



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufungen des X, Adresse, vom 21. März 2011 gegen die Bescheide des Finanzamtes Innsbruck vom 1. März 2011 über die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2009 und betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2009 entschieden:

1. Die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert

2. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Das Finanzamt veranlagte X (Bw) mit Einkommensteuerbescheid 2009 vom 29. September 2010 unter Anwendung der bestehenden gesetzlichen Beschränkungen betr. Höhe der Sonderausgaben (Kirchenbeitrag 200 €, 1/4 der Aufwendungen der sogenannten Topfsonderausgaben und Einschleifregelung) ansonsten erklärungsgemäß. An Werbungskosten wurde somit der erklärte Betrag von 4.405 € und das Sonderausgabenviertel der Topf- Sonderausgaben „eingeschliffen“ mit 582,10 € abgezogen.

Mit „Ersuchen um Ergänzung“ vom 26. Jänner 2011, in dem eingangs darauf hingewiesen wurde, dass die Einkommensteuererantragung 2009 zur Beschleunigung der Erledigung ohne nähere Prüfung der Erklärungsangaben durchgeführt und die Erklärung auf Grund einer elektronischen Zufallsauswahl zur nachprüfenden Kontrolle ausgewählt worden sei, wurde X gebeten, die geltend gemachten Werbungskosten und die Aufwendungen für Wohnraumschaffung und den geleisteten Kirchenbeitrag durch Vorlage entsprechender Unterlagen und Zahlungsbelege nachzuweisen.

In Beantwortung dieses Ersuchens wurden dem Finanzamt die angesprochenen Unterlagen im Postweg übermittelt. Das Finanzamt überprüfte laut Aktenlage die Werbungskosten und Sonderausgaben in Bezug auf die erfolgte Bezahlung und deren steuerliche Abzugsfähigkeit. Als Ergebnis dieser Ermittlungen hob das Finanzamt mit den Bescheiden vom 1. März 2011 den bisherigen Einkommensteuerbescheid 2009 gemäß § 299 BAO auf und erließ einen den aufgehobenen Bescheid ersetzen Einkommensteuerbescheid 2009.

In diesem Einkommensteuerbescheid wurden die geltend gemachten und bislang berücksichtigten Werbungskosten von 4.405 € nunmehr im Ausmaß von 1.322,54 € zum Abzug zugelassen. Der sich dadurch ergebende (höhere) Gesamtbetrag der Einkünfte führte zu einem „eingeschliffenen“ Sonderausgabenviertel der Topf- Sonderausgaben von 494.59 €. In dieser Höhe wurden die Topfsonderausgaben als Sonderausgaben berücksichtigt, während der Kirchenbeitrag und die Spenden weiterhin im unveränderten Ausmaß abgezogen wurden.

Der Aufhebungsbescheid wurde darauf gestützt, dass sich aus dem gleichzeitig erlassenen Einkommensteuerbescheid die Unrichtigkeit des Spruches des aufgehobenen Steuerbescheides ergebe. Das Ermessen wurde unter Verweis auf § 20 BAO damit begründet, dass dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit einzuräumen sei. Überdies seien im Gegenstandsfall die steuerlichen Auswirkungen nicht als geringfügig anzusehen.

Der Einkommensteuerbescheid wurde verfahrensrechtlich damit begründet, dass gemäß § 299 Abs.2 BAO mit dem aufhebenden Bescheid der den aufgehobenen Bescheid ersetzende Bescheid zu verbinden sei. Infolge Aufhebung des Einkommensteuerbescheides 2009 sei die gegenständliche Bescheiderlassung erforderlich. Materiell-rechtlich wurde begründet, aufgrund welcher Rechtslage die geltend gemachten Kosten für die Studienreise Mongolei, die Aufwendungen für die Wirtschaftsgüter Videorecorder (AfA) und Zubehör, Digitalkamera und Zubehör, Camcorder und Zubehör, Staubsaugerzubehör, Reiseführer, DVD- Player, Energiesparlampen sowie für die Zeitung „National Geographic“ zur Gänze nicht als Werbungskosten anerkannt bzw. die Kosten des Computers nur im Rahmen einer Halbjahres-AfA als Werbungskosten berücksichtigt wurden.

