörtlich heißt es dort: *"Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden oder verbessernden Berufsfortbildung entsprechend, muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich - ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte - geeignet sind, dass der Steuerpflichtige im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden bleibt und den jeweiligen Anforderungen (Erziehung zum Schönen gem. § 2 SchOG - siehe Beilage 1/ Ergänzung zur Seminarbestätigung) gerecht wird."*

< Teilnahmebestätigung der pädagogischen Hochschule Tirol:

Literatur und Kultur der BASILICATA erfahren (in der Region Basilicata, Italien; 6. - 11. Juli 2008).

< Ergänzung zur Teilnahmebestätigung (pädagogische Hochschule Tirol – zur Vorlage beim zuständigen Finanzamt; von Mag. P – Seminarleiter):

*„Die österreichischen Schulen sind gemäß § 2 Abs. 2 des Schulorganisationsgesetzes verpflichtet, „... an der Entwicklung der Anlagen der Jugend ... nach den Werten des Wahren, Guten und Schönen durch einen ... entsprechenden Unterricht mitzuwirken ...“. Um die Lehrkräfte sämtlicher Schularten zu befähigen, Impulse für eine kulturelle („Werte des Schönen“) Betätigung der Schülerinnen zu setzen, bietet die Pädagogische Hochschule Tirol seit Jahren zum Zwecke der beruflichen Fort-/Weiterbildung das obzitierte Seminar an.*

*Neben seiner kulturell-künstlerischen Ausrichtung umfasst das Seminar Inhalte zur "Europabildung" im Sinne des diesbezüglichen Lehrauftrages des Unterrichtsministeriums (Schwerpunkt "Unterrichtswesen" - siehe beiliegendes Seminarprogramm zu Montag 7.7*

*und Dienstag 8.7. sowie Schwerpunkt "Wirtschaft" siehe Seminarprogramm Montag 7.7. zur Ölproduktion in der Region Basilikata incl. EU-Förderungswesen).*

*Das Seminar war ausschließlich für Lehrkräfte an österreichischen Schulen aller Schultypen ausgeschrieben.*

*Die tägliche Arbeitszeit betrug jeweils 8 bis 9 Stunden, das Seminar erstreckte sich vor Ort über 6 Tage zuzüglich An- und Rückreise.“*

Weiters wurden vom Beschwerdeführer zahlreiche Eindrücke (Feedback) anderer Teilnehmer zum Fortbildungsseminar in der Basilikata vom 5. - 12. Juli 2008 vorgelegt. Hier ein stichwortartiger Auszug aus den Stellungnahmen:

- Besonders gut hat mir die Vielfalt des Programmes gefallen; Verbesserung der Italienisch-Kenntnisse; besserer Einblick in die Geschichte, Geografie, Literatur, Kunst, Wirtschaft und Gesellschaft Süditaliens; zahlreiche Kontakte mit der einheimischen Bevölkerung; Möglichkeit der Diskussion über verschiedenste Themen (Literatur, Politik, Geologie, Wirtschaft, antike Kunst, gesellschaftliche Lage)*
- Programm war sehr abwechslungsreich (Wanderung durch die Calanchi, Führung auf einer Olivenfarm, Theaterstück über Carlo Levi)*
- Geologische, historische, landwirtschaftliche etc. Fakten wurden mit interessanten landes- und kulturkundlichen, geologischen sowie sozialen und kulinarischen Aspekten abgerundet*
- Seminarwoche war äußerst interessant und abwechslungsreich; Einblicke in Geschichte, Kultur, Wirtschafts- und Schulsituation; beeindruckend war das Engagement der Betreiber des Literaturparks Carlo Levi; faszinierende Landschaft*
- direkter Kontakt mit Menschen in unterschiedlichen Bereichen (Schule, Literaturvermittlung, Politik, Landwirtschaft)*
- Auswahl an interessanten Bauwerken war gut; Begegnungen mit unterschiedlichsten Menschen; Menschen hatten viel mitzuteilen (Schule, Laura und ihr Olivenöl, Wanderung durch die Calanchis, Stationen-Straßentheater); Anregung für Unterricht (guter Eindruck eine eher unbekannten Region des Mezzogiorno; Anregungen für Projektreisen)*
- Spaziergang nach Montalbano, Begeisterung der Jugendlichen und der Abendstimmung; Matura (kann um ein bisschen mehr die Missstände in Italiens Schulen nachvollziehen)*
- ....*

