



z.Hd.

GZ. RV/0298-G/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der XY, vom 6. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 9. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2001 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist AHS-Lehrerin aus dem Fach Biologie und beantragte unter anderem in der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 die nunmehr strittigen Aufwendungen für die Teilnahme an einem Meeresbiologiekurs in Höhe von S 9.000,- als Werbungskosten zu berücksichtigen. Das Begehren wurde im angefochtenen Bescheid mit der Begründung abgewiesen, dass die mit diesem Kurs verbundenen Ausgaben den Kosten der privaten Lebensführung zuzurechnen seien, da keine ausschließlich berufliche Bedingtheit erkennbar sei.

In der dagegen erhobenen Berufung wurde ausgeführt, dass das Seminar durch das Pädagogische Institut des Bundes in Graz als Fortbildungsveranstaltung für Biologielehrer ausgeschrieben worden sei. Aus dem Kursprogramm sei zu entnehmen, dass während der gesamten Seminarveranstaltung jeden Tag 8 Stunden theoretischer und praktischer Seminarbetrieb geherrscht habe. Zeitlich gesehen entspreche das Seminarangebot jedenfalls der durchschnittlichen Arbeitszeit bei der Berufsausübung. Die inhaltliche Thematik wende

sich an die Bedürfnisse der Lehrerschaft mit dem Ziel, dem Lehrer für seinen Unterricht bzw. bei der Berufsausübung einen Lehrstoff zu vermitteln. Aus dem Seminarprogramm sei zu ersehen, dass das Lehrstoffangebot der Vertiefung und Erweiterung der beruflichen Kenntnisse der Berufungswerberin diene. Sie unterrichte an einer allgemein bildenden höheren Schule bei rund 20 Wochenstunden Gesamtunterrichtszeit 16 Wochenstunden im Fach Biologie. Ergänzend wurden die Seminarunterlagen übermittelt.

Die abweisende Berufungsvorentscheidung begründete das Finanzamt damit, dass das Programm täglich drei Stunden Vorträge und Diskussionen beinhalten würde. Nach einer zweistündigen Mittagspause habe anschließend eine Bootsfahrt mit Schnorcheln und Tauchen stattgefunden, was ebenfalls drei Stunden gedauert habe. Anschließend habe noch eine Abschlussbesprechung im Übungsraum stattgefunden. Dieses Programm sei nicht so gestaltet, dass es ausschließlich für interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Berufungswerberin (eine genaue Teilnehmerliste sei nicht vorgelegt worden) von Interesse sei. Auch werde nicht mindestens so viel Zeit für rein berufliche Zwecke aufgewendet, wie bei der laufenden Berufsausübung (täglich nur drei Stunden Vorträge und Diskussionen).

In dem dagegen erhobenen Vorlageantrag wird ergänzend vorgebracht, dass ein Wissen über die momentane meeresbiologische Situation der Adria sehr wohl notwendig sei, um es in den Unterricht bzw. auch im Wahlpflichtfach Biologie und Umweltkunde in der Oberstufe, das fächerübergreifend unterrichtet werde, einfließen zu lassen. Das Programm und die Durchführung seien auf Biologen abgestimmt gewesen. Zur Tätigkeit eines Biologen gehöre beobachten und sammeln. Um die Lebewesen der Spritzwasserzone zu sammeln und zu beobachten sei ein Aufenthalt im Wasser notwendig. Weiters verwies die Berufungswerberin darauf, dass einer Fachkollegin, die auch am Kurs teilgenommen habe, die Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. 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 Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Nach Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Tz 9 ff zu § 20, und die dort zitierten VwGH-Erkenntnisse, werden dadurch die Aufwendungen für die Lebensführung, dh. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom

besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden, vom Abzug ausgeschlossen. 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 nämlich 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 die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (siehe VwGH 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 Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Das von der Berufungswerberin besuchte Meeresbiologieseminar fand in Pula (Kroatien) statt. Kosten einer Auslandsreise sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie sind ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die ausschließliche berufliche Veranlassung von Studienreisen ist durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH vom 13. 12.1988, 88/14/0002). Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so sind auch jene Reisekosten, die anteilig auf ausschließlich berufliche Reiseabschnitte entfallen, nicht als Werbungskosten abzugsfähig.

Zur Anerkennung der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen 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 Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH vom 27.5.1999, 97/15/0142).
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH vom 18.3.1992, 91/14/0171).
4. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit

regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen. Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisetrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen.