Gegen die Bescheide vom 1. März 2011 betr. Aufhebung des Einkommensteuerbescheides und den damit verbundenen Einkommensteuerbescheid 2009 richten sich die gegenständlichen Berufungen im Wesentlichen mit der Begründung, er unterrichte an einer Neuen Mittelschule (vormals Hauptschule) und sei als Lehrender/Vortragender an der Y in der Ausbildung tätig. An der Y sei er vornehmlich mit Forschungstätigkeiten mit Schwerpunkt Z betraut. Für beide berufliche Tätigkeiten sei es essentiell, sich selbst und in Eigenregie Mediensammlungen (DVD, VHs, Dias etc.) anzulegen, um diese im Unterricht sowie in der Lehre und Forschung einzusetzen. Seit Beginn seiner Ausbildung bzw. beruflichen Tätigkeit habe er diverse Medien erzeugt und archiviert. Beispielsweise seien sämtliche Reisen mit Diaserien dokumentiert. Aus logistischen Gründen habe er seine 20.000 Dias digitalisiert. Zusätzlich seien auch noch Videodokumente angelegt worden. Zu diesem Zweck und zum Kennenlernen der neuen Technologien benötige er die in Frage stehenden Geräte. Ohne die zeitnahe und aufwendige Praxis mit den jeweiligen Technologien sei es nicht möglich, diese adäquat in Unterricht, Forschung und Lehre einzusetzen. Ziel seiner Bestrebungen und Anstrengungen sei im Hochschulbereich die Anlage einer Bildungsmediathek gewesen, mit der angehende Beruf.A lernen, wie man so eine Sammlung per Datenbank verwalte und durch den Einsatz verschiedenster Technologien eigene Medien für den Vortrag erstelle. Ziel für die Neue Mittelschule sei die Unterrichtsgestaltung nicht mehr in Einzelfächern gewesen, sondern in sogenannten „Lernfeldern“ (mehrere Fächer würden in projektiertem Unterricht organisiert). Diese Darstellung begründe die Rechtmäßigkeit dieser Steuerabschreibungen dem Grunde und der Höhe nach, wobei um das Finanzamt nicht in weiteren Argumentationsnotstand zu bringen in Anlehnung an die Ausführungen in diversen Steuerrichtlinien und der Judikatur von den lukrierten Aufwendungen ein Abschlag von 40 % vorgenommen worden sei.

Hinsichtlich der Studienreise in die Mongolei würden diese Ausführungen ebenfalls gelten. Im Besonderen erfülle diese Reise sämtliche Kriterien, die für eine steuerliche Anerkennung der Aufwendungen maßgeblich seien. Einer für das Finanzamt vermeintlichen Privatkomponente würde durch einen entsprechenden Abschlag (nämlich 40 %) im Sinn der aktuellen Judikatur Rechnung getragen.

Mit abweisender Berufungsvorentscheidung wurde über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 abgesprochen. Begründend wurde unter Anführung von § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 und der Generalklausel des § 16 Abs. 1 EStG 1988 dargelegt, dass die Aufwendungen für Videorecorder, Digitalkamera, Camcorder und DVD- Player samt Zubehör als Aufwendungen der Lebensführung (Aufteilungsverbot) nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien. Ausgaben für Literatur bzw. auch für Reisen, die auch bei nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätigen Personen von allgemeinem Interesse oder

zumindest für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt seien, würden keine Werbungskosten darstellen. Die Aufwendungen für das Jahresabo von National Geographic, den Reiseführer, das Faltpanorama und die Studienreise in die Mongolei seien unter die Bestimmung des § 20 EStG 1988 zu subsumieren und würden keine abzugsfähigen Ausgaben im Sinn des § 16 EStG darstellen. Die Bewirtungsspesen seien nur absetzbar, wenn die Bewirtung der Werbung diene. Im Berufungsfall seien Studenten, Kollegen oder andere Mitarbeiter an gemeinsamen Projekten eingeladen worden. Somit seien die Bewirtungskosten nach § 20 Abs. 1 Z 3 EStG nicht abzugsfähig.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Einkommensteuerberufung zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Darin wird zum einen moniert, dass das Finanzamt über seine Berufung gegen den Aufhebungsbescheid nicht abgesprochen habe, diese Berufung somit unerledigt geblieben sei. Zum anderen setze sich das Finanzamt in der Begründung der Berufungsvorentscheidung mit seinen ausführlichen Berufungsargumenten nicht konkret auseinander.