### **Programm 2008:**

Europa der Regionen - Literatur und Kultur der Basilicata er-fahren (PI-Tirol):

< Sonntag 6.7.2008:

- 08:30 - 09:00: Begrüßung, Vorstellung des Seminarprogramms
- 09:00 - 12:00: Bearbeitung von Arbeitsaufgaben zur Pflichtlektüre

Referent: Mag. P

Seminarort: Parco del Seminario, Potenza

- 14:00 - 17:00: literarische Schauplätze zum Roman "Großmutter Sabella" und zum Roman "Die Feuer am Basento"

Referenten: SeminarteilnehmerInnen

Seminarort: Melfi

- 18:30 - 20:00: Lagopesole - Schloss von Friedrich II, Geschichte der Basilikata

Referentin: Prof. L

Seminarort: Lagopesole

< Montag 7.7.2008

- 08:00 - 10:00: Lesung und Gespräch über die Literatur Italiens

Referent: Dr.

Seminarort: Scuola statale "Leonardo da Vinci", Potenza

- 10:30 - 12:00: Vortrag und Diskussion über die Literatur der Basilicata

Referentin: Prof. M

Seminarort: Scuola statale "Leonardo da Vinci", Potenza

- 14:00 - 15:30: Vortrag und Gespräch über das Schulsystem Italiens, Vergleich mit Österreich

Referentin: Prof. P

Seminarort: Scuola statale "Leonardo da Vinci", Potenza

- 16:00 - 19:00: Besichtigung der "azienda agricola biologica" von I - Vortrag und Gespräch über die Ölproduktion in der Region Basilicata, Ölverkostung

Referentin: I

Seminarort: Vietri di Potenza

- 19:30 – 21:30: Potenza – Vortrag und Gespräch im Zentrum des CAI di Potenza zur Umweltsituation in der Basilicata und in Süditalien

Referent: G

Seminarort: Sede del CAI di Potenza, Potenza

< Dienstag 8.7.2008

- 08:00 - 10:30: Teilnahme an der Matura am Istituto Tecnico "Leonardo da Vinci" in Potenza

Seminarort: Scuola statale "Leonardo da Vinci", Potenza

- 11:00 - 12:30: Meinungsaustausch mit KollegInnen des Istituto Tecnico "Leonardo da Vinci" über die Matura in Italien, Vergleich mit Österreich, Besprechung der Maturafragen

Seminarort: Scuola statale "Leonardo da Vinci", Potenza

- 14:30 - 18:00 (?): Vortrag und Gespräch über die geschichtliche Entwicklung Süditaliens, geschichtliche Schauplätze in Castelmezzano und Pietrapertosa

Referent: Mag. P

Seminarort: Pietrapertosa

- 17:30(?) - 21:30 (Anm. Richter: gemeint offensichtlich 18:30): Matera – Besichtigung lit. Schauplätze aus dem Roman "Christus kam nur bis Eboli" von Carlo Levi, Referat über die Tätigkeit Levis in Matera, Führung im Palazzo Lanfranco – Ausstellung der Bilder von Carlo Levi

Referent: Mag. P

Seminarort: Matera

< Mittwoch 9.7.2008

- 08:30 - 10:00: Vergleich zwischen Roman und Film "Christus kam nur bis Eboli"

Referent: Mag. P

Seminarort: Alino, Literaturpark von Carlo Levi

- 10:30 - 12:00: Vortrag und Gespräch über die Literatur von Rocco Scotellaro

Referent: Mag. P

Seminarort: Aliano, Literaturpark

- 14:00 - 17:00: Literaturpark von Carlo Levi - lit. Schauplätze des Romans "Christus kam nur bis Eboli", Führung und Vortrag, Gespräch mit Zeitzeugen

Seminarort: s.o.

