



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 18. April 2011 gegen den Bescheid des Finanzamtes Feldkirch vom 7. April 2011 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2010 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe sind dem am Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

### Entscheidungsgründe

Der Berufungswerber ist Bankangestellter bei der Sparkasse B Bank AG und hat auf der Fachhochschule X in berufsbegleitender Form den Studiengang „Internationale Betriebswirtschaft“ belegt. Für eine Studienreise nach Indien machte er unter dem Titel der Aus- oder Fortbildungskosten einen Gesamtbetrag von 1.994,71 € als Werbungskosten geltend. Er gliederte diese Kosten wie folgt auf:

Impfungen	251,80
Fotos Pass und Visum 1/2	9,50
Neuausstellung Reisepass 1/2	34,95
Reisekosten (Unterricht und Unterkunft)	820,00
Visa Fee and Service Charges	60,50

Portogebühren Visa Fee	3,35
Auslandskrankenversicherung	46,00
Flugkosten	768,61
<b>zusammen</b>	<b>1.994,71</b>

Die Bildungsmaßnahme stehe in Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit als Bankangestellter, dessen Schwerpunkt auf den Gebieten Unternehmensfinanzierung, Haftung und Auslandszahlungsverkehr liege.

Das Finanzamt lehnte die Berücksichtigung der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten ab und führte begründend im Wesentlichen aus: Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, seien der privaten Lebensführung zuzuordnen und könnten nicht als Werbungskosten anerkannt werden.

Dagegen wandte sich der Berufungswerber mit Berufung und erläuterte: Die Studienreise nach Indien sei von der Fachhochschule X organisiert worden und verpflichtender Teil der Lehrveranstaltung „English for Intercultural Awareness“ im Rahmen des Bachelor Studiums „Internationale Betriebswirtschaft“.

Er reichte eine Bescheinigung der Fachhochschule sowie eine Zusammenstellung der Bildungskosten ein.

Dieses Schreiben vom 8.3.2011, unterzeichnet von Prof. Dipl.Wirt.Ing. GO, Studiengangsleiter Wirtschaftsingenieurwesen und Prof. Dipl.Wirt.Ing. BB, Organisator der Studienreise, lautet im Original:

***Bescheinigung Studienreise Indien 2011 – IBW***

*Hiermit bescheinigen wir dem o. g. Studierenden des Bachelor-Studienganges Internationale*

*Betriebswirtschaftslehre an der Fachhochschule X, die erfolgreiche Teilnahme an der Studienreise nach G/Indien im Zeitraum vom 08.-19. Februar 2011.*

*Die Studienreise wurde von der FH X organisiert und ist verpflichtender Teil der Lehrveranstaltung "English for Intercultural Awareness" im Rahmen des Bachelor-Studiums.*

*Der erfolgreiche Besuch der Lehrveranstaltungen an unserer Partner-Hochschule IMT G (Institute of Management Technology, Adr, India), die Teilnahme an den organisierten Unternehmensbesuchen sowie der Besuch der österreichischen Botschaft mit Vorträgen des österreichischen Wirtschaftsdelegierten in New Delhi wurden mit insgesamt 2 ECTS (Leistungspunkte)*

*angerechnet. Die werktägliche Studienzeit betrug 8 - 10 Stunden.*

*Die Pauschale in Höhe von 820.- EUR für Unterkunft und Unterricht/Firmenbesuche war von den Studierenden komplett selbst zu tragen und wurden bereits im November 2010 in voller Höhe entrichtet.*

*Die kompletten Kosten für die An-/Abreise nach Indien wurden ebenfalls von den Studierenden getragen und werden individuell belegt.*

*Unterschriften*

Über die Kosten für die Studienreise hinaus beanstandete der Berufungswerber einen Rechenfehler sowie die Nichtberücksichtigung von Taggeldern in Höhe von 121,00 € und von Auslandstaggeldern (Liechtenstein und Schweiz) in Höhe von 28,13 €.

In der daraufhin ergehenden **Berufungsvorentscheidung** wurde dem Begehren des Berufungswerbers insofern entsprochen, als der Rechenfehler berichtigt und die Auslandstaggelder anerkannt wurden. Hinsichtlich der Inlandstaggelder wurde die Rechtsmeinung des Berufungswerbers nicht geteilt und auf die periodengerechte Abrechnung verwiesen.

