



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Frau L. in XY., vom 12. September 2000, gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 10. August 2000 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 1994 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (Bw.) ist im Berufszeitraum als Lehrerin für ausländische Kinder an xxx. Volksschulen tätig.

Im Zuge der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 1994 wurde neben anderen Aufwendungen auch die Berücksichtigung von Kosten für eine Studienreise nach Kenia, beantragt. Nachdem das Finanzamt diese Aufwendungen nicht anerkannt hatte, wurde am 11. September 2000 das Rechtsmittel der Berufung eingebracht und darin Folgendes ausgeführt:

*Das Reiseprogramm der Studienreise nach Kenia und seine Durchführung waren derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer im Bereich Entwicklungspolitik abgestellt, dass sie nur für insgesamt 7 Teilnehmer interessant war. Darüber hinaus hatten mein Mann und ich vom Organisator die Leitung vor Ort durchzuführen, das hieß stundenlange Reden und Begrüßungen (in Englisch) vor afrikanischen Publikum halten.*

Im Zuge des Berufungsverfahrens wurden weitere Unterlagen (u.a. das Reiseprogramm und Teilnehmerliste) von der Bw. angefordert.

Das Reiseprogramm wurde dem Finanzamt vorgelegt, eine Teilnehmerliste wurde nicht vorgelegt.

Das Finanzamt wies das Begehren mit Berufungsvorentscheidung vom 13. März 2002 ab und führte zusammenfassend aus, dass es sich hinsichtlich der Studienreise nach dem Reiseprogramm um eine gemischt veranlasste Reise handelt und daher die beantragten Aufwendungen nicht als Werbungskosten gemäß § 16 EStG 1988 berücksichtigt werden konnten.

Die Bw. stellte am 12. April 2002 den Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz.

Mit Bericht vom 28. Jänner 2002 legte das Finanzamt Graz-Stadt die Berufung der Finanzlandesdirektion für Steiermark zur Entscheidung vor. Bis 31. Dezember 2002 erfolgte keine Erledigung der Berufung durch die Finanzlandesdirektion.

Gemäß § 323 Abs. 10 iVm § 260 BAO ist zur Entscheidung über die Berufung nunmehr der unabhängige Finanzsenat zuständig.

### ***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 i.S. des § 16 EStG 1988 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 fallen.

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 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 der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Anm. 9 ff und die dort angeführte VwGH-Rechtsprechung) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Aufwendungen, die üblicherweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, ja selbst dann nicht, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei

trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Der BFH misst der dem § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 12 Nr. 1 Satz 2 des EStG daher auch die Bedeutung eines "Aufteilungsverbotes" bei; im Interesse der Steuergerechtigkeit soll 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 BFH-Beschluss 19.10.1979 Großer Senat, BStBl. 1971 II S 17). Der eben geschilderten Auffassung haben sich der Verwaltungsgerichtshof (vgl. Erkenntnis vom 6. November 1990, ZI. 90/14/0176) und die Verwaltungspraxis angeschlossen (vgl. Margreiter in ÖStZ 1984, Seite 2 ff, Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht). Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. Erkenntnisse vom 28. März 2001, ZI. 2000/13/0194, vom 27. November 2000, ZI. 96/14/0055 und vom 24. April 1997, ZI. 93/15/0069, jeweils mit weiteren Nachweisen). Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Judikatur erarbeiteten Grundsätzen sind Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, es sei denn, dass 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 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 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 gehört der nur

zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu den anzuerkennenden Betriebsausgaben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Februar 1971, Zl. 425/70).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfterzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 97/15/0142).

Im Streitfall steht fest, dass nicht gesagt werden kann, dass das Programm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. abgestellt ist, sodass sie jeder Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. Diesbezüglich wurde auch von der Bw. die im Vorhaltsverfahren geforderte Teilnehmerliste nicht vorgelegt.

Andere allgemein interessierende Programmpunkte ("Privatzeiten") nicht mehr Raum einnehmen dürfen als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Grundsätzlich ist dabei auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 16. September 1986, Zl. 1986/14/0019, und vom 13. Dezember 1988, Zl. 1988/14/0002). Die im von der Bw. vorgelegten offiziellen Programm der Reise aufscheinenden Programmpunkte sind für alle an Kultur und Landschaft interessierten Personen von Interesse.

Zusammengefasst liegen die unter den Punkten 3 und 4 aufgezählten Voraussetzungen bei der gegenständlichen Studienreise nicht vor, so dass insgesamt keine steuerlich abzugsfähige Studienreise gegeben ist.

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

Graz, am 4. Oktober 2005