Referent: A (Direktor)

- 18:00 - 18:30; S. Maria d'Anglona - Führung, Vortrag und Gespräch über das Thema "Religion" in der Basilicata

Referentin: Prof. La

Seminarort: S. Maria d'Anglona

- 19:00 - 21:30: Montalbano Jonico - Führung durch die Calanchi, Vortrag und Gespräch zur Geologie des Metapontino

Referent: C

Seminarort: Montalbano Jonico

< Donnerstag 10.7.2008

- 08:30 - 12:00: Tursi - Literaturpark von Albino Pierro, Vortrag, Film und Gespräch

Referent: F, Assessore

Seminarort: Tursi, Wohnhaus von Albino Pierro

- 13:00 - 16:00: S. Costantino Albanese, ethische und religiöse Minderheiten in Süditalien

Referent: Mag. P

Seminarort: Valsinni

- 17:0 - 20:00: Valsinni – Literaturpark von Isabella Morra, Vortrag und Gespräch

Referent: Mitglieder des Literaturparks

Seminarort: Valsinni

< Freitag 11.7.2008

- 08:30 - 10:30: Heraclea - Besichtigung der griechischen Ausgrabungen in Policoro, Vortrag und Gespräch mit der österr. Ausgrabungsleitung

Referentin: Prof. La

Seminarort: Policoro - Ausgrabungsgelände

- 11:00 - 13:00: Bosco Pantano - Führung (WWF), Vortrag und Gespräch über Umweltschutz in Süditalien und über die Bodenreform der 50er Jahre

Referent: Leitung des WWF

Seminarort: Policoro, WWF-Zentrum

- 15:00 - 18:00: Seminarreflexion, Umsetzungsmöglichkeiten im Unterricht, Evaluierung, Verabschiedung

Referent: Mag. P

Seminarort Liceo scientifico "E.FERMI", Policoro

< Pflichtlektüre für die SeminarteilnehmerInnen:

- Raffaele Nigro: Die Baroness im Weidenkorb
- Raffaele Nigro: Die Feuer am Basento
- Pasquale Campanile: Großmutter Sabella
- Carlo Levi: Christus kam nur bis Eboli
- Albino Pierro: Messer in der Sonne
- Texte von Rocco Scottellaro, Isabella Morra und Leonardo Sinisgalli

#### **Aufschlüsselung der Reisekosten:**

< Fahrtkosten (Km-Geld): 1.476,78 €

< Tagesgebühren: 357,60 €

< Nächtigung: 251,19 €

GESAMTSUMME: 2.085,57 € (lt. Beschwerdeführer: 1.818,81 € ??)

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008 vom 20. Jänner 2012** wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2008 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Begründend wurde ausgeführt, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, der privaten Lebensführung zuzuordnen sei und folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden würden können. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewähre. Das Reiseprogramm und seine Durchführung würden vielmehr derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein müssen, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren würde.

Mit Eingabe vom 17. Februar 2011 wurde **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2008 eingereicht.

In der Beilage zur Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2008 hätte der Beschwerdeführer ausführlich dargelegt, warum die geltend gemachten Aufwendungen nach seiner Rechtsauffassung als Werbungskosten anzuerkennen seien. Auf diese Ausführungen werde in der Begründung der Abweisung in keinerlei Hinsicht näher eingegangen. Es werde diese Begründung weiter aufrecht erhalten und um Berücksichtigung der Argumente im Berufungsverfahren ersucht.