Zur Indienreise erläuterte der Vertreter des Finanzamtes nach allgemein gehaltenen Ausführungen, diese habe klar ein Mischprogramm zum Inhalt. Es seien zwar „verschiedene Vorlesungen besucht worden, aber genauso sei den Teilnehmern ein Einblick in Industrie und Wirtschaft zukünftig und historisch gegeben“ worden. Die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge hätten ein solches Ineinandergreifen bewirkt, dass eine Trennung nicht möglich sei. In einem solchen Fall komme der Abzug von Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht.

Der Berufungswerber brachte einen Antrag auf **Entscheidung über seine Berufung durch die Abgabenbehörde II. Instanz** ein, in dem er ausführte:

Die der Berufungsvorentscheidung vorangegangene Beweismwürdigung sei absolut ungenügend. Die Planung und Durchführung der Reise sei durch die Fachhochschule X im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation erfolgt, die auch eine werktägliche Studienzeit von 8 bis 10 Stunden beinhaltete. Bei den Teilnehmern habe es sich um Studierende der Richtungen Internationale Betriebswirtschaft und Wirtschaftsingenieurwesen gehandelt, somit um einen homogenen Teilnehmerkreis. Durch die Teilnahme an der Studienreise sei ein komplettes Fach im 6. Semester angerechnet worden. Auf außenstehende Personen habe das Programm keine Anziehungskraft ausgeübt. Es sei an die Studienreise keine Erholungsreise o. ä. angeschlossen worden.

Um ein „Mischprogramm“ habe es sich keineswegs gehandelt, aus den eingereichten Unterlagen (siehe unten) könne ersehen werden, dass es sich bei der Reise um einen Bestandteil des berufsbegleitenden Studiums ohne jede private Mitveranlassung gehandelt habe. Zum Studienprofil zählten grundsätzlich längerfristige Auslandsaufenthalte, die man im Rahmen eines berufsbegleitenden Studiums nur schwer umsetzen könne. Deshalb sei die in Streit stehende Studienreise im Rahmen des Unterrichtsgegenstandes „Intercultural Awareness“ seitens der Fachhochschule angeboten worden.

Die durch die Studienreise erworbenen Fähigkeiten seien wichtig für seine zukünftige Tätigkeit im Rahmen der Weiterbildung, er könne sie aber auch bereits im Rahmen der derzeit ausgeübten Berufstätigkeit umsetzen. Die von ihm bei der Sparkasse B Bank AG

wahrgenommenen Gebiete der Unternehmensfinanzierung, der Haftungsgeschäfte und des Auslandszahlungsverkehrs hätten zum Teil stark internationale Bezüge, wobei die Wachstumsmärkte in Asien, etwa auch Indien, eine wichtige Rolle spielten.

Nachstehende Unterlagen liegen im Akt neben der oben zitierten Bestätigung der Fachhochschule auf:

- Lehrveranstaltungsplan Gruppe IBWBB (im Zeitraum 8.2. bis 19.2. ist verzeichnet: STEP to India),
- Reiseinformationen an die gültig angemeldeten Studierenden durch Prof. BB mit E-Mail vom 27.10.2010,
- General Description STEP (= Short Term Exchange Program) to India, number of participants: maximum 24 students,
- Profil Studiengang,
- Ausführungen der Dipl.Päd. AK zur FH-Studienreise STEP (*„Das Short term Exchange Program STEP ermöglicht berufsbegleitend Studierenden der FH X eine kompakte Studienreise mit Besuchen bei indischen Universitäten und Unternehmen“*).

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 erster Satz EStG 1988 und § 4 Abs. 4 Z 7 erster Satz EStG 1988 in der ab Veranlagung 2003 geltenden Fassung des AbgÄG 2004 (BGBl. I Nr. 180/2004) sind Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben auch Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.

Die Vielfalt möglicher, mit einer Berufstätigkeit in Zusammenhang stehender Aufwendungen macht eine Abgrenzung zwischen Werbungskosten und Kosten privater Lebensführung erforderlich. Es soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 legt insofern fest, dass Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung mit sich

bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden dürfen.

