



## Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw, vom 28. August 2008 gegen den Bescheid des Finanzamtes Freistadt Rohrbach Urfahr, vertreten durch FA, vom 29. Juli 2008 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Mit Datum 18. Mai 2008 reichte der Berufungswerber seine **Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 2007** beim zuständigen Finanzamt ein.

In einem **Ersuchen um Ergänzung** seitens des zuständigen Finanzamtes vom 10. Juli 2008 wurde der Berufungswerber ersucht, weitere Angaben nachzureichen:

*„Betrifft: Studienreise (bitte Fragen beantworten und Unterlagen dazu beilegen)*

*Wie erfolgte Planung und Durchführung der Reise?*

*Bekanntgabe aller Berufsgruppen die bei dieser Reise anwesend waren. Welche Kenntnisse wurden erlernt und wie wurden sie in ihrem Beruf konkret verwertet?*

*Angaben zu allen Fächern die Sie unterrichten.*

*Warum war die Studienreise für den Beruf notwendig?*

*Welcher Aufwand wurde bezüglich Essen und Nächtigung getragen? Alle Nachweise sind darüber vorzulegen. Wurden die Kosten bezüglich Essen und Nächtigung alle von Ihnen bezahlt?*

*Bestätigung von Landesschulrat bzw. Pädagogisches Institut Tirol, ob die Aufwendungen bezüglich Essen, Nächtigung und Fahrtkosten von den Teilnehmern getragen wurden.*

*Bestätigung, welche Kosten die Teilnehmer tragen mussten. "*

In der diesbezüglichen **Beantwortung** wurden folgende Daten übermittelt:

- 1) Planung und Durchführung der Reise seien durch Mag. P (PHT) erfolgt.
- 2) Teilgenommen hätten LehrerInnen und Lehrer aus Österreich.
- 3) Kennenlernen einer weitgehend unbekannten Region Europas mit den Schwerpunkten Literatur (Umsetzung im Deutschunterricht), der vielfältigen Geschichte und aktueller politischer Probleme der Region (Umsetzung im Geschichtsunterricht), Vergleich des Schulsystems mit unserem (Teilnahme an einer Matura) uvm. (siehe Programm); da der Berufungswerber seit Jahren Kulturwochen mit seinen SchülerInnen in Italien leite (Rom, Toskana, Kampanien) hätte das Interesse auch einer möglichen Umsetzung dieser Erfahrungen in einer Kulturwoche mit seinen Schülern in der Basilikata gegolten.
- 4) Der Berufungswerber unterrichte die Fächer Deutsch und GPB (Geschichte und politische Bildung)
- 5) Die Notwendigkeit der Studienreise würde sich aus dem Auftrag an LehrerInnen, sich weiterzubilden, ergeben; wenn möglich auch in den Ferien. Das umfassende und vielfältige Programm hätte viele Eindrücke vermittelt, die im Unterricht umsetzbar seien.
- 6) Der Aufwand bezüglich Essen und Nächtigung hätte in etwa 600 € betragen. Die Kosten seien vollständig vom Berufungswerber getragen worden. Belege über Restaurantbesuche etc. seien nicht mehr vorhanden, die Hotelrechnungen (vier Mal Potenza = 160 € und drei Mal Policoro 90 €) seien bereits mit den Unterlagen - so hoffe ich – übermittelt worden.
- 7) Bestätigung der Pädagogischen Hochschule Tirol bezüglich der Aufwendungen ist beigelegt.

**Teilnahmebestätigung** (PI des Landes Tirol vom 13. Juli 2007):

Seminarort: Potenza/Italien, Policoro/Italien

Inhalt: Begegnung mit Literatur und Kultur der Region Basilicata, literarische Orte kennen lernen, Annäherung an regionale Literatur als mögliches Arbeitsthema für einen SchülerInnenaustausch, Arbeit mit Mikroartikel und Wissenslandkarte als Unterrichtsmethoden, Vergleich zwischen literarischem Werk und Verfilmung, politische Bildung im Sinne des Unterrichtsprinzips „Politische Bildung“, Unterrichtsprinzip „Leseerziehung“, Reflexion der Lehrerpersönlichkeit an Hand von literarischen Beispielen, Vergleich europäischer Schulsysteme (Gemeinsamkeiten Unterschiede)

Europa der Regionen – Literatur und Kultur der Basilicata er-fahren (PI-Tirol)