Über die Berufung wurde erwogen:

Vorerst ist darauf hinzuweisen, dass gemäß § 260 Abs. 1 BAO über Berufungen gegen von Finanzämtern erlassene Bescheide der unabhängige Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz zu entscheiden hat. Ob das Finanzamt über eine Berufung mit Berufungsvorentscheidung abspricht, liegt gemäß § 276 Abs. 1 BAO im Ermessen des Finanzamtes. Der Bw. hat seine Berufungen gegen den Aufhebungsbescheid und gegen den Einkommensteuerbescheid mit einem einheitlichen Vorbringen begründet und darin ausschließlich argumentiert, warum nach seiner Meinung die in Frage stehenden Werbungskosten zum Abzug zuzulassen sind. Die rechtliche Beurteilung der Abzugsfähigkeit dieser streitverfangenen Werbungskosten bildet den Streitgegenstand beider Berufungen, entscheidet doch die Abzugsfähigkeit dieser Aufwendungen sowohl die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid als auch die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid, denn die Nichtabzugsfähigkeit dieser erklärten und bislang als Werbungskosten berücksichtigten Aufwendungen hat zwangsläufig einen unrichtigen Bescheidspruch des (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheides vom 29. September 2010 zur Folge.

Während das Finanzamt über die steuerliche Abzugsfähigkeit der streitgegenständlichen Aufwendungen mit abweisender Berufungsvorentscheidung betr. Einkommensteuerbescheid 2009 abgesprochen hat und damit hinsichtlich des bekämpften Aufhebungsbescheides lediglich implizit zum Ausdruck bringt, dass der Spruch des Einkommensteuerbescheides vom 29. September 2010 unrichtig und der Aufhebungstatbestand erfüllt ist, sind nach Ansicht der

Berufungsbehörde zweiter Instanz aufgrund der bestehenden Wechselwirkungen verfahrensrechtlich die Berufungsentscheidung betr. Aufhebungsbescheid und die Berufungsentscheidung betr. Einkommensteuerbescheid 2009 miteinander zu verbinden und über beide Berufungen gleichzeitig abzusprechen. Den diesbezüglichen Ausführungen im Vorlageantrag, mit denen allerdings keine Rechtswidrigkeit der bekämpften Bescheide aufgezeigt wird, wird mit dieser Berufungsentscheidung entsprochen.

1.) Berufung gegen den Bescheid über die Aufhebung gemäß § 299 BAO des Einkommensteuerbescheides 2009

Gemäß § 299 Abs. 1 BAO in der Fassung des Abgabenänderungsgesetzes 2003, BGBl. I Nr. 124/2003 kann die Abgabenbehörde erster Instanz auf Antrag der Partei oder von Amts wegen einen Bescheid der Abgabenbehörde erster Instanz aufheben, wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist.

Die Abgabenbehörden haben gemäß § 114 Abs. 1 BAO darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen nach den Abgabenvorschriften erfasst und gleichmäßig behandelt werden, sowie darüber zu wachen, dass Abgabeneinnahmen nicht verkürzt werden.

Zur Erfüllung der im § 114 BAO bezeichneten Aufgaben ist die Abgabenbehörde gemäß § 143 BAO berechtigt, Auskunft über alle für die Erhebung von Abgaben maßgebenden Tatsachen zu verlangen. Nach der Veranlagung (hier: Erlassung des über die Einkommensteuererklärung absprechenden Abgabenbescheides) besteht nach Lehre (siehe Ritz, BAO, Kommentar, 4. Auflage, § 161 BAO Tz 12) und Rechtsprechung (vgl. VwGH 07.07.2011, 2011/15/0060) die Befugnis, vom Bescheidadressaten gemäß § 143 BAO Auskünfte zu verlangen.

