



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Graz
Senat 6

GZ. RV/0590-G/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Herrn O.W. in XY, vom 25. April 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 4. Februar 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2003 entschieden:

Der Berufung wird im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattgegeben.

Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber beantragte im Zuge der Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2003 ua. die Kosten für eine Sprachreise nach Florenz als Werbungskosten anzuerkennen.

Mit Einkommensteuerbescheid vom 4. Februar 2005 anerkannte das Finanzamt Graz-Stadt die geltend gemachten Werbungskosten für den Sprachkurs im Ausland nicht. Begründend wurde zusammenfassend ausgeführt, dass Aufwendungen für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien.

Mit Schriftsatz vom 25. April 2005 (nach Gewährung einer Fristverlängerung) erhob der Berufungswerber das Rechtsmittel der Berufung und führte Folgendes aus:

Mit Einkommensteuerbescheid 2003 vom 4. Februar 2005 (Antrag auf Verlängerung der Berufsfrist bis 30. April 2005 gestellt) wurden nicht sämtliche Werbungskosten vom Finanzamt anerkannt. Wir ersuchen nunmehr um Berichtigung des Bescheides dahingehend, dass sämtliche Werbungskosten anerkannt werden und dürfen diesbezüglich wie folgt

bemerken:

Entgegen der von uns eingereichten Erklärung wurden vom Finanzamt nicht die gesamten beantragten Werbungskosten berücksichtigt. Als Begründung wurde unter anderem angeführt, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien und folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Diesbezüglich dürfen wir festhalten, dass unser Mandant an der Hauptschule X die Fächer Deutsch, Bildnerische Erziehung und Werkerziehung unterrichtet. Im Laufe seiner Lehrtätigkeit wurde er nunmehr vom Direktor dieser Schule gefragt, ob er nicht auch das Fach Italienisch übernehmen könne, da dieser Gegenstand an dieser Hauptschule ein Freigegenstand mit Notengebung ist. Diesbezüglich wird angemerkt, dass Herr O.W. bereits mehrere Unterrichtsstunden (als Vertretung) abgehalten hat, wobei eine Ausweitung der Lehrtätigkeit in der nächsten Zeit geplant ist.

Unser Mandant hat nun einerseits sowohl Kurse an der Volkshochschule und andererseits auch einen Intensivkurs Italienisch in Florenz besucht. Im Zuge dieses mehrtägigen Kurses hat unser Mandant zusätzlich auch noch freiwillig im selben Zeitraum Grammatikkurse besucht, die von dieser Schule gesondert (ohne zusätzliche Kosten) angeboten werden. Darüber hinaus hat unser Mandant laufend in sogenannten Arbeitsgruppen praktische Übungen und Hausaufgaben erledigen sowie das freie Sprechen der italienischen Sprache üben müssen.

Zusätzlich mussten am Wochenende auch noch Projektarbeiten positiv erledigt werden. Eine Projektarbeit war zum Beispiel die Befragung (selbstverständlich in Italienisch) der Bevölkerung in Florenz, ob die Stadt für den Kraftfahrzeugverkehr gesperrt werden sollte. Darüber hinaus mussten Aufsätze über bestimmte in Florenz befindliche Kunstgegenstände geschrieben werden.

Naturgemäß haben diese gesamten Tätigkeiten während des Kurses außergewöhnlich viel Zeit in Anspruch genommen, sodass eine private Mitveranlassung auf keinen Fall gegeben ist. Ausdrücklich möchten wir an dieser Stelle bemerken, dass selbstverständlich während des Kurses laufend das Sprachniveau der Teilnehmer überprüft wurde und ohne positive Beurteilung durch den Vortragenden keine Besuchsbestätigung des Kurses (Teil II) ausgestellt worden wäre. Ergänzend sei an dieser Stelle angefügt, dass ausschließlich die positive Beurteilung dieses Kurses zur Absolvierung des nächsthöheren Kurses (Teil III) berechtigt.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2005 gab die Abgabenbehörde erster Instanz der Berufung mittels Berufungsvorentscheidung teilweise statt.