Mit **Berufungsvorentscheidung vom 29. Mai 2012** wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

Begründend wurde ausgeführt, dass gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden können. Dem entsprechend würden Ausgaben bzw.

Aufwendungen bei Zusammentreffen von beruflicher und privater Veranlassung die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern dürfen.

Nach der Rechtsprechung würden für die Anerkennung von Studienreisen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten folgende Voraussetzungen (kumulativ) vorliegen müssen:

Planung und Durchführung der Reise müsse entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise erfolgen, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen.

Die Reise müsse nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung bei seiner Tätigkeit gestatten.

Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein.

Andere allgemein interessierende Programmpunkte würden zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen dürfen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet werde.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung würde sich der VwGH auf die typisierende Betrachtungsweise berufen; maßgeblich sei nicht die konkrete tatsächlich Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202).

Das Abzugsverbot würde auch bestehen, wenn die Aufwendungen lediglich beruflich mit veranlasst seien.

Dem liege der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zugrunde, als vermieden werden sollte, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen könne, während anderen Steuerpflichtigen eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht möglich sei und Aufwendungen der Lebensführung aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Veranstaltet der Lehrer eine Reise freiwillig (z.B. in den Ferien), seien seine Aufwendungen nur dann abzugsfähig, wenn die Reise vom Lehrer organisiert werde und der gesamte Reiseverlauf zur Gänze auf den Schulunterricht zugeschnitten sei (vgl. VwGH 29.1.2004, 2002/15/0034).

Es sei also eine ausschließliche Zuordnung zum Schulbetrieb Voraussetzung für die Anerkennung der streitgegenständlichen Reisekosten. Bei Studienreisen mit Mischprogramm sei jedenfalls keine derartige ausschließliche Zuordnung möglich und gegeben. Eine mögliche berufliche Mitverwertung würde einen Aufwand noch nicht zum beruflich veranlassten Aufwand machen!

Aus der vorgelegten Teilnahmebestätigung würde hervorgehen, dass es sich hier um eine Lehrerfortbildungsveranstaltung des PHT des Landes Tirols gehandelt hätte.

Obwohl die Teilnehmenden Personen nicht gesondert angeführt worden seien, gehe

die Abgabenbehörde davon aus, dass es sich im Wesentlichen um einen homogenen Teilnehmerkreis gehandelt hätte. Auch wenn (wie im gegenständlichen Fall) einzelne Programmpunkte nicht jeden Besucher dieser Region ansprechen würden, so seien doch zahlreiche Programmpunkte enthalten, die auch für Besucher dieser Gegend, welche keine Lehrer seien, von Interesse sein könnten. Sinngemäß würde nach Ansicht der Abgabenbehörde ein Mischprogramm vorliegen.

Eine Anerkennung der gesamten Kosten sei daher zu versagen gewesen.

Mit Eingabe vom 29. Juni 2012 wurde ein **Vorlageantrag** eingereicht.

Der Beschwerdeführer führte hierin aus, dass er der Überzeugung sei, dass die Abweisung der Berufung zu Unrecht erfolgt sei.

Mit **Vorlagebericht vom 18. Juli 2012** wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt (gem. § 323 Abs. 38 BAO nunmehr zuständig: Bundesfinanzgericht).

## ENTSCHEIDUNG

### **A) Der Entscheidung wurde folgender Sachverhalt zugrunde gelegt:**

Der Beschwerdeführer absolvierte im Juli 2008 eine einwöchige Reise (nach Ansicht des Beschwerdeführers eine berufliche Fortbildung) in die italienische Region Basilikata. Organisiert wurde diese Reise von der pädagogischen Hochschule Tirol. Inhalt der verschiedensten Veranstaltungen war im Wesentlichen "Literatur und Kultur" (siehe hierzu das oben detailliert wiedergegebene Programm).

Das Finanzamt anerkannte die diesbezüglich beantragten Aufwendungen nicht als Fortbildungsaufwendungen an, da hier zweifelsfrei ein sog. Mischprogramm vorliegt.