Das Finanzamt hat X mit Schreiben vom 26. Jänner 2011 aufgefordert, die in der Einkommensteuererklärung 2009 geltend gemachten Werbungskosten und Sonderausgaben durch Unterlagen und Belege nachzuweisen. Nach Vorliegen dieser Unterlagen konnte vom Finanzamt in freier Beweiswürdigung der Tatumsstand als erwiesen angenommen werden, dass jedenfalls einige der erklärten und bei der Veranlagung berücksichtigten Werbungskosten als Aufwendungen der privaten Lebensführung gemäß § 20 EStG nicht zum Abzug zuzulassen sind. Um welche Werbungskosten es sich dabei konkret handelte, ließen die Ausführungen im mit dem Aufhebungsbescheid gemäß § 299 Abs. 2 BAO verbundenen Einkommensteuerbescheid erkennen, auf die im Aufhebungsbescheid hingewiesen wurde. Wurden somit Aufwendungen als Werbungskosten erklärt und bei der Veranlagung berücksichtigt, die – siehe diesbezüglich nachstehende Ausführungen unter Punkt 2 der Berufungsentscheidung, auf die zwecks Vermeidung unnötiger Wiederholung verwiesen wird – nach den gesetzlichen Bestimmungen des § 20 EStG bei den Einkünften nicht abgezogen

werden dürfen, hat dies zwangsläufig (vgl. etwa VwGH 07.07.2011, 2011/15/0060) einen unrichtigen Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides vom 29. September 2010 zur Folge. Für die Entscheidung der gegenständlichen Berufung gegen den Aufhebungsbescheid folgt daraus, dass das Finanzamt im Ergebnis zu Recht vom Vorliegen des Aufhebungstatbestandes „*wenn der Spruch des Bescheides sich als nicht richtig erweist*“ ausgegangen ist, begründet doch die Nichtabzugsfähigkeit der streitgegenständlichen als Werbungskosten erklärten und berücksichtigten Aufwendungen die Unrichtigkeit des Bescheidspruches des (aufgehobenen) Einkommensteuerbescheides. Mit dem Berufungsvorbringen wird somit keine Rechtswidrigkeit des Aufhebungsbescheides aufgezeigt.

Da die Aufhebung nach § 299 Abs. 1 BAO im Ermessen („kann“) der Abgabenbehörde erster Instanz liegt, bleibt noch zu beurteilen, ob vom Ermessen im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht wurde. Bei der Ermessensausübung kommt dem Grundsatz der Gleichmäßigkeit der Besteuerung eine zentrale Bedeutung zu (vgl. VwGH 25.10.1994, 94/14/0099, VwGH 27.04.2000, 96/15/0174). Grundsätzlich kommt dem Prinzip der Rechtmäßigkeit (Rechtsrichtigkeit) der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsicherheit (Rechtsbeständigkeit) zu (VwGH 26.11.2002, 98/15/0204, VwGH 05.06.2003, 2001/15/0133, VwGH 07.07.2004, 2001/13/0053 und VwGH 14.12.2006, 2002/14/0022). Eine Aufhebung wird idR dann zu unterlassen sein, wenn die steuerlichen Folgen der Rechtswidrigkeit bloß geringfügig sind (Ritz, BAO, § 299 Tz 55 und die dort zitierte hg. Rechtsprechung). Im Gegenstandsfall beträgt die Abgabennachforderung 1.369,98 €. Diese ist bezogen auf die festgesetzte Einkommensteuer von 1.883,48 € sowohl relativ als auch absolut keinesfalls als geringfügig zu beurteilen.

Im Ergebnis entscheidet den Berufungsfall, dass das Finanzamt zu Recht von einem unrichtigen Bescheidspruch des Einkommensteuerbescheides vom 29. September 2010 und damit vom Vorliegen dieser Tatbestandsvoraussetzung gemäß § 299 Abs. 1 BAO ausgegangen ist. Vom Ermessen wurde im Sinne des Gesetzes Gebrauch gemacht, wurde doch dabei dem Prinzip der Rechtsrichtigkeit der Vorrang vor dem Prinzip der Rechtsbeständigkeit eingeräumt, wobei überdies die steuerlichen Folgen als nicht bloß geringfügig angenommen wurden. Die streitgegenständliche Aufhebung dieses Einkommensteuerbescheides war demzufolge zulässig. Über die Berufung gegen den Aufhebungsbescheid ist deshalb spruchgemäß abzusprechen.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2009 vom 1. März 2011