In der Internetseite der Meeresschule Valsaline wird unter anderem auf Folgendes hingewiesen:

Das Meeresbiologische Seminar sei speziell für die Bedürfnisse der Lehrerschaft entwickelt worden. Ein für diesen Fortbildungskurs verfasstes Skriptum solle das Übernehmen des Gelernten in den Unterricht an den Schulen erleichtern. Die fünf Programmtage des Seminars würden zur Hälfte im Schulungsraum und zur anderen Hälfte im Freiland gestaltet werden. In Aquarien mit fließendem Meereswasser würden Tiere und Pflanzen als Anschauungsmaterial gehalten werden. Qualifizierte Meeresbiologen würden Multimediavorträge halten und die Teilnehmer während des Kurses begleiten. Weitere Fixpunkte seien Mikroskopieren, Videodokumentationen und Bootsausfahrten. Zu jedem Spezialthema würden spezielle Beispiele und Organismen im Labor und im Freien demonstriert werden. Die Ergebnisse würden digital aufbereitet werden. Die Lehrer würden im Laufe des Seminars zahlreiche Anwendungsbeispiele kennen lernen, die den Lehrplan für Biologie zum Teil ergänzen und ihnen die Möglichkeit geben würden, die Themen an der Schule durch viele selbst gewonnene Erfahrungen lebendiger und eindrucksvoller zu gestalten. Zahlreiches Anschauungsmaterial, das von der Meeresschule zur Verfügung gestellt oder im Laufe des Seminars selbst gesammelt werde, solle dabei helfen.

Aus der von der Berufungswerberin vorgelegten Teilnahmebestätigung und dem Skriptum geht unter anderem der Inhalt des in der Zeit vom 18.8.2001 bis 25.8.2001 besuchten Meeresbiologischen Seminars hervor:

Allgemeiner Teil:	Ökosystem Mittelmeer – Ozeanographie & Ökologie Marine Lebensräume Lebensformtypen bei Meerestieren Biotische und Abiotische Faktoren
Spezieller Teil:	Meerestiere und Pflanzen der Adria – Systematik und Morphologie Das Benthos und seine Bewohner Die Adria: ein bedrohter Lebensraum
Projekt:	Lebensraumanalyse in Bezug auf natürliche und anthropogene Einflüsse

Zeiteinteilung:

09:00 - 09:45	Vortrag
09:45 - 10:00	Pause
10:00 – 11:00	Vortrag
11:00 – 12:00	Demonstration und Diskussion
12:00 – 14:00	Mittagspause – Mittagsmenü
14:00 – 17:00	Bootsausfahrt, Schnorcheln / Tauchen, Demonstration der Themen und Lebensräume im Freiland
17:00 – 18:00	Abschlussbesprechung im Übungsraum

Die Kosten für die Teilnahme haben S 9.000,- betragen. Davon sind S 2.900,- auf Unterkunft und Verpflegung und S 6.100,- auf die Kursgebühr gefallen.

Nach den Angaben der Berufungswerberin ist das besuchte Seminar durch das pädagogische Institut des Bundes in Graz als Fortbildungsveranstaltung für Biologielehrer ausgeschrieben worden und es hätte auch eine Anmeldung am Institut für Faunistik und Tierökologie durchgeführt werden müssen. Eine Teilnehmerliste konnte nicht vorgelegt werden. Die Meeresschule teilte der Berufungswerberin in einem Schreiben mit, dass wegen einer Umstellung des EDV-Systems im Jahr 2002 eine komplette Teilnehmerliste dieser Veranstaltung nicht erhoben hätte werden können. Aus den Daten des elektronischen Schriftverkehrs hätten wenigstens die drei akademischen Teilnehmer aus dem Raum Österreich rekonstruiert werden können. Ob ausschließlich interessierte KollegInnen der Berufsgruppe der Berufungswerberin an diesem Seminar teilgenommen haben, lässt sich demnach nicht beurteilen.