Um **Fortbildung** handelt es sich dann, wenn der/die Steuerpflichtige seine/ihre bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden, sei es auch in einer höher qualifizierten Stellung (zB Geselle -Meister im selben Handwerk, Konzipient-Rechtsanwalt); es muss Berufsidentität gegeben sein (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II. § 16, Rz 203/2).

**Ausbildungskosten** sind Aufwendungen zur Erlangung von Kenntnissen, die eine Berufsausübung in einem verwandten Bereich ermöglichen; im Unterschied zur beruflichen Fortbildung wird daher durch die Berufsausbildung erst eine Grundlage für die weitere Berufsausübung geschaffen. Für die Abzugsfähigkeit maßgebend ist die zur Zeit der Ausbildungsmaßnahme ausgeübte Tätigkeit, nicht aber ein früher erlernter Beruf, eine früher ausgeübte Tätigkeit oder ein abstraktes Berufsbild. Ein Zusammenhang der Ausbildungsmaßnahme mit der konkret ausgeübten oder einer damit verwandten Tätigkeit ist dann gegeben, wenn die neuerworbenen Kenntnisse in einem wesentlichen Umfang im Rahmen dieser Tätigkeit verwertet werden können (Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Bd. II. § 16, Rz 203/3 ff).

Bei einem mit dem ausgeübten Beruf zusammenhängenden Fachhochschulstudium handelt es sich, da eine Grundlage für eine weitere Berufsausübung geschaffen und insofern über die bloße Fortbildung im selben Beruf hinausgegangen wird, um eine Ausbildungsmaßnahme (vgl. Doralt a.a.O.). Liegt kein Zusammenhang mit der ausgeübten Berufstätigkeit vor, kommt die Einstufung eines Fachhochschulstudiums als Umschulungsmaßnahme mit entsprechender Kostenabsetzbarkeit in Betracht. Der Berufungswerber hat für sich die Umschulungskomponente als nicht relevant erklärt und ist dies auch aus dem Sachverhalt ableitbar.

Er hat den Zusammenhang seiner Berufstätigkeit als Bankangestellter mit dem Fachhochschul-Studiengang Internationale Betriebswirtschaft hinlänglich dargetan und wurde auch seitens der Abgabenbehörde I. Instanz nicht in Abrede gestellt, dass eine Aus-, allenfalls Fortbildungsmaßnahme vorliegt.

**Strittig ist:**

- Handelt es sich bei der Studienreise nach Indien um eine im Rahmen einer anzuerkennenden Ausbildungsmaßnahme berücksichtigungsfähige, ausschließlich berufs-(ausbildungs-)bedingte Reise

- oder liegt eine Reise mit Mischprogramm vor, die auch keine anteilige Berücksichtigung berufsbedingter Reiseabschnitte erlaubt?

Lange Zeit ging die Judikatur zur Beurteilung von Reisen mit beruflicher wie auch privater Komponente („Mischprogramm“) von einer insgesamt zu versagenden Abzugsfähigkeit aus. Unter Bedachtnahme auf Neuaussagen des deutschen BFH ließ der VwGH in jüngerer Vergangenheit für diesen Themenbereich eine anteilige Berücksichtigung unter bestimmten Voraussetzungen zu (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197). Enthält nämlich eine Reise voneinander abgrenzbare, einerseits durch Einkünfteerzielung, andererseits privat veranlasste Zeitanteile, ziehen erstere Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nach sich. Nur im Falle des Vorliegens einer *„untrennbaren Gemengelage von privaten und mit Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen“* ist der Betriebsausgaben- bzw. Werbungskostenabzug zu versagen (vgl. *Renner in ÖStZ 2012/370, 243*).