**Programm 2007:**

Sonntag 8.7.2007 (gesamt 8 Stunden)

- 08:30 – 09:00: Begrüßung, Vorstellung des Seminarprogramms

- 09:00 - 12:00: Bearbeitung von Arbeitsaufgaben zur Pflichtlektüre (3,5 Stunden)

Referent: Mag. P

Seminarort: Parco del Seminario, Potenza

14:00 - 17:00: literarische Schauplätze zum Roman „Großmutter Sabella“ und zum Roman „Die Feuer am Basento“ (3 Stunden)

Referenten: SeminarteilnehmerInnen

Seminarort: Melfi

18:30 - 20:00: Lagopesole - Schloss von Friedrich II: Führung und Vortrag über die Zeit Friedrich II (1,5 Stunden)

Referentin: Prof. Rosa Maria Lioy

Seminarort: Lagopesole

Montag 9.7.2007 (gesamt 6,5 Stunden)

- 08:00 - 10:00: Lesung und Gespräch über die Literatur Italiens (2 Stunden)

Referent: Dr. Gaetano Troisi

Seminarort: Scuola statale „Leonardo da Vinci“, Potenza

- 10:30 - 12:00: Vortrag und Diskussion über die Literatur der Basilicata (1,5 Stunden)

Referentin: Prof. Ketty de Michele

Seminarort: Scuola statale „Leonardo da Vinci“, Potenza

- 14:00 - 15:30: Vortrag und Gespräch über das Schulsystem Italiens, Vergleich mit Österreich (1,5 Stunden)

Referentin: Prof. Beate Pordzik

Seminarort: Scuola statale „Leonardo da Vinci“, Potenza

16:00 - 17:00: Empfang beim Bürgermeister der Stadt Potenza, Ing. Vito Santarsiero

17:30 – 19:00: Besichtigung der „azienda agricola biologica“ von Laura Indaco - Vortrag und Gespräch über die Ölproduktion in der Region Basilicata, Ölverkostung (1,5 Stunden)

Referentin: Laura Indaco

Seminarort: Vietri di Potenza

Dienstag 10.7.2007 (gesamt 9,5 Stunden)

- 08:00 - 10:30: Teilnahme an der Matura am Istituto Tecnico „Leonardo da Vinci“ in Potenza (2,5 Stunden)

Seminarort: Scuola statale „Leonardo da Vinci“, Potenza

- 11:00 - 12:30: Meinungsaustausch mit KollegInnen des Istituto Tecnico „Leonardo da Vinci“ über die Matura in Italien, Vergleich mit Österreich, Besprechung der Maturafragen (1,5 Stunden)

Seminarort: Scuola statale „Leonardo da Vinci“, Potenza

- 14:30 – 18:00: Vortrag und Gespräch über die geschichtliche Entwicklung Süditaliens, geschichtliche Schauplätze in Castelmezzano und Pietrapertosa (3,5 Stunden)

Referent: Mag. P

Seminarort: Pietrapertosa

- 19:30 – 21:30: Potenza - Vortrag und Gespräch im Zentrum der kath. Arbeiterbewegung (ACLI) zur Arbeitssituation in der Basilicata (2 Stunden)

Referent: Filippo Pugliese

Seminarort: Circolo ACLI, Potenza

Mittwoch 11.7.2007 (gesamt 9 Stunden)

08:30 – 10:00: Vergleich zwischen Roman und Film „Christus kam nur bis Eboli“ (1,5 Stunden)

Referent: Mag. P

Seminarort: Alino, Literaturpark von Carlo Levi

- 10:30 - 12:00: Vortrag und Gespräch über die Literatur von Rocco Scotellaro (1,5 Stunden)

Referent: Mag. P

Seminarort: Aliano, Literaturpark

- 14:00 - 17:00: Literaturpark von Carlo Levi - lit. Schauplätze des Romans „Christus kam nur bis Eboli“, Führung und Vortrag, Gespräch mit Zeitzeugen (3 Stunden)

Seminarort: s.o.

