

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

16.07.1996

**Geschäftszahl**

92/14/0133

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Weiss und die Hofräte Dr. Karger, Dr. Graf, Mag. Heinzl und Dr. Zorn als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Hajicek, über die Beschwerde der Mag. E in L, vertreten durch Dr. W, Rechtsanwalt in L, gegen den Bescheid (Berufungsentscheidung) der Finanzlandesdirektion für Oberösterreich vom 18. Mai 1992, ZI 164/2-5/K-1992, betreffend Jahresausgleich für das Kalenderjahr 1990, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Die Beschwerde wird als unbegründet abgewiesen.

Die Beschwerdeführerin hat dem Bund Aufwendungen in der Höhe von S 4.565,-- binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

Die Beschwerdeführerin unterrichtet an einer AHS Latein und Geschichte. Anlässlich eines Antrages auf Durchführung des Jahresausgleiches für das Jahr 1990 machte die Beschwerdeführerin Werbungskosten für eine Londonreise mit Teilnahme am Colloquium Classicum XIII (S 10.290,--) und für eine vom Pädagogischen Institut veranstaltete Berlinexkursion (S 6.450,--) geltend.

Das Finanzamt verweigerte den geltend gemachten Aufwendungen mit der Begründung, diese stellten gemäß § 20 EStG 1988 Kosten der privaten Lebensführung dar, die steuerliche Anerkennung.

Mit Berufung wandte die Beschwerdeführerin ein, beide Veranstaltungen seien von der vorgesetzten Dienstbehörde ausdrücklich als Fortbildungsveranstaltung erklärt und hierfür auch eine Dienstfreistellung gewährt worden. Außerdem wies die Beschwerdeführerin darauf hin, daß ihr als Lehrkraft für Latein und Geschichte durchaus die Teilnahme an einem internationalen Seminar über die Didaktik ihres Faches Latein und eine Exkursion nach Berlin wenige Wochen nach der deutschen Einigung mit einem die verschiedenen Aspekte ihres Faches Geschichte berücksichtigenden Schwerpunkt zustehe.

Nach den über Vorhalt erstatteten Angaben der Beschwerdeführerin beinhalteten die Reisen folgende

Programmpunkte:

London:

Sonntag, 1. 4.:

Vormittag: Anreise nach London

Nachmittag: Kleiner Stadtrundgang (Westminster Abbey, Houses of Parliament, Big Ben, Downing Street, St. James"s Park, Hyde Park, Marble Arch ...)

Montag, 2. 4.:

Vormittag: Anmeldung im Tagungsbüro, danach Besichtigung einer Buchausstellung

Nachmittag: Weiterer Rundgang (Covent Garden, Charing Cross, Trafalgar Square, Piccadilly Circus, Buckingham Palace, Regent Park ...), 17 Uhr Beginn der Tagung

Dienstag, 3. 4.:

Vorträge, Abend Theaterbesuch

Mittwoch, 4. 4.:

Vormittag: Vorträge

Nachmittag: Exkursion nach Greenwich

Donnerstag, 5. 4.:

Vormittag: Vorträge

17 Uhr Besuch der Antikensammlung des Museum of London, 20 Uhr Abendessen und Erfahrungsaustausch mit

Studienkolleginnen aus Niederösterreich

Freitag, 6. 4.:

Vormittag: Vorträge

Nachmittag: Weiterer Rundgang (St. Paul's Cathedral, Tower, Barbican Centre, London Wall, Röm. Mithräum, London Stone, Monument ...)

Samstag, 7. 4.:

Ganztägige Exkursion nach Stonehenge und Bath

Sonntag, 8. 4.:

Vormittag: Sonntagsmesse mit Palmweihe

Nachmittag: Besuch der Tate Gallery

Montag, 9. 4.:

Vormittag: Weiterer Rundgang (London Bridge, Southwark Cathedral, Waterloo Station, Waterloo Bridge, National Theatre ...)

