

Gericht

Verwaltungsgerichtshof

Entscheidungsdatum

21.10.1986

Geschäftszahl

86/14/0031

Betreff

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Reichel und die Hofräte Dr. Schubert, Dr. Hnatek, Dr. Pokorny und Dr. Karger als Richter, im Beisein des Schriftführers Oberkommissär Dr. Dorner, über die Beschwerde des Mag. MF in A, vertreten durch Dr. Walter Riedl, Rechtsanwalt in Wien I, Franz-Josefs-Kai 5, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Tirol von 18. Dezember 1985, Zl. 40.222-4/85, betreffend Lohnsteuer 1983, zu Recht erkannt:

Spruch**Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.**

Der Beschwerdeführer hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 2.760,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

Begründung

Der Beschwerdeführer ist in einem ersten Dienstverhältnis Religionslehrer und in einem zweiten Dienstverhältnis Abteilungsleiter für die berufsbildenden Schulen am Religionspädagogischen Institut in I. In der zweitgenannten Eigenschaft nahm der Beschwerdeführer an einem Symposium zum Thema "Ökumenische Aufgaben des Religionsunterrichtes" teil, welches das Katechetische Institut der Erzdiözese Wien in der Zeit vom 21. bis 28. Mai 1983 an der griechisch-orthodoxen Akademie in Kolympari/Kreta veranstaltet hatte.

Für die Aufenthaltstage (der 21. Mai und der 28. Mai waren zur Gänze Reisetage) galt folgendes unbestritten eingehaltene Programm:

Sonntag, 22. Mai 1983 - Pfingstsonntag

8.00 - 10.00 Uhr Gottesdienst

10.15 Uhr Frühstück

Christliche Unterweisung im nachkonstantinischen Europa (= in der säkularisierten Welt)

11.00 Uhr Referenten: 1) Österreich

2) Griechenland

Diskussion

13.30 Uhr Mittagessen

16.30 Uhr Kaffee

17.00 Uhr Kreta gestern und heute

Ein Gespräch mit Akademiedirektor Dr. A.

19.30 Abendessen

Montag, 23. Mai 1983 - Pfingstmontag

8.00 Uhr Andacht/Frühstück

Religionsunterricht in Österreich und in Griechenland heute: Schwerpunkte, Erfahrungen, Probleme,

9.15 Uhr Tendenzen

Referenten: 1) Österreich

2) Griechenland
 Diskussion (auch in Gruppen?)

13.30 Uhr Mittagessen

16:30 Uhr Kaffee

Orthodoxie und Katholizismus in den Schulbüchern der 8. bis 12. Schulstufe: Beispiel: das Schisma von 1054.

17.00 Uhr Referenten: 1) Österreich

2) Griechenland

19.30 Uhr Abendessen

Dienstag, 24. Mai 1983

8.00 Uhr Symeon der Stylit (Meditation)

Frühstück

Ökumene in den Religionsbüchern

Referenten:

9.15 Uhr 1) Österreich

2) Griechenland

Diskussion

13.30 Uhr Mittagessen

16.30 Uhr Kaffee

Versöhnung durch Religionsunterricht?

Beispiel: Die Friedensfrage

17.00 Uhr 1) Griechischer Aspekt

2) Österreichischer Aspekt

19.30 Uhr Kretische "Aposperida" (=Kretisches Volksfest)

Mittwoch, 25. Mai 1983

6.30 Uhr Frühstück

Abfahrt nach Iraklion über Rethymnon (kurzer Aufenthalt, Knossos, Empfang bei Erzbischof von

7.00 Uhr Kreta, Mittagessen, Archäologisches Museum, Rückfahrt über Fotele (Geburtsort von El Greco).

Abendessen unterwegs

Donnerstag, 26. Mai 1983

ganztätig zur freien Verfügung

Freitag, 27. Mai 1983

vormittags zur freien Verfügung

16.30 Uhr Kaffee

17.00 Uhr Schlußgespräch - Auswertung - Perspektiven für die Zukunft

Während der Beschwerdeführer im ersten Dienstverhältnis die versäumten Unterrichtsstunden einzuarbeiten hatte, bestätigte der Dienstgeber des zweiten Dienstverhältnisses das dienstliche Interesse an der Reise, gewährte für die Teilnahme an der Veranstaltung die Dienstfreistellung und übernahm die Kosten für Unterkunft und Verpflegung auf Kreta. Die Kosten der Reisebewegung zum und vom Flughafen (einschließlich der Verpflegungskosten während der An- und Rückreise) sowie die Kosten des Fluges selbst mußte der Beschwerdeführer tragen.