Referent: Luigi de Lorenzo (Direktor)

- 18:00 - 18:30; S. Maria d'Anglona - Führung, Vortrag und Gespräch über das Thema „Religion“ in der Basilicata (0,5 Stunden)

Referentin: Prof. Silvana Labate

Seminarort: S. Maria d'Anglona

- 19:00 - 21:30: Montalbano Jonico - Führung durch die Calanchi, Vortrag und Gespräch zur Geologie des Metapontino (2,5 Stunden)

Referent: Arturo Caponero, Legambiente Italia

Seminarort: Montalbano Jonico

Donnerstag 12.7.2007 (gesamt 10 Stunden)

- 08:30 – 12:00: Tursi - Literaturpark von Albino Pierro, Vortrag, Film und Gespräch (3,5 Stunden)

Referent: Francesco Ottomano, Assessore

Seminarort: Tursi, Wohnhaus von Albino Pierro

- 14:00 – 17:00: Grassano - Literaturpark von Carlo Levi, lit. Schauplätze, Literaturstudium, Teilnahme an einer Theateraufführung über den Aufenthalt Levis in Grassano, Gespräch mit Zeitzeugen (3 Stunden)

- Referent: Ing. Alberto Garambone

Seminarort: Grassano

- 17:30 – 21:00: Matera - Besichtigung lit. Schauplätze aus dem Roman "Christus kam nur bis Eboli" von Carlo Levi, Vortrag über die Tätigkeit Levis in Matera, Führung im Palazzo Lanfranco - Ausstellung der Bilder von Carlo Levi (3,5 Stunden)

Referent: Mag P

Seminarort: Matera

Freitag 13.7.2007 (gesamt 7 Stunden)

- 08:30 - 10:30: Heraclea - Besichtigung der griechischen Ausgrabungen in Policoro, Vortrag und Gespräch mit der österr. Ausgrabungsleitung (2 Stunden)

Referentin: Prof. Silvana Labate

Seminarort: Policoro – Ausgrabungsgelände

- 11:00 - 13:00: Bosco Pantano - Führung (WWF), Vortrag und Gespräch über Umweltschutz in Süditalien und über die Bodenreform der 50er Jahre (2 Stunden)

Referent: Leitung des WWF

Seminarort: Policoro, WWF-Zentrum

- 15:00 - 18:00: Seminarreflexion, Umsetzungsmöglichkeiten im Unterricht, Evaluierung, lit. Tagebuch, Verabschiedung (3 Stunden).

Seminarort Liceo scientifico „E.FERMI“, Policoro

Pflichtlektüre für die SeminarteilnehmerInnen:

- Raffaele Nigro: Die Baroness im Weidenkorb
- Raffaele Nigro: Die Feuer am Basento
- Pasquale Campanile: Großmutter Sabella
- Carlo Levi: Christus kam nur bis Eboli
- Albino Pierro: Messer in der Sonne
- Texte von Rocco Scottellaro, Isabella Morra und Leonardo Sinisgalli

Mit **Einkommensteuerbescheid 2007** vom 29. Juli 2008 wurde die Einkommensteuer für das Jahr 2007 abweichend von der eingereichten Erklärung festgesetzt.

Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, seien der privaten Lebensführung zuzuordnen und können folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre.

Mit Eingabe vom 28. August 2008 wurde **Berufung** gegen den Bescheid vom 29. Juli 2008 eingebracht.

### Begründung:

- 1) Das Seminar sei von der Pädagogischen Hochschule Tirol zielgerichtet für LehrerInnen aus Österreich ausgeschrieben gewesen, nur solche hätten an dem Seminar teilgenommen.
- 2) Der Bildungsauftrag des Schulorganisationsgesetzes gemäß § 2 Abs. 2 (siehe Beilage der pht Tirol) sei ein umfassender. Laut diesem Bildungsauftrag würde der Berufungswerber seine Unterrichtstätigkeit in einer HTL als Lehrer für Deutsch, Geschichte und Politische Bildung zu gestalten versuchen.

Der in der Begründung des Finanzamts bezeichnete Terminus „Mischprogramm“ der Studienreise würde diesbezüglich fragwürdig erscheinen: Es würde in der Vermittlung einer europäischen Region nicht nur um Literatur und Kunst dieser Region gehen, sondern auch um politische, wirtschaftliche, geschichtliche und gesellschaftliche Fragen, um Fragen des Umweltschutzes, des Schulsystems usw.. Jeder einzelne Seminarpunkt würde sich daher zielgerichtet zur Umsetzung und Vermittlung an die Schüler eignen, die Summe der Eindrücke des „Mischprogrammes“ würde ein komplexes Bild der Region ergeben, das als solches an die Schüler weitergegeben werden könne.