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Aufwendungen und Ausgaben für den

Erwerb von Wirtschaftsgütern sind nur insoweit als Werbungskosten abzugsfähig, als dies im Folgenden ausdrücklich zugelassen ist. Werbungskosten sind auch:

7. Ausgaben für Arbeitsmittel (z.B. Werkzeug und Berufskleidung). Ist die Nutzungsdauer der Arbeitsmittel länger als ein Jahr, ist Z 8 anzuwenden.
8. Absetzungen für Abnutzung und für Substanzverringerung (§§ 7 und 8).
9. Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Nicht abzugsfähig sind demgegenüber gemäß § 20 Abs. 1 Z 1 und Z 2 lit. a EStG Aufwendungen für den Haushalt des Steuerpflichtigen und 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.

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG gilt gleichermaßen für laufende Aufwendungen wie auch für den Erwerb von Wirtschaftsgütern und sowohl im Bereich der Betriebsausgaben als auch jenem der Werbungskosten.

Wirtschaftsgüter des Haushalts des Steuerpflichtigen sind grundsätzlich vom Abzugsverbot umfasst (Baldauf in Jakom, EStG, 6. Auflage, § 20 Rz 3). Kernaussage der Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG liegt in einem Aufteilungs- und Abzugsverbot, dem der Gedanke der Steuergerechtigkeit (§ 114 BAO) zu Grunde liegt. Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Eine einkünftemindernde Berücksichtigung verstieße diesfalls gegen den Gleichheitsgrundsatz des Art. 7 B-VG (vgl. Doralt, Einkommensteuergesetz, Kommentar, Band II, § 20 EStG, Tz. 21/2 ff, Baldauf in Jakom, EStG, 6. Auflage, § 20 EStG Rz 11ff, Zorn /Hörtnagl- Seidner in Hofstätter/Reichel, Die Einkommensteuer, Kommentar, Band III C, § 20 EStG Tz 3 und die in diesen Literaturstellen jeweils zitierte hg. Rechtsprechung). Nach der Rechtsprechung des VwGH (E 22.12.2004, 2002/15/0011, E 24.09.2008, 2008/15/0032) muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden.

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (Hofstätter/Reichel, § 20 EStG, Tz. 3.1). Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.01.2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt zwar dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Verwendung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine solche Trennbarkeit liegt aber nicht vor, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betrieblich bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. die bei Doralt, EStG, § 20 EStG Tz 21/2 und Tz. 22 zitierte hg. Rechtsprechung). Eine völlig untergeordnete private Nutzung erweist sich somit als unschädlich; dabei geht es allerdings regelmäßig nicht um ein mathematisch quantifizierbares Ausmaß, ist doch gerade ein solches zumeist nicht feststellbar, sondern vielmehr darum, dass eine bloß gelegentlich auftretende private Nutzung nicht schädlich ist (siehe VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088).

a) Studienreise in die Mongolei

Der Verwaltungsgerichtshof vertritt im Erkenntnis vom 27. 01 2011, 2010/15/0197 die Auffassung, dass Kosten für solche Reisen, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm (=untrennbares Gemengelage) geprägt sind, weiterhin nicht als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten abzuziehen sind. Für den Fall von Reisen, die zusätzlich zu einem ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitt einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt umfassen, wobei sich die beruflich veranlassten Reiseabschnitte zeitanteilmäßig klar und einwandfrei von den privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, stellen die durch Einkünftezielung veranlassten Teile Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten dar. Im Falle einer qualitativ oder zeitmäßig völlig untergeordneten Mitveranlassung durch die Lebensführung bzw. der Erwerbstätigkeit richtet sich das steuerliche Schicksal der Fahrtkosten nach der unzweifelhaft und eindeutig im Vordergrund stehenden Veranlassung.