Streit besteht im verwaltungsgerichtlichen Verfahren ausschließlich darüber, ob die belangte Behörde diese vom Beschwerdeführer getragenen und als Werbungskosten geltend gemachten Aufwendungen zu Recht unter die gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 nichtabzugsfähigen Ausgaben für die Lebensführung einordnete.

Dazu wird im angefochtenen Bescheid begründend ausgeführt, von dem sechs Tage dauernden Aufenthalt auf Kreta seien laut Programm rund 20 Stunden für berufliche Fachvorträge und Diskussionen verwendet worden, wogegen die übrige Zeit entweder zur freien privaten Verfügung gestanden habe oder für Besichtigungen und Ausflüge habe verwendet werden können. Das Reiseangebot des veranstaltenden Institutes enthalte Hinweise auf Kinderermäßigungen sowie Badegelegenheiten und sehe die Möglichkeit eines Athenbesuches vor. Daraus sei der Schluß zu ziehen, daß das Angebot zur Teilnahme an der Reise nicht nur auf Angehörige des Berufsstandes des Beschwerdeführers beschränkt gewesen sei, sondern auch andere Personengruppen, z.B. Kinder, umfaßt habe. Aus dem Programm und dem Angebot gehe aber auch hervor, daß die Durchführung der Reise nicht derartig einseitig gewesen sei, daß sie nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Beschwerdeführers abgestellt habe. Die für Erholungs- und Besichtigungsmöglichkeiten zur Verfügung gestandene Zeit habe mehr betragen, als daß sie als unbedeutend und nicht ins Gewicht fallend angesehen werden könne. Nicht bezweifelt werde, daß die Teilnehmer am Seminar der interessierten Berufsgruppe des Beschwerdeführers angehört. Das Gesamtprogramm der Veranstaltung bzw. der Reise sei jedoch als ausgesprochenes Mischprogramm zu bezeichnen, weswegen dessen Kosten für eine Berücksichtigung in steuerlicher Hinsicht nicht in Frage kommen könnten.

Dagegen richtet sich die vorliegende Beschwerde, die Rechtswidrigkeit des Inhaltes und Rechtswidrigkeit infolge Verletzung von Verfahrensvorschriften geltend macht. Die belangte Behörde begehrte in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z. 2 EStG 1972 dürfen Aufwendungen für die Lebensführung, welche die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden, auch wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. Aus diesem Grunde muß nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Von dieser Überlegung ausgehend hat der Verwaltungsgerichtshof die Kosten für Studienreisen, bei denen persönliches Erleben und Förderung des Berufes regelmäßig eng ineinander greifen, nur unter bestimmten Voraussetzungen als steuerlich absetzbare Aufwendungen anerkannt. Von diesen Voraussetzungen, die alle zusammen erfüllt sein müssen, soll nicht § 20 EStG 1972 zum Zug kommen, ist für den Beschwerdefall bedeutsam, daß das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein müssen, daß sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (siehe z.B. das Erkenntnis vom 3. Mai 1983, Zl. 82/14/0154, und die dort angeführte Vorjudikatur). Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Studienreisen, deren Gegenstand ein sogenanntes Mischprogramm ist, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. die Erkenntnisse vom 19. September 1978, Zl. 2749/77, und vom 3. Mai 1983, Zl. 82/14/0279, und die dort zitierten Vorerkenntnisse). Dabei ist es für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, und für die mit der Bejahung der Frage verbundenen Folgen ohne Belang, ob der Arbeitgeber einen Teil der Reisekosten trägt oder nicht. Ist ein Mischprogramm anzunehmen, so kommt eine Berücksichtigung von Reisekosten schlechthin nicht in Frage - auch nicht jener Kosten, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Reiseabschnitt entfallen (siehe nochmals das Erkenntnis Zl. 82/14/0279 und die dort erwähnten einschlägigen Belegstellen).

Dem Beschwerdeführer sei nun zugebilligt, daß die vorgesehenen Seminarveranstaltungen einseitig auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt waren. Das ändert aber nichts daran, daß das entscheidungswesentliche Reiseprogramm nicht nahezu ausschließlich auf solche Teilnehmer abgestellt war. Daß es auf das Reiseprogramm insgesamt und nicht auf die in dieses Programm eingebetteten beruflichen Informationsveranstaltungen ankommt, zeigen deutlich die beiden zuletzt angeführten Erkenntnisse Zl. 2749/77 und Zl. 82/14/0279. Nahmen doch in jenen Beschwerdefällen Ärzte an zweifellos nur für Ärzte interessanten ärztlichen Kongressen teil; dennoch konnten die Reisekosten auch nicht anteilig steuerliche Berücksichtigung finden, weil die Reiseprogramme als Mischprogramme eben nicht nahezu ausschließlich diesen Kongressen gewidmet waren.