- 3) Es werde hier noch einmal darauf hingewiesen, dass der Berufungswerber seit Jahren im Rahmen von gesetzlich vorgeschriebenen „Kulturwochen“ der vierten Klassen der HTL mehrfach Kulturreisen nach Österreich und Italien durchgeführt hätte (Wien, Rom, Toskana, Golf von Neapel). Die Vorbereitung und Organisation derartiger Kulturwochen sei äußerst aufwändig, da alle einzelnen Programmpunkte vom Berufungswerber vermittelt würden. Diesbezüglich werde die Studienreisen als „einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt“ gesehen (Begründung FA).

- 4) In der Begründung des Finanzamtes heißt es: *„Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt.“*

Diese Urteilsbegründung würde konkret bedeuten: Jedes Seminar, jede Studienreise sei steuerlich nicht mehr absetzbar, da man nicht ausschließen könne, dass die Inhalte eines Seminars Anziehungskraft auf Personen anderer Berufsgruppen hätten (z.B.: ein EDV-Seminar).

- 5) Laut dem Veranstaltungsleiter sei von den österreichischen Finanzämtern im Regelfall der Werbungskostenrückvergütung für die Teilnahme an der Veranstaltung „Literatur und Kultur der Basilikata erfahren“ stattgegeben worden. Im konkreten Fall des Seminars 2007 wisse der Berufungswerber konkret von Rückvergütungen, auch von diesem Finanzamt, für Lehrer

die die identen Voraussetzungen wie der Berufungswerber aufweisen würden: Gleicher Schultyp, gleiche Fächerkombinationen. Das würde dem Gleichheitsgrundsatz widersprechen.

Als **Ergänzung zur Teilnahmebestätigung** wurde seitens der Pädagogischen Hochschule Tirol folgendes Schreiben an das Finanzamt übermittelt:

*„Die österreichischen Schulen sind gemäß § 2 Abs. 2 des Schulorganisationsgesetzes verpflichtet, „.... an der Entwicklung der Anlagen der Jugend .... nach den Werten des Wahren, Guten und **Schönen** durch einen ..... entsprechenden Unterricht mitzuwirken“. Um die Lehrkräfte sämtlicher Schularten zu befähigen, Impulse für eine kulturelle („Werte des Schönen“) Betätigung der Schülerinnen zu setzen, bietet die Pädagogische Hochschule Tirol (zuvor Pädagogisches Institut des Bundes für Tirol) zum Zwecke der beruflichen Fort-/Weiterbildung das Seminar „Literatur und Kultur der Basilikata er-fahren“ an. Mit der Vorstellung einer Region unseres Nachbarlandes und EU-Partners Italien und der Auseinandersetzung mit dem italienischen Schulsystem (Seminarsequenzen am Instituto Technico „Leonardo da Vinci“ in Potenza) wird überdies die Intensivierung des Europabewusstseins der teilnehmenden Lehrpersonen angestrebt, das wiederum zur fächerübergreifenden Darstellung der Europäischen Integration im Unterricht anregen soll. Das Seminar ist ausschließlich für Lehrkräfte aller Schultypen österreichweit ausgeschrieben. Seminardauer und tägliche Arbeitszeit sind aus dem detaillierten Seminarprogramm zu entnehmen.“*

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom 28. Oktober 2008 wurde gegenständliche Berufung als unbegründet abgewiesen.

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.

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. 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 das Seminar „Europa der Regionen“, ohne auf dessen Niveau oder konkreten Inhalt näher einzugehen, beurteilt werden. Diese Seminarteile nehmen, täglich ca. 4 - 6 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.

Mit **Eingabe vom 18. November 2008** wurde ein Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz eingebracht (**Vorlageantrag**).

- 1.) Es sei nicht auf die wesentlichen Punkte der Berufung eingegangen worden.
- 2.) Auf Seite 1/Punkt 4 der Begründung würde es heißen, dass die Seminarteile nicht die geforderten 8 Stunden täglich, sondern nur 4-6 Stunden in Anspruch genommen hätten. Laut dem vorgelegten Programm hätten die Seminarteile mehr als 8 Stunden umfasst.
- 3.) Auch während der Busfahrten zu den einzelnen Seminarorten sei es zu Vorträgen gekommen, die der Weiterbildung gedient hätten.