Am 7. September 2005 stellte der Berufungswerber einen Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Begründet wurde der Vorlageantrag wie folgt:

In der Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde angeführt, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien und folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden können. Darüber hinaus würde bei dem Sprachkurs in Florenz nicht mindestens so viel Zeit wie bei der normalen Berufsausübung für berufliche Zwecke (lediglich 20 Unterrichtseinheiten pro Woche) aufgewendet, wonach lediglich die Kosten für den Sprachkurs selbst, nicht aber die Reise- und Aufenthaltskosten als Werbungskosten abgesetzt werden könnten.

Diesbezüglich dürfen wir festhalten, dass unser Mandant an der Hauptschule X die Fächer Deutsch, Bildnerische Erziehung und Werkerziehung unterrichtet. Im Laufe seiner Lehrtätigkeit wurde er nunmehr vom Direktor dieser Schule gefragt, ob er nicht auch das Fach Italienisch übernehmen könne, da dieser Gegenstand an dieser Hauptschule ein Freigegenstand mit Notengebung ist. Diesbezüglich wird angemerkt, dass Herr O.W. bereits mehrere Unterrichtsstunden (als Vertretung) abgehalten hat, wobei eine Ausweitung der Lehrtätigkeit in der nächsten Zeit geplant ist. Ein diesbezüglicher Nachweis liegt diesem Vorlageantrag bei.

Unser Mandant hat nun einerseits sowohl Kurse an der Volkshochschule und andererseits auch einen Intensivkurs Italienisch in Florenz besucht. Im Zuge dieses mehrtägigen Kurses hat unser Mandant zusätzlich auch noch freiwillig im selben Zeitraum Grammatikkurse besucht, die von dieser Schule gesondert (ohne zusätzliche Kosten) angeboten werden. Darüber hinaus hat unser Mandant laufend in so genannten Arbeitsgruppen praktische Übungen und Hausaufgaben erledigen sowie das freie Sprechen der italienischen Sprache üben müssen.

*Ausdrücklich möchten wir an dieser Stelle festhalten dass von der Schule nicht 20 Unterrichtseinheiten, sondern **mindestens 35** Unterrichtseinheiten bestätigt wurden (ein entsprechendes Schreiben der Schule liegt bei). Neben den bestätigten Stunden hat Herr O.W. **zusätzlich** noch an folgenden Aktivitäten teilgenommen, wobei es sich um äußerst zeitintensive Bereiche gehandelt hat:*

- Grammatik*
- Konversation*
- Referate zu bestimmten Themen mussten gehalten werden*
- Durchführung von Moderationen*
- Besuchen von Märkten, wobei in diesem Zusammenhang spezielle Aufgaben gestellt wurden*
- Es musste selbständig eingekauft werden*

- Weiters wurden Befragungen in der Stadt durchgeführt, zum Beispiel wurde die Bevölkerung von Florenz dahingehend befragt (selbstverständlich in Italienisch), wie sie die Verkehrssituation in der Stadt einschätzt und ob die Stadt für den Kraftfahrzeugverkehr gesperrt werden soll.

Naturgemäß haben diese gesamten Tätigkeiten während des Kurses außergewöhnlich viel Zeit in Anspruch genommen, sodass eine private Mitveranlassung auf keinen Fall gegeben ist. Programmpunkte wie die Befragung der Bevölkerung von Florenz können dabei nicht der Privatzeit zugerechnet werden, weil ein bloß allgemein interessierter Tourist in einem fremden Land dieser Betätigung kaum Zeit widmen wird.

Ausdrücklich möchten wir an dieser Stelle bemerken, dass selbstverständlich während des Kurses laufend das Sprachniveau der Teilnehmer überprüft wurde und ohne positive Beurteilung durch den Vortragenden keine Besuchsbestätigung des Kurses (Teil II) ausgestellt worden wäre. Ergänzend sei an dieser Stelle angefügt, dass ausschließlich die positive Beurteilung dieses Kurses zur Absolvierung des nächst höheren Kurses (Teil III) berechtigt. Die Verfolgung privater Zwecke an Wochenenden und Feiertagen ist für den Abzug einer ansonsten eindeutig beruflich veranlassten Reist nicht schädlich (VwGH, 26.06.1990, 89/14/0106). Dies deshalb, weil das Wochenende auch während der laufenden Berufsausübung als Freizeit zur Verfügung steht. Nachdem der Unterricht jeweils von Montag bis Freitag gedauert hat und mindestens 35 Unterrichtseinheiten pro Woche seitens der Schule bestätigt wurden, liegt eindeutig eine Studienreise vor (VwGH, 13.12.1988, 88/14/0002, VwGH, 21.10.1993, 92/15/0150).