Nachmittag: Besuch des British Museum (Ägyptische und Assyrische Sammlungen)

Dienstag, 10. 4.:

Fahrt zum Crystal Palace (Labyrinth, Saurier)

Abend: Abflug nach Österreich

Berlin:

Donnerstag, 1. 11.:

Anreise nach Berlin

Freitag, 2. 11.:

Vormittag: Allgemeine Einführung in das Besichtigungsprogramm; Umsetzung in den Lehrplan Unter- bzw. Oberstufe aus den Fächern Geschichte, Latein, Bildnerische Erziehung; Führung durch das Museum in Berlin-Dahlem (ostasiatische Abteilung, islam. Kunst, - Südsee, altamerikanische Kunst); Klärung fachdidaktischer Fragen betreffend des Unterrichtseinsatzes.

Nachmittag: Führung durch die Gemäldegalerie, Hinweise und Erklärung für den Einsatz der gezeigten Gemälde im Unterricht; anschließend Nachbesprechung

Samstag, 3. 11.:

Vormittag: Berlin Charlottenburg (Antikenmuseum, Ägyptenmuseum); eingehende Information über die Entstehung der frühen Hochkulturen und deren künstlerische Ausprägung

Nachmittag: Galerie Moderne Kunst (Deutung und Interpretation für den Einsatz im Unterricht);

Reichstagsgebäude (Besuch der Ausstellung zur deutschen Geschichte 1848 bis zur Gegenwart); anschließend Nachbesprechung

Sonntag, 4. 11.:

Vormittag: Ostberlin Pergamonmuseum (Führung und Klärung wichtiger wissenschaftlicher und didaktischer Fragen), Schliemannausstellung; zusammenfassende Nachbesprechung

Nachmittag: Rundgang durch das Zentrum Ostberlins, Erklärung der wichtigsten Sehenswürdigkeiten und Stadtgeschichte

17 Uhr: Abfahrt aus Berlin

In dem diese Angaben enthaltenen Schriftsatz wies die Beschwerdeführerin darauf hin, daß aus "Tarifgründen" ein volles Wochenende in London hätte verbracht werden müssen.

Mit Berufungsvorentscheidung wies das Finanzamt die Berufung mit einer umfangreichen, auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes gestützten Begründung ab. In einem Antrag auf Entscheidung der Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz vertrat die Beschwerdeführerin die Ansicht, daß der Kongreß (in London) einschließlich der Reisetage sieben Tage gedauert habe. Die Kosten dieser sieben Tage (Flugkosten und anteilige Aufenthaltskosten), die zur Gänze durch das Programm bzw die Reisezeiten ausgefüllt gewesen seien, sollten steuerlich absetzbar sein, da dafür die in den Erkenntnissen des Verwaltungsgerichtshofes umschriebenen Voraussetzungen erfüllt seien. Der aus Tarifgründen der Fluggesellschaft bedingte längere Aufenthalt in London sei ua zur Exkursion nach Stonehenge und Bath genützt worden. Diese erfülle offenbar die Voraussetzungen für die steuerliche Absetzbarkeit nicht, da auch weniger gebildete Touristen diese Reiseziele aufsuchen könnten.

Die Berlinexkursion des Pädagogischen Institutes sei ausschließlich für Lehrer der Fächer Geschichte, Latein und Bildnerische Erziehung bestimmt gewesen. Die ständigen Hinweise des Reiseleiters, eines emeritierten Univ.-Prof. für Universalgeschichte, auf den Einsatz des Gezeigten und Gesehenen im Unterricht und die häufigen Nachbesprechungen bei einem sehr gedrängten Programm hätten diese Reise für einen anderen Personenkreis unattraktiv gemacht. Auch hier seien die Voraussetzungen für die Anerkennung als Werbungskosten erfüllt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung ab. Dies im wesentlichen mit der Begründung, daß bei der Londonreise ein sogenanntes Mischprogramm absolviert worden sei, weshalb eine anteilige Anerkennung von ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmete Reiseabschnitte nicht in Betracht komme. Hinsichtlich der Berlinexkursion wies die belangte Behörde darauf hin, daß das Reiseprogramm die Besichtigung verschiedenster Museen und anderer Sehenswürdigkeiten enthalten habe, die für jeden Berlin-Besucher von Interesse wären. Daß das Programm unter fachkundiger Führung und mit Besprechung der Möglichkeiten, das Gesehene im Unterricht zu verwerten, absolviert worden sei, mache die Reise noch nicht für andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer unattraktiv. Die für fachliche Nachbesprechungen aufgewendete Zeit hätte jedenfalls nicht mehr Raum einnehmen können, als die allgemein interessierenden Besichtigungen. Die Voraussetzungen für die Anerkennung der Kosten der Berlinexkursion als Werbungskosten seien daher ebenfalls nicht erfüllt.