Zusammengefasst lässt sich aus diesem VwGH- Erkenntnis folgendes Ergebnis ableiten: Wenn eine Reise voneinander abgrenzbare, einerseits durch die Einkünftezielung und andererseits privat veranlasste Zeitanteile enthält, dann sind die Fahrtkosten anteilig als Betriebsausgaben bzw. als Werbungskosten zu berücksichtigen. Eine solche Aufteilung unterbleibt jedoch, wenn entweder der private Aspekt von bloß untergeordneter Bedeutung ist- dann uneingeschränkte Absetzbarkeit- oder der betriebliche bzw. berufliche Aspekt von bloß untergeordneter Bedeutung ist – dann keine Absetzbarkeit der Fahrtkosten. Wenn hingegen (nicht bloß völlig untergeordnete) betriebliche bzw. berufliche und private Veranlassungsbeiträge eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen bewirken, dass eine Trennung nicht möglich ist, kommt der Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht.

Für die Anerkennung der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung von Studienreisen hat die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl. etwa E. 24.09.2008, 2008/15/0032) folgende Abgrenzungsmerkmale entwickelt, bei deren kumulativen Zutreffen von einem gesondert zu beurteilenden betrieblich/beruflich veranlassten Reiseabschnitt gesprochen werden kann (siehe VwGH 27. 01.2011, 2010/15/0197).

- 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 jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.
- 4.) Andere allgemeine interessierende Programm punkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Bestätigungen verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Nach dem unstrittigen Programm der Mongoleireise kann kein Zweifel daran bestehen, dass es sich bei dieser Studienreise jedenfalls um eine Reise mit Mischcharakter handelte.

Insbesondere im Hinblick auf die im Rahmen dieser Rundreise durchgeföhrten täglichen Besichtigungen von Landschaftsformationen (z.B. Wüste, Halbwüste, Sanddünen, Graslandschaft, Felsformationen), der lokalen Sehenswürdigkeiten (Stadtrundfahrt in Ulaanbaatar, Klöster, Ruinenstadt, Saurierfriedhof, Adlerschlucht) und Teilnahme an einem traditionellen mongolischen Nomaden-Essen war schlüssig davon auszugehen, dass die Reise durchwegs Programm punkte umfasste, die nicht nur für Geographielehrer, sondern ebenso für andere Personen, die eine Affinität zur Natur, Landschaft, Ökologie und lokale Sehenswürdigkeiten haben, von allgemeinem Interesse sind. Solche Besichtigungen der in dieser Region gelegenen touristischen Hauptattraktionen und für diese Landschaft typischen

Geländeformationen bilden bei dieser von einem Reiseveranstalter angebotenen „Fern(rund)reise“, die ohne Zweifel an ein breites Publikum Erholung und Bildung interessierter gerichtet war und diese anspricht, zum gängigen Standardprogramm, weil von allgemeinem touristischem Interesse. Dass diese Reise aus der beruflichen Sicht des Bw. durchaus von ganz besonderem Interesse gewesen sein mag und für seine Berufstätigkeit von Nutzen sein konnte, genügt jedoch nach der ständigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht, um sie als durch den Beruf veranlasst erscheinen zu lassen (vgl. VwGH 28.04.1987, 86/14/0174, VwGH 17.10.1989, 86/14/0100).

Die täglichen Programmepunkte dieser Studienreise lassen des Weiteren schlüssig erkennen, dass diese Reise durch ein untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt ist. Die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge bewirken eine solche Gemengelage, ein solches Ineinandergreifen, dass eine (eindeutige, klar nachvollziehbare) Trennung dieser Reise nach Zeitanteilen (Tagen) in einen durch die Einkünftezielung veranlassten Reiseabschnitt und in einen privaten Reiseabschnitt nicht möglich ist. Lassen sich somit im Gegenstandsfall bei Anwendung der für die Anerkennung der beruflichen Veranlassung entwickelten Abgrenzungsmerkmale aufgrund der bestehenden verschränkenden Gemengelage die beruflich veranlassten Reiseabschnitte nicht klar und einwandfrei von den privat veranlassten Reiseabschnitten zeitmäßig trennen und damit feststellen, dann kommt nach Lehre (siehe Jakom, EStG, § 20 EStG Rz 12 und Rz 90 Stichwort: Studienreisen) und Rechtsprechung (siehe VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197) insgesamt kein Abzug der Reisekosten in Betracht.