Die Darlegung der einigermaßen konkreten Verwertung der erworbenen Kenntnisse in ihrer beruflichen Tätigkeit ist der Berufungswerberin nicht überzeugend gelungen. Anlässlich der Beantwortung eines Vorhalts, in dem die Berufungswerberin eingeladen wurde, den Umfang der Nutzung des Inhalts des Seminars in ihrer beruflichen Tätigkeit konkret nachzuweisen und der Berufungswerberin vorgehalten wurde, dass der Anteil der Meeresbiologie am Unterrichtsfach Biologie in einer AHS nur einen geringen Anteil im Vergleich zu allen anderen Unterrichtsthemen im Biologiefach einnehmen würde, erläuterte die Berufungswerberin, dass das Fachgebiet Meeresbiologie im Lehrplan explizit genannt werde. Sie habe darüber hinaus ein eigenes Wahlfach über Meeresbiologie für Schüler anbieten wollen, welches aber

schlussendlich nicht veranstaltet worden sei, was aber nicht in ihrem Verschulden gelegen sei. Für den Unterricht dieses Wahlfaches Meeresbiologie sei vom Pädagogischen Institut der Besuch des in Diskussion stehenden Seminars in Pula vorgeschrieben worden. Ohne die Teilnahmebestätigung an diesem Seminar hätte sie dieses Wahlfach grundsätzlich nicht betreuen können. Als Anlage wurden Kopien von fünf Vortragsfolien übermittelt, die jedoch nicht aus dem Skriptum für das Seminar stammen. Dass die Berufungswerberin in diesem Seminar Kenntnisse erworben hat, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in ihrem Beruf zulassen würde, nämlich in der Form, dass der Inhalt des Seminars im Unterricht verwendet oder in einem Wahlfach vorgetragen worden sei, geht aus dem Vorbringen der Berufungswerberin nicht hervor. Hinsichtlich des in diesem Zusammenhang vorgebrachten Einwandes im Vorlageantrag, dass ein Wissen über die momentane meeresbiologische Situation der Adria sehr wohl notwendig sei, um es in den Unterricht bzw. auch im Wahlpflichtfach Biologie und Umweltkunde in der Oberstufe, das fächerübergreifend unterrichtet werde, einfließen zu lassen, ist zu berücksichtigen, dass das Wissen über die momentane meeresbiologische Situation der Adria für jeden an der Adria urlaubenden Abgabepflichtigen von Interesse sein kann.

Das ca. 30 Seiten umfassende Skriptum erläutert die oben dargestellten Inhalte des Seminars. Im Vorwort wird unter anderem dargelegt, dass die Themen sehr weit gefasst und nicht vollständig ausgeführt seien. Sie sollen einen kurzen Überblick verschaffen und den Leser bzw. Hörer zu einem speziellen Ausschnitt aus der jeweiligen Thematik hinführen. Ein Blick in das Skriptum, beispielsweise zu dem lediglich 2 Seiten umfassenden Thema "Ökosystem Mittelmeer – Ozeanographie & Ökologie", lässt erkennen, dass die vorgetragenen Unterabschnitte (Entstehungsgeschichte des Mittelmeeres, Topographie des Mittelmeerraumes, Zirkulationsverhältnisse im Mittelmeer, Oberflächenströmungen, Vertikale Strömungen, Nährstoffarmut des Mittelmeeres, Gefährdung durch Überdüngung am Beispiel der Adria) auf Grund ihrer Kürze lediglich Wissen von allgemeinem Interesse vermitteln können, sodass eine Anziehungskraft der inhaltlichen Themen des Seminars auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer durchaus gegeben ist. Die Themen werden nur oberflächlich behandelt, sodass der interessierte Laie jederzeit die Möglichkeit hat, dem Inhalt zu folgen. Der Mittelmeerurlauber kommt durch dieses Skriptum in kürzester Zeit zu allgemeinen Informationen über das Mittelmeer. Auch die nur ca. 4 Seiten umfassende, ergänzend vorgelegte Mitschrift lässt keine ausschließlich fachspezifische Ausrichtung des Seminars auf die Berufsgruppe der Biologielehrer erkennen.

Dem Bemühen der Berufungswerberin, den zeitlichen Verlauf und Ablauf des Aufenthaltes in Pula so darzustellen, dass ein 8-Stunden-Tag mit Vorträgen und praktischer Arbeit ausgefüllt sei, ist entgegen zu halten, dass der zeitliche Tagesablauf, wie oben beschrieben, einen nicht

unbeträchtlichen Teil (konkret jeden Nachmittag von 14.00 bis 18.00 Uhr) an Bootsausfahrten und Schnorcheln bzw. Tauchen, einschließlich Diskussion im Übungsraum, umfasst.