Im Folgenden wird also eine Beurteilung im Spannungsfeld zwischen den rechtlichen Bestimmungen des § 16 (Werbungskosten) und § 20 (private Lebensführung) vorzunehmen sein.

### **B) Rechtliche Würdigung:**

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

*Gem. Abs. 1 Z 10 leg.cit. sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der von Steuerpflichtigen ausgeübten Tätigkeit und Aufwendungen für eine umfassende Umschulungsmaßnahme, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.*

*Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.*



Dem entsprechend dürfen Ausgaben bzw. Aufwendungen bei Zusammentreffen von beruflicher **und** privater Veranlassung die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern.

Nach der Rechtsprechung müssen für die Anerkennung von Studienreisen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten 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 lassen.

Es kann nicht erkannt werden, dass gerade die kulturellen, geschichtlichen und politischen Bereiche Süditaliens (hier die Gegend Basilicata) wesentlich für die tatsächliche Unterrichtsgestaltung sind. Dass einzelne Inhalte natürlich auch Einfluss in den Unterricht gefunden haben können, wird hier keineswegs bestritten. Eine weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit der bei dieser Reise erworbenen Kenntnisse kann aber jedenfalls nicht einwandfrei erkannt werden.

2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung bei seiner Tätigkeit gestatten.

Eine konkrete Verwertung im Unterricht kann hier nicht abschließend beurteilt werden. Die geschichtliche Entwicklung Süditaliens ist aber sicherlich kein Schwerpunkt im Schulplan einer österreichischen Schule (wurde vom Beschwerdeführer auch nicht behauptet bzw. dargestellt). Auch die "Feedbacks" der übrigen Teilnehmer, ließen keine Rückschlüsse zu, inwiefern die bei dieser Seminarreise gewonnen Erkenntnisse unmittelbar Einfluss auf die Unterrichtstätigkeit gehabt haben. Dass natürlich Erfahrungen, die aus dieser Reise gewonnen wurden, auch teilweise in den Unterricht Eingang gefunden haben können, wird hier nicht bestritten. Die Dominanz, dass eine private Veranlassung völlig in den Hintergrund gedrängt würde, kann aber keinesfalls erkannt werden.

3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein.

An dieser Reise haben offensichtlich nur Lehrer teilgenommen (Veranstalter: Pädagogisches Institut; Ausschreibung nur für Lehrkräfte an österreichischen Schulen aller Schultypen – vgl. Ergänzung zur Teilnahmebestätigung durch den Seminarleiter). Das Erfordernis eines sogenannten homogenen Teilnehmerkreises ist also erfüllt. Die Programminhalte sind allerdings nicht derart einseitig, dass sie ausschließlich die Berufsgruppe des Beschwerdeführers ansprechen. Abgesehen von den Programmpunkten am Montag (7.7.: Schulsystem) sprechen beinahe alle Programmpunkte Personen an, die an Kunst, Kultur und Literatur interessiert sind. Die besuchten Literaturparks (z.B. in Aliano) wurden sicherlich nicht nur für den Besuch von Lehrern geschaffen. Es sollen damit alle Besucher dieser Region angesprochen werden.

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.

Zu diesen Anforderungen erfolgt weiter unten im Punkt "Mischprogramm" eine genaue Darstellung.

Übersteigt das außerberufliche Programm bei Studienreisen den zeitlichen Rahmen, liegt also ein Mischprogramm vor, dann sind die gesamten Aufwendungen (Aufenthaltskosten, Fahrtspesen) nicht abzugsfähig; abzugsfähig wären aber jene Aufwendungen, die unmittelbar für Berufsveranstaltungen (Seminare) bezahlt werden. Derartige Aufwendungen wurden aber nicht angeführt.