Im Ergebnis zu Recht wurden daher vom Finanzamt die geltend gemachten Werbungskosten „Studienreise Mongolei“ von 1.992,90 € (= 60 % der bezahlten Reisekosten von 3.321,50 €) als Aufwendungen für die privaten Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG nicht zum Abzug zugelassen.

b) Videorecorder, Digitalkamera, Camcorder, DVD- Player samt Zubehör

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst. Demnach dürfen, wie der Verwaltungsgerichtshof im Erkenntnis vom 27.01.2011, 2010/15/0197, ausgesprochen hat, Aufwendungen für solche Wirtschaftsgüter grundsätzlich nicht als Betriebsausgaben oder Werbungskosten abgezogen werden. Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung der Anschaffung einerseits und der betrieblich bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Ist eine objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung

nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (vgl. Doralt/Kofler, EStG, Kommentar, § 20 EStG Tz 21/2 und Tz 22 und VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088).

Wirtschaftsgüter des Haushalts und der Lebensführung, wie beispielsweise auch Videorecorder, Camcorder, DVD- Player (VwGH 20.12.1994, 90/14/0211), Foto(Digital)kamera (vgl. VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088) führen somit idR nicht zu Betriebsausgaben oder Werbungskosten (vgl. etwa VwGH 25.11.2009, 2007/15/0260).

Hinsichtlich der in Frage stehenden Wirtschaftsgüter, die unbestritten privat und beruflich benutzt werden, erscheint aufgrund der vielfältigen Einsatzmöglichkeiten eine eindeutige, objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich. Dies zeigt sich schon darin, dass der Bw. nach seiner Einschätzung (ohne hiefür allerdings konkrete Unterlagen vorzulegen) die private Nutzung mit höchstens 10 % angegeben, andererseits aber um das Finanzamt nicht „in weiteren Argumentationsnotstand zu bringen“ von den lukrierten Aufwendungen einen Abschlag von 40 % vorgenommen hat. Dies lässt schlüssig erkennen, dass der Bw. augenscheinlich nicht in der Lage ist, eine gesicherte und nachvollziehbare Aufteilung der beruflichen und privaten Veranlassungen vorzunehmen. Der Nachweis der betrieblichen/beruflichen Veranlassung ist aber vom Steuerpflichtigen und nicht von der Abgabenbehörde zu erbringen (VwGH 26.04.2012, 2009/15/0088). Wenn in der Berufung als Argument für die ca. 90 %ige berufliche Verwendung dieser Wirtschaftsgüter vorgebracht wird, der Bw. habe beispielsweise seine sämtlichen Reisen mit Diaserien dokumentiert, später zusätzlich Videodokumente angelegt, dann sind diesem Vorbringen obige Ausführungen zu Punkt „Studienreise Mongolei“ entgegenzuhalten. Selbst beim Bw. als Geographielehrer ist unbedenklich davon auszugehen, dass nicht jede von ihm als Studienreise angesehene Reise nahezu ausschließlich beruflich veranlasst, sondern auch durch private Erholungs- und Bildungsinteressen mitgeprägt ist. Dies rechtfertigt die Schlussfolgerung, dass auch für die angefertigten Reisedokumentationen und ihre Nachbearbeitung von einer solchen ineinander greifenden Gemengelage auszugehen ist. Hat daher im Streitfall der Bw. nicht den Nachweis erbracht, dass diese typischerweise den Haushalt und die Lebensführung betreffenden Wirtschaftsgüter (zumindest beinahe) gänzlich beruflich verwendet werden, dann ist die Abziehbarkeit dieser Aufwendungen nicht gegeben.

Das Finanzamt hat folglich zu Recht die im Zusammenhang mit diesen Wirtschaftsgütern geltend gemachten Aufwendungen nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

c. Fachliteratur (Zeitschrift „National Geographic“, Reiseführer Mongolei, Faltpanorama)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes begründet die Anschaffung von

Werken, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren bzw. nicht fest abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt sind, im Allgemeinen nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung (VwGH 26.07.2007, 2006/15/0065). Es ist Sache des Steuerpflichtigen, die Berufsbezogenheit der Druckwerke im Einzelfall darzutun (VwGH 30.01.2001, 96/14/0154). Zu den Aufwendungen der Lebensführung zählen beispielweise Landkarten (VwGH 16.10.2002, 98/13/0206), Reiseführer (VwGH 28.4.1987, 86/14/0174, VwGH 25.10.1994, 94/14/0014, VwGH 30.07.2002, 98/14/0063) und populär-wissenschaftliche Magazine (VwGH 16.12.1986, 84/14/0110).