Wenngleich die Berufungswerberin in ihrem Vorlageantrag darauf hinweist, dass diesbezüglich zur Tätigkeit eines Biologen Beobachten und Sammeln gehören würde und ein Aufenthalt im Wasser notwendig sei, um z.B. die Lebewesen der Spritzwasserzone zu sammeln und zu beobachten, so ist zu berücksichtigen, dass auch ein nicht der Berufsgruppe der Berufungswerberin angehörender Schnorchler bzw. Taucher ebenfalls die Lebewesen und Gewächse im Meer beobachtet und sich an der Unterwasserwelt erfreut und damit derselben Tätigkeit wie die Berufungswerberin nachgeht. Das Schnorcheln bzw. Tauchen ist eine weit verbreitete Urlaubsbeschäftigung am Meer und übt eine große Anziehungskraft aus. Damit hat für die Berufungswerberin die Möglichkeit bestanden auf Grund der Eigenschaft ihres Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen zu können. Wie bereits oben ausgeführt, ist dies 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.

Hinzu kommt, dass der Aufenthalt am Meer im Sommer zu einer Vielzahl von Unternehmungen genutzt werden kann. Der eingangs erwähnten Internetseite der Meeresschule Valsaline zur Lehrerfortbildung ist zu entnehmen, dass Erholung, Entspannung und geselliges Beisammensein während des Kurses nicht zu kurz kommen dürfe. Man solle das mediterrane Flair der Stadt Pula genießen und die herrliche Küste zum Spazieren, Radfahren und Laufen nutzen oder sich beim Baden und Sonnen entspannen. Würde der zeitliche Ablauf des in Streit stehenden Seminars für derartige Aktivitäten keine Zeit lassen, würde nicht darauf hingewiesen werden. Nachdem Pula ein typisches Sommerurlaubsziel darstellt ist nicht anzunehmen, dass die Berufungswerberin das nicht genutzt hat. Dieser Programmpunkt übt ohne jeden Zweifel für einen allgemein interessierten Interessentenkreis eine hohe Anziehungskraft aus, da dieses Freizeitprogramm allgemein für jeden einen entsprechenden Erholungs- und Freizeitwert darstellt.

Legt man bei der Beurteilung, ob andere allgemein interessierende Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen eingenommen haben, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird, eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca. acht Stunden täglich zugrunde (vgl. z.B. VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, VwGH 19.10.1999, 99/14/0131), ist bei den neben den Aufenthalten im Freien bzw. im Meer verbleibenden Vorträgen von 3 Stunden täglich nicht davon auszugehen, dass andere allgemein interessierende Programmpunkte (vergleiche das

schon erwähnte Programm mit Bootsausfahrten, Schnorcheln oder Tauchen) nur außerhalb der Normalarbeitszeit absolviert worden wären.

Gesamt gesehen ist daher im konkreten Fall von einem Mischprogramm auszugehen, das der privaten Lebensführung zuzuordnen ist, was zur Folge hat, dass die Kosten der berufsgegenständlichen Reise nicht als Werbungskosten anerkannt werden können.

Dass der Berufungswerberin durch die Teilnahme an diesem Seminar für ihren Unterricht unter anderem ein Lehrstoff vermittelt wurde wird nicht in Zweifel gezogen. Für die von ihr angestrebte Anerkennung der mit der Teilnahme an diesem Seminar verbundenen Aufwendungen als Werbungskosten ist daraus aber nichts gewonnen, weil Aufwendungen für die Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 auch dann nicht abgezogen werden dürfen, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Die grundsätzliche Zuordnung der Aufwendungen für das Seminar zum Bereich der Lebensführung durch das Finanzamt kann angesichts des unbestreitbaren außerordentlichen Erlebnis- und Erholungswertes des in Rede stehenden Aufenthalts in Pula nicht als rechtswidrig erkannt werden.

Was schließlich den Hinweis der Beschwerdeführerin betrifft, dass einer Fachkollegin, die auch am Kurs teilgenommen habe, die Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden wären, genügt es darauf hinzuweisen, dass aus einer - allenfalls rechtswidrigen - Vorgangsweise gegenüber Dritten niemand für sich einen Anspruch auf vergleichbares Vorgehen ableiten kann. Es ist daher ohne jegliche Bedeutung, ob das Finanzamt etwa gegenüber anderen Abgabepflichtigen nicht in gleichartiger Weise wie gegenüber der Berufungswerberin vorgegangen ist (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 24. März 2005