Auch wenn der Dienstgeber derartigen Reisen wohlwollend gegenübersteht und dies auch schriftlich bestätigt, so kann darin aber noch kein Auftrag des Dienstgebers erkannt werden. Es bleibt bei einer vom Beschwerdeführer freiwillig aus eigenen Überlegungen durchgeführten Reise.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung beruft sich der VwGH auf die typisierende Betrachtungsweise; maßgeblich ist nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202). Das Abzugsverbot besteht auch, wenn die Aufwendungen lediglich beruflich **mit**veranlasst sind. Dem liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zugrunde, als vermieden werden sollte, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während anderen Steuerpflichtigen eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht möglich ist und Aufwendungen der Lebensführung aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Hier wird sowohl ein Aufteilungs- als auch Abzugsverbot angesprochen. Bei der Gesamtbetrachtung der Reise darf nicht dahingehend aufgeteilt werden, dass zumindest ein gewisser Anteil der Gesamtreise eindeutig beruflich bedingt gewesen ist. Bei der gegenständlichen Reise finden sich einige Inhalte die in Ansätzen der beruflichen Tätigkeit zuzurechnen sind; eine klare Trennung ist allerdings nicht möglich. Demnach kann die Reise nur als Sachgesamtheit betrachtet werden.

Um Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige "seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden" (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Veranstaltet der Lehrer eine Reise freiwillig (z.B. in den Ferien), sind seine Aufwendungen nur dann abzugsfähig, wenn die Reise vom Lehrer organisiert wird, und der gesamte Reiseverlauf zur Gänze auf den Schulunterricht zugeschnitten ist (vgl. VwGH 29.1.2004, 2002/15/0034). Es ist also eine **ausschließliche** Zuordnung zum Schulbetrieb

Voraussetzung für die Anerkennung der streitgegenständlichen Reisekosten. Bei Studienreisen mit Mischprogramm ist jedenfalls keine derartige ausschließliche Zuordnung möglich und gegeben. Eine mögliche berufliche **Mit**verwertung macht einen Aufwand noch nicht zum beruflich veranlassten Aufwand!

Unter Beachtung dieser Ausführungen werden im Folgenden nochmals einzelne Punkte hervorgehoben:

< Zielgerichtete Ausrichtung nur für Lehrer aus Österreich:

Aus der vom Beschwerdeführer vorgelegten Teilnahmebestätigung geht hervor, dass es sich hier um eine Lehrerfortbildungsveranstaltung des PI des Landes Tirols gehandelt hat. Obwohl die Teilnehmenden Personen nicht gesondert angeführt wurden, schließt sich auch der erkennende Senat an die Ansicht des Beschwerdeführers an, dass es sich im Wesentlichen um einen homogenen Teilnehmerkreis gehandelt hat.

< Mischprogramm:

In der Ergänzung zur Teilnahmebestätigung führt der Seminarleiter dieser Reise an, dass das Seminar neben seiner kulturell-künstlerischen Ausrichtung auch Inhalte zur "Europabildung" im Sinne des diesbezüglichen Lehrauftrages des Unterrichtsministeriums umfasst (Schwerpunkt "Unterrichtswesen" siehe Seminarprogramm 7.7. und 8.7. (Wirtschaft, Ölproduktion incl. EU-Förderungswesen).

Anzumerken ist hierzu, das Thema Unterrichtswesen – Schulwesen zwischen 14:00 und 15:30 stattgefunden hat (1,5 Stunden); der Bereich Ölproduktion hat auch Besichtigung und Verkostung umfasst. Die hier angeführte "Europabildung" kann hier nicht zweifelsfrei auch tatsächlich erkannt werden; allenfalls "mitbehandelt" in den übrigen Bereichen (dann liegt aber wiederum ein sog. Mischprogramm vor).

Der Beschwerdeführer bemängelt, dass das vorlegende Finanzamt nicht auf seine Ausführungen eingegangen ist.

Hierzu ist anzumerken, dass im Zuge des Veranlagungsverfahrens im Wesentlichen auf die Bestätigungen der pädagogischen Hochschule hingewiesen und das Seminarprogramm vorgelegt wurde.