Mit **Schreiben vom 1. Dezember 2008** wurde dem Berufungswerber folgendes Schreiben seitens des Finanzamtes übermittelt:

*„Zur Beurteilung, ob eine steuerlich anzuerkennende Studienreise vorliegt, werden Sie ersucht, sämtliche mit dieser Reise zusammenhängenden Unterlagen in Kopie vorzulegen (Ausschreibung, Anmeldung, Teilnehmerliste, ...).*

*In einer Beilage, eingereicht am 3.7.2008, sind die Reiseaufwendungen aufgegliedert. Haben Sie die Reise mit dem eigenen PKW gemacht, da Sie Km-Geld verrechnen? Ist jeder Teilnehmer mit dem eigenen PKW gefahren?*

*Sind Sie alleine nach Italien gereist oder ist ein Mitglied Ihrer Familie mitgereist? Falls ein Familienmitglied mitreiste, konnte dieses auch an den angebotenen Vorträgen u. Seminaren teilnehmen?*

*In dem Vorlageantrag führen Sie an, dass auch während der Busfahrten Vorträge gehalten wurden. Für welche Zwecke bzw. für welche Strecken gab es einen Bus, der von allen Teilnehmern gemeinsam benutzt wurde?*

*Wurde vom Veranstalter Päd. Hochschule Tirol ein gemeinsames Quartier organisiert?*

*Sie werden gebeten die Quartierrechnungen in Kopie vorzulegen?*

*Wie viele Personen nahmen an diesem Seminar teil?*

*Für Lehrer an welchen Schulen war dieses Seminar ausgeschrieben, nur für Lehrer an höheren Schulen oder auch für Volks- u. Hauptschullehrer?*

*Wie hoch war der zu entrichtende Seminarbeitrag?"*

Mit **Eingabe vom 11. Dezember 2008** wurde hierauf wie folgt geantwortet:

*„Die angeforderten Unterlagen habe ich - meinem Wissen nach - in meinem Erstantrag vom 3.7.2008 im Original dem Finanzamt geschickt. Andere angeforderte Unterlagen wurden nachgereicht.*

*Die Unterlagen wurden mir bisher nicht zurückgesandt.*

*Ob ich die Hotelrechnungen beigelegt habe, kann ich nicht mehr sagen. Jedenfalls habe ich sie nicht mehr. Sie erschienen mir für die Einreichung nicht von Belang.*

*Zu den einzelnen Fragen:*

- 1) Ich habe die Reise mit dem eigenen PKW gemacht.*
- 2) Ob alle Seminarteilnehmer mit dem eigenen PKW und alleine angereist sind, kann ich nicht sagen. Ich glaube, dass es auch Zugfahrten/Flüge/Leihautos gab.*
- 3) Ich bin alleine nach Italien gereist. Kein Mitglied meiner Familie ist mitgereist.*
- 4) Für die Fahrten Potenza - Melfi - Venosa - Rippacandera sowie Policoro - Matera Grassano wurde ein Kleinbus angemietet. Auch aus dem Grund, um während der Fahrt Erklärungen und Vorträge zu halten. Ich habe die Kosten für den Bus per eigenem PKW gegenverrechnet.*
- 5) Vom Veranstalter wurde in Potenza und in Policoro ein gemeinsames Quartier organisiert.*
- 6) Die Quartierrechnungen finde ich - wie gesagt - nicht mehr. Möglicherweise habe ich sie dem Finanzamt vorgelegt.*
- 7) Das Seminar war (ausschließlich) für Lehrkräfte aller Schultypen österreichweit ausgeschrieben, also auch für Volks- und Hauptschullehrer.*
- 8) Es fielen keine Seminarbeitragskosten an, da Veranstaltungsleiter Mag. P das Seminar seit Jahren ehrenamtlich leitet. Dasselbe gilt für Vortragende, die der Seminarleiter seit Jahren kennt. Eintritte wurden von den Seminarteilnehmern bezahlt, für Vortragende wurden kleine Geschenke aus Österreich mitgenommen (Schnaps, Mozartkugeln, Speck, Lebkuchen usw.), für besonders aufwändige Veranstaltungen (z.B. Straßentheater in Grassano) wurde freiwillig gespendet.“*

Mit **Vorlagebericht** vom 17. Dezember 2008 wurde gegenständliche Berufung dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

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

*Gem. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften 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, nicht abgezogen werden.*

Dem entsprechend dürfen Ausgaben bzw. Aufwendungen bei Zusammentreffen von beruflicher **und** privater Veranlassung die steuerliche Bemessungsgrundlage nicht mindern.