Die Beschwerdeführerin erachtet sich durch diesen Bescheid in ihrem Recht auf Anerkennung von Werbungskosten verletzt und beantragt die Aufhebung des angefochtenen Bescheides wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes.

Die belangte Behörde legte die Akten des Verwaltungsverfahrens vor und beantragt in ihrer Gegenschrift die kostenpflichtige Abweisung der Beschwerde.

Der Verwaltungsgerichtshof hat erwogen:

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 17. November 1992, 92/14/0150 mwN) sind die Kosten einer Auslandsreise (Studienreise) des Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1972, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen vor:

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 Verwertung in seinem Unternehmen 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, deren Gegenstand ein sogenanntes Mischprogramm ist, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl etwa das hg Erkenntnis vom 26. Jänner 1993, 88/14/0108).

Da die im Beschwerdefall anzuwendende gesetzliche Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 im wesentlichen der Bestimmung des § 20 Abs 1 Z 2 EStG 1972 entspricht, ist die zur zuletzt genannten Norm ergangene Rechtsprechung weiterhin anwendbar (vgl das hg Erkenntnis vom 18. März 1992, 91/14/0171).

Hinsichtlich der Londonreise bestreitet die Beschwerdeführerin nicht, daß die nach Planung und Durchführung der Reise enthaltenen Programmpunkte ein sogenanntes Mischprogramm enthielten. Sie meint aber, daß die belangte Behörde bei Berücksichtigung des bereits im Verwaltungsverfahren angedeuteten Umstandes, daß die Dauer der Reise nur zur Erlangung eines günstigeren Flugtarifes entsprechend gewählt wurde, zu einer anderen Entscheidung, nämlich zur steuerlichen Anerkennung der geltend gemachten Aufwendungen hätte gelangen können.

Nun ändert jedoch der Grund für die längere Dauer der Reise und die allenfalls dadurch eröffnete Möglichkeit, zahlreiche allgemein interessierende Programmpunkte in das Reiseprogramm aufzunehmen, nichts an der durch das entstandene Mischprogramm gegebenen privaten Mitveranlassung der Reise. Die Beschwerdeführerin meint, daß nach ständiger Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes auch dann, wenn bei einer betrieblichen Auslandsreise anstelle einer Linienmaschine ein billigerer Charterflug genommen wird, um Kosten zu sparen, der damit verbundene längere Aufenthalt betrieblich bedingt sei. Mit diesen Ausführungen nimmt die Beschwerdeführerin offenbar Bezug auf das hg Erkenntnis vom 4. März 1980, 2334, 2423/79, worin der Gerichtshof zum Ausdruck gebracht hat, daß in einem Fall, in welchem bei einer betrieblich veranlaßten Flugreise aus Kostenersparnisgründen anstelle eines Linienfluges eine andere Fluggelegenheit gewählt wird, die mit der billigeren Art des Fliegens zwangsläufig verbundenen Mehrkosten des längeren Aufenthaltes in dem Ausmaß Betriebsausgaben darstellen, als sie in der erzielten Ersparnis Deckung finden. Daraus ist für die Beschwerdeführerin allerdings nichts zu gewinnen, weil das Reiseprogramm auch schon vor (ohne Behauptung eines tariflichen Grundes) und während der Fortbildungsveranstaltung in England sowie auch an dem dem "vollen Wochenende" (welches aus den in der Beschwerde angeführten tariflichen Gründen in London hätte verbracht werden müssen) folgenden Montag und Dienstag allgemein interessierende Programmpunkte enthält, weshalb schon aus diesem Grund weder die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit der Reise einwandfrei erkennbar ist, noch berechtigterweise gesagt werden könnte, daß die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt hätte.