Anhand dieser Unterlagen kam das Finanzamt zu dem Ergebnis, dass es sich bei der streitgegenständlichen Reise um eine Reise mit einem sog. Mischprogramm gehandelt hätte.

Auch wenn nicht jeder Programmpunkt detailliert besprochen wurde, so wurde der Gesamteindruck beurteilt.

Im Folgenden wird aber stichprobenweise auf die einzelnen Seminarinhalte Bezug genommen.

Anzuführen ist hierzu, dass schon allein das ausgewählte Ziel eine "gemischte" Veranlassung nahe legt. Bei derartigen Reisen müsste auch das zeitliche Ausmaß der ausschließlichen beruflichen Veranlassung einen Umfang annehmen, der vergleichbar mit der üblichen Ausgestaltung eines Berufstages wäre. Die Rechtsprechung legt hier einen Umfang von ca. 8 Stunden pro Tag zugrunde. Der Beschwerdeführer führte in seiner Programmbeschreibung Arbeitsstunden zwischen 6,5 Stunden und 10 Stunden an. Auch

wenn einzelne Programmpunkte nicht jeden Besucher dieser Region ansprechen, so sind doch zahlreiche Programmpunkte enthalten, die auch für Besucher dieser Gegend, welche keine Lehrer sind, von Interesse sein könnten. Im Folgenden werden diese Programmpunkte samt den dafür angegebenen Zeiten aufgelistet:

Sonntag 6.7.2008: Besuch/Besichtigung literarischer Schauplätze (3 Stunden) Schloss von Friedrich II; Führung und Vortrag (1,5 Stunden).

Von den angeführten Stunden sind demnach allenfalls lediglich **3,0** Stunden **ausschließlich** für die teilnehmende Berufsgruppe von Interesse (Bearbeitung von Arbeitsaufgaben zur Pflichtlektüre).

Montag 7.7.2008: Von den angeführten 10 Stunden sind auch hier nur allenfalls der Vortrag und das Gespräch über das Schulsystem Italiens für Lehrer von besonderem Interesse (1,5 Stunden). Dass Ölproduktion, Överkostung, Umweltsituation, etc. Themen sein sollen, welche nur für Lehrer von Interesse sind, kann keinesfalls nachvollzogen werden.

Dienstag 8.7.2008: Dieser Tag könnte allenfalls doch beruflichen Belangen zugeordnet werden; aber auch an diesem Tag lassen zum Beispiel Besichtigungen eine klare berufliche Zuordnung nicht zu.

Mittwoch 9.7.2008: Literaturpark Carlo Levi; Schauplätze des Romans "Christus kam nur bis Eboli"; Führung durch Calanchi;

Literaturinteressente, Religionsinteressente und auch lediglich Genießer der Landschaft (vgl. Calanchi und die Darstellungen in den "Feedbacks") würden diese Seminarpunkte jedenfalls auch absolvieren, auch wenn sie keine Lehrer sind.

Donnerstag 10.7.2008: Die Literaturparks sind keinesfalls ausschließlich auf den Besuch von Lehrern abgestimmt; sie stellen allgemeine Anziehungspunkte von Touristen dar (<http://www.italien-inseln.de/italia/basilikata-basilicata/potenza/melfi.html>).

Der ganze Tag hat hier ein Mischprogramm umfasst.

Freitag 11.7.2008: Besichtigung griechischer Ausgrabungen.

Auch diesen Programmpunkt werden auch sonstige Touristen absolvieren.

Allenfalls die Seminarreflexion von 15:00 bis 18:00 Uhr könnte ausschließlich dem Bereich "Lehrer" zugerechnet werden. Aber auch bei dieser Zurechnung bleibt es auch an diesem Tag beim Vorliegen eines Mischprogrammes.