Nach der Rechtsprechung müssen für die Anerkennung von Studienreisen als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten 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 lassen.

Hier spielt natürlich auch die unmittelbare Tätigkeit des Berufungswerbers eine wesentliche Rolle. Der Berufungswerber unterrichtet die Gegenstände Deutsch, Geschichte und politische Bildung an einer HTL.

Es kann nicht erkannt werden, dass gerade die kulturellen, geschichtlichen und politischen Bereiche Süditaliens (hier die Gegend Basilikata) wesentlich für die tatsächliche Unterrichtsgestaltung sind. Dass einzelne Inhalte natürlich auch Einfluss in den Unterricht gefunden haben können, wird hier keineswegs bestritten. Eine weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit der bei dieser Reise erworbenen Kenntnisse kann aber jedenfalls nicht einwandfrei erkannt werden.

2. Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung bei seiner Tätigkeit gestatten.

Eine konkrete Verwertung im Unterricht kann hier nicht abschließend beurteilt werden. Die geschichtliche Entwicklung Süditaliens ist aber sicherlich kein Schwerpunkt im Schulplan einer HTL ebenso wenig wie die literarischen Schauplätze und griechischen Ausgrabungen. Dass natürlich Erfahrungen, die aus dieser Reise gewonnen wurden, auch teilweise in den Unterricht Eingang gefunden haben können, wird hier nicht bestritten.

Die Dominanz, dass eine private Veranlassung völlig in den Hintergrund gedrängt würde, kann aber keinesfalls erkannt werden.

3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein.

Richtig ist, dass an dieser Reise nur Lehrer teilgenommen haben (Veranstalter: Pädagogisches Institut).

Die Programminhalte sind allerdings nicht derart einseitig, dass sie ausschließlich die Berufsgruppe des Berufungswerbers ansprechen.

Abgesehen von den Programmpunkten am Montag (9.7.: Schulsystem) sprechen beinahe alle Programmpunkte Personen an, die an Kunst, Kultur und Literatur interessiert sind.

Die besuchten Literaturparks (z.B. in Aliano) wurden sicherlich nicht nur für den Besuch von Lehrern geschaffen. Es sollen damit alle Besucher dieser Region angesprochen werden.

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.

Zu diesen Anforderungen erfolgt weiter unten im Punkt „Mischprogramm“ eine genaue Darstellung.

Übersteigt das außerberufliche Programm bei Studienreisen den zeitlichen Rahmen, liegt also ein Mischprogramm vor, dann sind die gesamten Aufwendungen (Aufenthaltskosten, Fahrtspesen) nicht abzugsfähig; abzugsfähig wären aber jene Aufwendungen, die unmittelbar für Berufsveranstaltungen (Seminare) bezahlt werden.

Derartige Aufwendungen wurden aber nicht angeführt, da die Seminare überwiegend ehrenamtlich (unentgeltlich) geleitet wurden.

Auch wenn der Dienstgeber derartigen Reisen wohlwollend gegenübersteht und dies auch schriftlich bestätigt, so kann darin aber noch kein Auftrag des Dienstgebers erkannt werden. Es bleibt bei einer vom Berufungswerber freiwillig aus eigenen Überlegungen durchgeführten Reise.

Bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung beruft sich der VwGH auf die typisierende Betrachtungsweise; maßgeblich ist nicht die konkrete tatsächlich Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202).

Das Abzugsverbot besteht auch, wenn die Aufwendungen lediglich beruflich **mit**veranlasst sind. Dem liegt der Gedanke der Steuergerechtigkeit insoweit zugrunde, als vermieden werden sollte, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seiner Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, während anderen Steuerpflichtigen eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht möglich ist und Aufwendungen der Lebensführung aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Hier wird sowohl ein Aufteilungs- als auch Abzugsverbot angesprochen. Bei der Gesamtbetrachtung der Reise darf nicht dahingehend aufgeteilt werden, dass zumindest ein gewisser Anteil der Gesamtreise eindeutig beruflich bedingt gewesen ist. Bei der gegenständlichen Reise finden sich einige Inhalte die jedenfalls der beruflichen Tätigkeit zuzurechnen sind. Da aber für diese einzelnen Inhalte keine eindeutige Preiszuordnung (z.B. Preis für ein bestimmtes Seminar) möglich ist, kann die Reise nur als Sachgesamtheit betrachtet werden.