Hinsichtlich der Berlinexkursion meint die Beschwerdeführerin, daß die belangte Behörde - wenn auch nicht ausdrücklich ausgeführt - davon ausgehe, daß die Planung und Durchführung der Reise die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lasse, und darüber hinaus die Reise der Beschwerdeführerin die Möglichkeit geboten habe, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in ihrer beruflichen Tätigkeit gestatte. Von diesen beiden Voraussetzungen ausgehend könne aber das Vorliegen der beiden weiteren geforderten Voraussetzungen nicht in der schematisierenden Art und Weise verneint werden, wie es die belangte Behörde getan habe.

Hiezu ist zunächst zu sagen, daß die oben angeführten Voraussetzungen für die allfällige Anerkennung der Kosten von Studienreisen als Werbungskosten alle zusammen erfüllt sein müssen, soll nicht das Abzugsverbot des § 20 Abs 1 Z 2 EStG (sei es nun des Jahres 1972 oder 1988) zum Zug kommen. Wenn die Beschwerdeführerin in diesem Zusammenhang meint, daß es auch darauf ankomme, WIE die Beschäftigung mit dem auch allgemein interessierenden Gegenstand durchgeführt werde, so ist ihr zu erwidern, daß sie im Verwaltungsverfahren neben der Vorlage des Programmes einerseits nur darauf hingewiesen hat, daß ihr als Lehrkraft durchaus eine Exkursion nach Berlin wenige Wochen nach der deutschen Einigung mit einem die verschiedenen Aspekte ihres Faches Geschichte berücksichtigenden Schwerpunkt durchaus zustehe, und andererseits nur gemeint hat, die ständigen Hinweise des Reiseleiters, eines emeritierten Univ.-Prof. für Universalgeschichte, auf den Einsatz des Gezeigten und Gesehenen im Unterricht sowie die häufigen Nachbesprechungen bei einem sehr gedrängten Programm hätten die Reise für einen anderen Personenkreis unattraktiv gemacht. Insoweit hat sich die belangte Behörde ausreichend auch mit der Art der Beschäftigung auseinandergesetzt, wenn sie hinsichtlich der besichtigten Museen und anderer Sehenswürdigkeiten davon ausgegangen ist, daß diese für jeden Berlin-Besucher von Interesse wären und auch die fachkundige Führung mit Besprechung der Möglichkeiten, das Gesehene im Unterricht zu verwerten (einschließlich der Nachbesprechungen), die Reise noch nicht für andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer unattraktiv gemacht hätte. In seinem - Werbungskosten einer Ägyptenreise eines AHS-Professors für Latein und Englisch betreffenden - Erkenntnis vom 18. März 1992, 91/14/0171, hat der Verwaltungsgerichtshof ausgesprochen, daß ein Teilnehmer an einer Bildungsreise an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise einschließlich eines möglichst sachkundigen Reiseführers und entsprechender Vorträge vorbereitenden oder aufarbeitenden Inhaltes interessiert sein wird. Dies auch dann, wenn der Reise dementsprechend kein direkter Erholungswert wie etwa einer Urlaubsreise mit gewissen kulturellen Gesichtspunkten zukommt. Dies gilt auch im Beschwerdefall, zumal unter Berücksichtigung der in den besuchten Museen ausgestellten Objekte (zB islamische Kunst, altamerikanische Kunst, "Gemäldegalerie", Antikenmuseum, Ägyptenmuseum, Galerie moderne Kunst) und des Umstandes, daß die Exkursion auch für Lehrkräfte des Unterrichtsgegenstandes "Bildnerische Erziehung" diene, auch eine intensive Befassung in dieser

Interessensrichtung gewährleistet war. Hinzu kommt, daß eine Berlin-Reise wenige Wochen nach der deutschen Einigung für jeden auch (nur) geschichtlich interessierten Österreicher von besonderem Interesse sein mußte.

Da die belangte Behörde somit die steuerliche Anerkennung geltend gemachten Aufwendungen der Beschwerdeführerin sowohl für die Londonreise als auch für die Berlinexkursion zu Recht verweigert hat, war die Beschwerde gemäß § 42 Abs 1 VwGG als unbegründet abzuweisen.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG in Verbindung mit der Verordnung des Bundeskanzlers BGBl Nr 416/1994.