Auch im vorliegenden Beschwerdefall muß das Reiseprogramm als Mischprogramm im eben dargestellten Sinn angesehen werden: bot es doch neben den Seminarveranstaltungen in einem solchen Ausmaß Gelegenheit zu persönlichem Erleben und zur Bereicherung nicht nur berufsspezifischer Kenntnisse, daß von einem nahezu ausschließlich auf die beruflichen Interessen abgestellten Reiseprogramm nicht mehr die Rede sein kann. Immerhin waren von den sechs Aufenthaltstagen in Kreta nicht mehr als drei mit Seminarveranstaltungen ausgefüllt. Ein Tag (Donnerstag, der 26. Mai 1983) stand völlig zur freien Verfügung, an einem weiteren Tag (Freitag, der 27. Mai 1983) begann die einzige Seminarveranstaltung erst um 17.00 Uhr. An diesen beiden Tagen bestand die Möglichkeit, die auch in der Beschwerde erwähnten "touristischen Interessen" wahrzunehmen oder die "wunderschönen Badegelegenheiten" zu nützen, die nach einer vom Beschwerdeführer vorgelegten Unterlage "am Fuße der Akademie" im Meer bestanden. Das Programm für Mittwoch, den 25. Mai 1983, sah vorwiegend den Besuch touristischer Sehenswürdigkeiten - von Rethymnon, von Knossos, des archäologischen Museums (in Iraklion?) und des Geburtsortes von El Greco - vor; im Empfang beim Erzbischof von Kreta kann

lediglich ein Programmpunkt, aber nicht der zeitliche Schwerpunkt des Tagesprogrammes angesehen werden, wenn man in Rechnung stellt, daß dieser Empfang nach den Besuchen in Rethymnon und Knossos und noch vor dem Mittagessen stattfand. Insgesamt kann jedenfalls ein nahezu ausschließlich berufsorientiertes Reiseprogramm nicht unterstellt werden. Fehlt es aber schon an dieser unabdingbaren Voraussetzung für die Anerkennung der Kretareise als einer die Berücksichtigung von Werbungskosten rechtfertigenden berufsbedingten Reise, so erübrigt sich die Auseinandersetzung mit den weiteren vom Verwaltungsgerichtshof für eine solche Anerkennung geforderten Voraussetzungen und auch mit der in der Beschwerde abschließend aufgezeigten, nur rund 20stündigen Arbeitsbelastung (Studienbelastung) des Beschwerdeführers bzw. von Lehrern und Schülern in Österreich; denn die Arbeitsbelastung in Österreich ändert nichts daran, daß sich das Reiseprogramm der fraglichen Auslandsreise als Mischprogramm darstellt. Abgesehen davon pflichtet der Verwaltungsgerichtshof der von der belangten Behörde in der Gegenschrift vertretenen Auffassung bei, daß sich sowohl bei einem Lehrer als auch bei einem Schüler (Studenten) die berufliche Tätigkeit nicht mit dem Abhalten der Lehrstunden oder mit dem Besuch der Vorlesungen erschöpft, sondern notwendigerweise durch Vorbereitungsstunden bzw. Lernstunden ergänzt wird.

Der Beschwerdeeinwand, den (ganz- oder weitgehend) freien Wochentagen (Donnerstag, Freitag) seien der Pflingstsonntag und der Pflingstmontag als Seminartage gegenübergestanden, ist wohl aus der Sicht der vom Verwaltungsgerichtshof für die Anerkennung einer berufsbedingten Reise geforderten weiteren Voraussetzung zu sehen, andere allgemein interessierende Programmpunkte dürften zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird (siehe z.B. nochmals das Erkenntnis Zl. 2749/77). Diesem Einwand ist aber zum einen entgegenzuhalten, daß die Zuordnung einer Reise zum privaten oder beruflichen Bereich nur nach dem tatsächlichen und nicht nach einem möglichen anderen Reiseprogramm erfolgen kann. Zum anderen könnte aber auch eine Studienreise mit einem nur verhältnismäßig kurzen Auslandsaufenthalt nicht als ausschließlich berufsbedingte Reise gewertet werden, wenn sie von vornherein so programmiert wäre, daß durch Wochenenden und/oder Feiertage zu Lasten der Tage mit beruflichen Veranstaltungen mehrere Tage für allgemein interessierende Programmpunkte zur Verfügung stehen.

Die Beschwerde konnte somit keine Rechtswidrigkeit des angefochtenen Bescheides aufzeigen. Sie war daher gemäß § 42 Abs. 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG und die Verordnung des Bundeskanzlers vom 30. Mai 1985, BGBl. Nr. 243.

Wien, am 21. Oktober 1986