Zusammenfassend wird nun nochmals festgestellt, dass die Berufungsbegründung vollinhaltlich aufrecht bleibt und die gegenständlichen Ausführungen als Ergänzung zu unserer Berufungsbegründung anzusehen sind.

Mit Bericht vom 12. Oktober 2005 legte das Finanzamt Graz-Stadt 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 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 1988 fallen.

Dem steht entgegen, dass gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a leg. cit. 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. Es soll im Interesse der Steuergerechtigkeit 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 würde zu einer Ungerechtigkeit gegenüber jenen Steuerpflichtigen führen, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht. Diese müssten derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen.

Nach der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20, Tz 9 und die dort angeführte Judikatur) schließt § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typischen Betrachtungsweise im allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Die wesentliche Aussage dieser Bestimmung ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Kosten einer Studienreise kommen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH 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.

Gegenständlich sind die geltend gemachten Werbungskosten zu trennen in Kosten des Florenzaufenthaltes, in denen insbesondere die Reisekosten beinhaltet sind und in Kosten, die unmittelbar durch den Sprachkurs erwachsen sind.

Hinsichtlich der Kosten des Florenzaufenthaltes sind - wie bereits in der Berufungsvorentscheidung vom 16. August 2005 dargestellt - nicht alle Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Sprachreisen erfüllt. Somit sind diese Kosten für Aufenthalt und Fahrt nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

In ständiger Rechtsprechung hat der VwGH (z. B. Erkenntnisse 24.11.2004, 2000/13/0183, 31.2.2003, 2000/14/0102; 29.1.2002, 98/14/0124, 19.10.1999, 93/15/0069) zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen entschieden, dass Kosten für Reisen mit typischem

Mischprogramm grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 anzusehen seien, es sei denn, dass folgende vier 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 jegliche 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 führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Die Tatsache, dass der Berufungswerber als Supplent für den Freigegenstand Italienisch herangezogen wird, kann nichts an dem Umstand ändern, dass Besichtigungen kultureller, historischer und touristischer Attraktionen (It. Bescheinigung des Centro Fiorenza v. 23.7.2004) wie kunstgeschichtliche Führungen, Vorführungen italienischer Filme, Besuch von italienischen Konzerten und Musikveranstaltungen und der Besuch von Bibliotheken für jedermann attraktiv und von Interesse sind.

Bei der Beurteilung des Seminars im Bezug auf das Vorliegen von privat oder beruflich bedingten Zeiten ist von einer Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich, d.h. von 40 Stunden pro Woche auszugehen. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während der regelmäßigen beruflichen Betätigung als Freizeit verwendet wird (vgl. VwGH 24.11.1993, 92/15/0099). Als beruflich motivierte Programmpunkte kann der Sprachkurs im Centro Fiorenza, ohne auf dessen Niveau oder konkreten Inhalt näher einzugehen, beurteilt werden. Diese Seminarteile nehmen, täglich ca. 4 Schulstunden in Anspruch. Zeiten gemeinsamer Mittagessen und Pausen sowie Reisezeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen. Die als Arbeitszeit in Betracht kommende Zeit der Seminarreise beträgt folglich deutlich weniger als das genannte

durchschnittliche Ausmaß von acht Stunden. Damit ist schon allein aufgrund der zeitlichen Relation ein Mischprogramm gegeben.

Da aufgrund des vorliegenden Sachverhalts die seitens des VwGH in seiner Judikatur geforderten Kriterien für die Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten nicht kumulativ vorliegen, wird die Studienreise nach Florenz insgesamt als Reise mit typischem Mischprogramm beurteilt. Die vom Berufungswerber in diesem Zusammenhang geltend gemachten zusätzlichen Kosten stellen somit Ausgaben für die Lebensführung dar und sind schon dem Grunde nach vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Der Berufungsentscheidung war daher, wie im Spruch angeführt, im Umfang der Berufungsvorentscheidung teilweise stattzugeben.

Graz, am 5. Oktober 2007