Um Fortbildung handelt es sich, wenn der Steuerpflichtige „seine bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden“ (vgl. VwGH 24.6.2004, 2001/15/0184).

Veranstaltet der Lehrer eine Reise freiwillig (z.B. in den Ferien), sind seine Aufwendungen nur dann abzugsfähig, wenn die Reise vom Lehrer organisiert wird, und der gesamte Reiseverlauf zur Gänze auf den Schulunterricht zugeschnitten ist (vgl. VwGH 29.1.2004, 2002/15/0034).

Es ist also eine **ausschließliche** Zuordnung zum Schulbetrieb Voraussetzung für die Anerkennung der streitgegenständlichen Reisekosten. Bei Studienreisen mit Mischprogramm ist jedenfalls keine derartige ausschließliche Zuordnung möglich und gegeben.

Eine mögliche berufliche **Mit**verwertung macht einen Aufwand noch nicht zum beruflich veranlassten Aufwand!

Unter Beachtung dieser Ausführungen wird im Folgenden auf die einzelnen Berufungspunkte eingegangen:

Zu 1.) Zielgerichtete Ausrichtung nur für Lehrer aus Österreich:

Aus der vom Berufungswerber vorgelegten Teilnahmebestätigung geht hervor, dass es sich hier um eine Lehrerfortbildungsveranstaltung des PI des Landes Tirols gehandelt hat. Obwohl die Teilnehmenden Personen nicht gesondert angeführt wurden, schließt sich auch der erkennende Senat an die Ansicht des Berufungswerbers an, dass es sich im Wesentlichen um einen homogenen Teilnehmerkreis gehandelt hat.

Zu 2.) Mischprogramm:

Der Berufungswerber widerspricht hier den Darstellungen des vorlegenden Finanzamtes, dass es sich bei der streitgegenständlichen Reise um eine Reise mit einem sog. Mischprogramm gehandelt hätte. Jeder einzelne Seminarpunkt sei daher zielgerichtet zur Umsetzung und Vermittlung an Schüler gewesen.

Hierzu ist zu entgegnen, dass schon allein das ausgewählte Ziel eine „gemischte“ Veranlassung nahe legt. Bei derartigen Reisen müsste auch das zeitliche Ausmaß der

ausschließlichen beruflichen Veranlassung einen Umfang annehmen, der vergleichbar mit der üblichen Ausgestaltung eines Berufstages wäre. Die Rechtsprechung legt hier einen Umfang von ca. 8 Stunden pro Tag zugrunde.

Der Berufungswerber führte in seiner Programmbeschreibung Arbeitsstunden zwischen 6,5 Stunden und 10 Stunden an.

Auch wenn einzelne Programmpunkte nicht jeden Besucher dieser Region ansprechen, so sind doch zahlreiche Programmpunkte enthalten, die auch für Besucher dieser Gegend, welche keine Lehrer sind, von Interesse sein könnten.

Im Folgenden werden diese Programmpunkte samt den dafür angegebenen Zeiten aufgelistet:

Sonntag 8.7.2007:

Besuch/Besichtigung literarischer Schauplätze (3 Stunden)

Schloss von Friedrich II; Führung und Vortrag (1,5 Stunden)

Von den angeführten 8 Stunden sind demnach lediglich **3,5 Stunden ausschließlich** für die teilnehmende Berufsgruppe von Interesse (Bearbeitung von Arbeitsaufgaben zur Pflichtlektüre).

Montag 9.7.2007:

Empfang Bürgermeister sowie Besichtigung der „azienda agricola biologica“ (1,5 Stunden)

Von den angeführten 6,5 Stunden sind demnach lediglich **5 Stunden** möglicherweise **ausschließlich** für die teilnehmende Berufsgruppe von Interesse (im Wesentlichen Literatur und Schule).

Dienstag 10.7.2007:

Dieser Tag kann im Wesentlichen beruflichen Belangen zugeordnet werden (**9,5 Stunden**).

Mittwoch 11.7.2007:

Literaturpark Carlo Levi (1,5 Stunden)

Schauplätze des Romans „Christus kam nur bis Eboli“ (3 Stunden)

Führung durch Calanchi (2,5 Stunden).