Im Streitfall stützt sich die Abgabenbehörde I. Instanz auf eine solche „untrennbare Gemengelage“ und folgert daraus, dass die Gesamtkosten der Reise nicht anzuerkennen sind. Bei Analyse des berufungswerberischen Vorbringens samt eingereichten Unterlagen kann die erstinstanzliche Ableitung nicht nachvollzogen werden. Schon aus dem Bestätigungsschreiben der Fachhochschule lässt sich nicht bloß ablesen, dass die Studienreise von dieser organisiert wurde und einen verpflichtenden Teil der Lehrveranstaltung „English for Intercultural Awareness“ im Rahmen des Bachelor Studiums darstellt, sondern auch, dass werktäglich 8 bis 10 Stunden Studienzeit vorgesehen waren und sogar ECTS-Leistungspunkte für die Teilnahme angerechnet wurden. Insofern kann von einem einseitig und nahezu ausschließlich auf die Interessen von Studierenden der Fachrichtungen Internationale Betriebswirtschaft und Wirtschaftsingenieurwesen zugeschnittenen Programm gesprochen werden. Allgemein interessierende und als Privatzeiten einzustufende Programmpunkte können aus den vorliegenden Unterlagen nicht ersehen werden und sind bei einem werktäglichen Studienpensum von 8 bis 10 Stunden wohl auch nicht in einem Umfang denkbar, der über das hinausgeht, was während laufender Berufsausübung regelmäßig als Freizeit zur Verfügung steht (bei Ausgehen von einer Normalarbeitszeit von durchschnittlich 8 Stunden täglich).

Dass die seitens der I. Instanz als symptomatisch für ein Mischprogramm vermerkten „Einblicke in Industrie und Wirtschaft“ in Wahrheit – dies ist auch aus dem vorliegenden Studienprofil erkennbar – den Studierenden einen Anschauungsunterricht in ganz anderen wirtschaftlichen Strukturen geben und damit ihre interkulturelle Kompetenz schärfen sollten, liegt auf der Hand. Es gehört nämlich zum Lehrplan, neben der fachlichen Qualifikation die notwendigen interkulturellen Kompetenzen für ein Agieren in einem internationalen Unternehmensumfeld zu vermitteln. Wohl kaum entsprechen überdies nach der

Lebenserfahrung Firmenexkursionen zu JE Ltd. (Generator- und Schaltschrankbau), EI Pvt. Ltd. (Pulverbeschichtung von Blechteilen für Haushaltsgeräte) und Y. Software (Web-Applikationen, Homepages, IT Consulting) einem typischen Touristenprogramm.

Zusammenfassend kann festgestellt werden, dass die im Rahmen des Fachhochschulstudienganges Internationale Betriebswirtschaft angebotene Studienreise „STEP to India“ zeitlich ein klares Überwiegen der ausbildungsbedingten Komponenten aufzeigt. Soweit ein privates Erholungs- oder Bildungsinteresse überhaupt vorliegt, nimmt es einen vernachlässigbar geringen Zeitumfang ein. Insofern sind die von Berufungswerber als Werbungskosten unter dem Titel der Ausbildungskosten geltend gemachten Aufwendungen dem Grunde nach abzugsfähig.

Der Höhe nach ergibt sich: Die berufliche Veranlassung wird bejaht für die Unterrichts- und Unterkunftskosten von 820,00 € und die Flugkosten von 768,61 €. Auch bei den Kosten für Impfungen, Visagebühren und –porto sowie reisebezogene Auslandsrankenversicherung wird die berufliche/ausbildungsbedingte Veranlassung nicht bestritten. Kosten für Reisepass und Passfotos sind jedoch unter Anwendung einer typisierenden Betrachtungsweise Aufwendungen für die Lebensführung, weil sie typischerweise ihre Wurzel nicht im Betrieb oder Beruf eines Steuerpflichtigen haben. Sie sind daher auch nicht anteilig abzugsfähig. Der insgesamt geltend gemachte Betrag von 1.994,71 € ist insofern zu reduzieren um 9,50 € (Fotos) und 34,95 € (Pass), sodass ein steuerlich anzuerkennender Betrag von 1.950,26 € verbleibt. Alle anerkannten Beträge wurden laut im Akt aufliegenden Belegen im Jahr 2010 verausgabt.

Was die übrigen Berufungspunkte betrifft, wurde diesen zum Teil in der Berufung Folge gegeben (Rechenfehler, Auslandstaggelder), zum Teil ihnen im Vorlageantrag nicht weiter widersprochen (Inlandstaggelder).

Insgesamt war wie im Spruch zu entscheiden.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Feldkirch, am 26. Juni 2012