Zusammenfassend kann hierzu angemerkt werden, dass jedenfalls auch Bereiche von Interesse für die beruflichen Belange des Beschwerdeführers gegeben waren. Einige Seminarinhalte würden sich für Anwendungen im Unterricht eignen. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass nicht unwesentliche Bereiche **auch** für nicht der Berufsgruppe des Beschwerdeführers angehörige Personen von Interesse gewesen sein könnten (Interesse an den Diskussionen, Vorträgen und Besichtigungen). Die Rechtsprechung fordert aber gerade diesen Ausschluss.

< Anziehungskraft auf Personen anderer Berufsgruppen:

Vor allem bei Reisen in andere Länder bzw. bei Zielen welche allgemein Anziehungskraft für z.B. "Touristen" entfalten, ist ein beinahe völliger Ausschluss der Anziehungskraft

für andere Personen gefordert. Das heißt, dass natürlich auch das Reiseziel einen nicht unwesentlichen Einfluss auf die Beurteilung hat. So wird die Region Basilikata mit Sehenswürdigkeiten als UNESCO Weltkulturerbe beworben. Ebenso werden die Bauwerke (Burgen, Kirchen) als Attraktionen angeführt (aus <http://www.italien-inseln.de/italia/basilikata-basilicata/potenza/melfi.html>). Dies sind alles Beispiele dafür, dass das Ziel der gegenständlichen Reise **auch** für "Nichtlehrer" Anziehungskraft ausüben kann und auch wird.

Der Beschwerdeführer verweist hier auch auf Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes:

< VwGH 21.10.1986, 84/14/0037:

Aber auch hier wird angeführt, dass die Aufwendungen eindeutig und ausschließlich sowie unmittelbar im Zusammenhang mit den jeweiligen Einnahmen stehen müssen.

< VwGH 26.6.1990, 89/14/0106:

Auch hier wird auf einen strengen Maßstab bei Aufwendungen aus dem Kreis der privaten Lebensführung hingewiesen (Hinweis auf das Abzugsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1972) – Mischprogramm fällt in den Bereich der privaten Lebensführung.

< VwGH 22.3.1991, 87/13/0074:

Hinweis auf berufsbedingte Notwendigkeit (liegt gegenständlich keinesfalls vor - ... Aufwendungen eindeutig und ausschließlich im Zusammenhang mit der Erzielung der jeweiligen Einnahmen ...).

< VwGH 29.11.1994, 90/14/0231:

Auch wenn hier darauf hingewiesen wird, dass ein sog. "auf dem laufenden bleiben" als Fortbildung anzuerkennen sei, so ist hier jedenfalls die Bestimmung des § 20 EStG 1988 nicht außer Acht zu lassen. Private Nähe (auch nur mögliche Private Mitveranlassung) lässt eine Zuordnung zum Werbungskostenbegriff "Fortbildung" keinesfalls zu (vgl. hierzu VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183; 19.9.1999, 93/15/0069).

Es wird also nochmals zusammenfassend festgestellt, dass nach Ansicht des urteilenden Gerichtes jedenfalls ein so genannter **Mischaufwand** vorliegt.

Nach der klaren gesetzlichen Regelungen und der eindeutigen Judikatur war demnach den beantragten Aufwendungen die Anerkennung zu versagen.

### **C) Revision:**

*Gemäß § 25a VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art. 133 Abs. 4 B-VG zulässig ist.*

*Gem. Art. 133 Abs. 4 B-VG ist gegen ein Erkenntnis des Verwaltungsgerichtes die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.*

Die angeführten Erkenntnisse des Verwaltungsgerichtshofes lassen ebenso wie die Entscheidung des UFS 11.2.2010, RV/1450-L/08 kein Abweichen von der ständigen Rechtsprechung erkennen.

Da auch sonst keine dieser gesetzlichen Bestimmungen entsprechenden Sachverhalte gegeben sind, ist einer Revisionsmöglichkeit nicht zuzustimmen.