Von den angeführten 9 Stunden sind demnach lediglich **4,5 Stunden ausschließlich** für die teilnehmende Berufsgruppe von Interesse (Religion, Literatur).

Donnerstag 12.7.2007:

Literaturpark (3,5 Stunden)

Literaturpark, Theateraufführung (3 Stunden)

Besichtigung Schauplätze (3,5 Stunden)

Der ganze Tag hat hier ein Mischprogramm umfasst.

Freitag 13.7.2007:

Besichtigung griechischer Ausgrabungen (2 Stunden)

### Ausgrabungsgelände (2 Stunden)

Von den angeführten 7 Stunden sind demnach lediglich **3** Stunden **ausschließlich** für die teilnehmende Berufsgruppe von Interesse (Umsetzungsmöglichkeiten).

Zusammenfassend kann hierzu angemerkt werden, dass beinahe an allen Tagen Bereiche von nicht unerheblichem Interesse für die beruflichen Belange des Berufungswerbers gegeben waren. Zahlreiche Seminarinhalte eignen sich für Anwendungen im Unterricht. Es kann allerdings nicht ausgeschlossen werden, dass nicht unwesentliche Bereiche **auch** für nicht der Berufsgruppe des Berufungswerbers angehörige Personen von Interesse gewesen sein könnten (Interesse an den Diskussionen, Vorträgen und Besichtigungen).

Die Rechtsprechung fordert aber gerade diesen Ausschluss.

Wie oben dargestellt, war lediglich der Dienstag in beinahe ausschließlichem Interesse des Berufungswerbers (Berufsgruppe des Berufungswerbers) ausgestaltet. An allen anderen Tagen war der Umfang keinesfalls „tagesfüllend“.

### Zu 3.) Kulturwochen:

Der Berufungswerber führte an, dass er seit Jahren im Rahmen von gesetzlichen „Kulturwochen“ mehrfach Kulturreisen nach Österreich und Italien durchgeführt hätte.

Bei der hier streitgegenständlichen Reise handelte es sich aber um keine derartige „Kulturwoche“, sondern um eine vom Berufungswerber aus freien Stücken und selbständig durchgeführten Reise in den Ferien.

Der Berufungswerber hat nicht dargestellt, dass er diese Reise als **konkrete Vorbereitung** für eine „Kulturreise“ mit den Schülern vorgenommen hätte. Es wurde auch nicht dargestellt, dass der Berufungswerber eine solche „Kulturreise“ mit seinen Schülern tatsächlich durchgeführt hat.

### Zu 4.) Anziehungskraft auf Personen anderer Berufsgruppen:

Diese Aussage ist meines Erachtens nicht ganz falsch. Vor allem bei Reisen in andere Länder bzw. bei Zielen welche allgemein Anziehungskraft für z.B. „Touristen“ entfalten, ist ein beinahe völliger Ausschluss eine Anziehungskraft für andere Personen gefordert. Das heißt, dass natürlich auch das Reiseziel einen nicht unwesentlichen Einfluss auf die Beurteilung hat. So wird die Region Basilikata mit Sehenswürdigkeiten als UNESCO Weltkulturerbe beworben. Ebenso werden die Bauwerke (Burgen, Kirchen) als Attraktionen angeführt (aus <http://www.italien-inseln.de/italia/basilikata-basilicata/potenza/melfi.html>). Dies sind alles Beispiele dafür, dass das Ziel der gegenständlichen Reise **auch** für „Nichtlehrer“ Anziehungskraft ausüben kann und auch wird.

### Zu 5.) Anerkennung bei anderen Finanzämtern (bzw. Kollegen):

Hierzu ist anzumerken, dass gegenständliche Beurteilung sich nicht an Ansichten anderer

Finanzämter orientieren kann.

Die Beurteilung ist ausschließlich anhand gesetzlicher Bestimmungen und Rechtsprechung durchzuführen; auf allfällige, nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz falsche, Beurteilungen in der Verwaltung kann hier nicht eingegangen werden. Eine allfällige falsche Beurteilung kann nicht dazu führen, diese auch in anderen Fällen fortzuführen.

Es wird also nochmals zusammenfassend festgestellt, dass aufgrund des nach Ansicht der Abgabenbehörde zweiter Instanz jedenfalls vorliegenden **Mischaufwandes**, den gesamten beantragten Aufwendungen die Anerkennung zu versagen war.

Linz, am 11. Februar 2010