Die Anschaffung des Reiseführers Mongolei steht zweifelsfrei im zeitlichen und sachlichen Zusammenhang mit der Teilnahme an der Mongolei- Reise des Bw. Obige hinsichtlich der Mongolei- Reise getroffenen Aussagen gelten dem Grunde nach auch für den Reiseführer. Die Anschaffung dieses Reiseführers, der grundsätzlich für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit bestimmt und ein allgemeines Bildungsbedürfnis befriedigt, enthält für jeden Touristen, der eine Mongoleireise plant oder daran teilnimmt, allgemeine Informationen über dieses Reiseziel. Der bestehende Zusammenhang mit der Mongolei- Reise lässt erkennen, dass hinsichtlich dieses Reiseführers keine nahezu ausschließlich berufliche Nutzung vorliegt, was im Übrigen auch gar nicht nachgewiesen wurde. Dieser Aufwand zählt auch für einen Geographielehrer (siehe VwGH 28.04.1987, 86/14/0174) zu den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung.

Was die Kosten für das Abo der Zeitschrift „National Geographic“ und für das Faltpanorama anlangt, gilt Folgendes. Sowohl dieses populär- wissenschaftliche Magazin, das breite Bevölkerungsschichten interessierende Themen wie Klimawandel, Nachhaltigkeit, ferne Länder und spannende Expeditionen behandelt, als auch das vom Österreichischen Alpenverein bezogen Faltpanorama sind zweifelsfrei für die Allgemeinheit bzw. für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt. Die Kosten für diese Wirtschaftsgüter, für die vom Bw. nicht der Nachweis der fast ausschließlich beruflichen Nutzung erbracht wurde, sind typischerweise den nicht abzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung zuzuordnen.

d) Bewirtung

Gemäß § 20 Abs. 1 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden:

3. Repräsentationsaufwendungen oder Repräsentationsausgaben. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Weist der Steuerpflichtige nach, dass die Bewirtung der Werbung dient und die betriebliche oder berufliche Veranlassung weitaus überwiegt, können derartige Aufwendungen oder Ausgaben zur Hälfte abgezogen werden.

Nach der Rechtsprechung sind unter „Repräsentationsaufwendungen“ alle Aufwendungen zu verstehen, die zwar durch den Beruf des Steuerpflichtigen bedingt sind bzw. im Zusammenhang mit der Erzielung von steuerpflichtigen Einkünften anfallen, aber auch sein gesellschaftliches Ansehen fördern, es ihm also ermöglichen, zu „repräsentieren“.

Im gegenständlichen Fall handelt es sich bei den Bewirtungsaufwendungen unbestritten um Einladungen von Studenten, Kollegen oder anderer Mitarbeiter an gemeinsamen Projekten. Diese Bewirtung diente somit nicht der Werbung. Diese Einladungen ermöglichen dem Bw. sich zu „repräsentieren“ und stellen nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (E 24.02.2010, 2006/13/0119) nicht abzugsfähige Repräsentationsaufwendungen dar. Zu Recht wurden daher die Bewirtungskosten nicht als Werbungskosten abgezogen.

Zusammenfassend ergibt sich für die Entscheidung des Berufungsfalles, dass die streitgegenständlichen Ausgaben zur Gänze den nichtabzugsfähigen Aufwendungen der Lebensführung bzw. die Bewirtungskosten den Repräsentationsaufwendungen zuzuordnen sind. Das Finanzamt hat folglich zu Recht diese (betragsmäßig unstrittig gebliebenen) Aufwendungen im bekämpften Sachbescheid nicht als Werbungskosten abgezogen. Über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid war daher spruchgemäß abzusprechen. Daraus folgt hinsichtlich der Berufung gegen den Aufhebungsbescheid (siehe Punkt 1), dass die im Einkommensteuerbescheid 2009 vom 29. September 2010 erfolgte Berücksichtigung dieser Aufwendungen als Werbungskosten zwangsläufig dessen unrichtigen Bescheidspruch zur Folge hatte.

Innsbruck, am 2. Juli 2013