

Urteil vom 19. Januar 2012, VI R 3/11

Werbungskostenabzug bei Teilnahme an Auslandsgruppenreisen

BFH VI. Senat

EStG § 9 Abs 1 S 1, EStG § 12 Nr 1

vorgehend Finanzgericht Mecklenburg-Vorpommern, 05. Mai 2010, Az: 2 K 215/07

Leitsätze

1. Zur Klärung der beruflichen Veranlassung bei Teilnahme an einer Auslandsgruppenreise sind auch nach der Entscheidung des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) die früher entwickelten Abgrenzungsmerkmale (vgl. Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. November 1978 GrS 8/77, BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) weiter anzuwenden. Dies gilt auch, wenn der Steuerpflichtige mit der Teilnahme an der Reise eine allgemeine Verpflichtung zur beruflichen Fortbildung erfüllt oder die Reise von einem Fachverband angeboten wird.
2. Die Feststellung und Würdigung der beruflichen bzw. privaten Veranlassungsbeiträge obliegt den Finanzgerichten als Tatsacheninstanz.

Tatbestand

I.

- 1 Die Klägerin und Revisionsklägerin (Klägerin) erzielte im Streitjahr 2004 als Lehrerin für die Fächer Mathematik, Geographie, Biologie und Kunst/Keramik/kreatives Gestalten an der Regionalschule H in S Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Zudem erklärte sie aus ihrer Tätigkeit als Kursleiterin für Keramik- und Tonarbeiten an der Volkshochschule S und aus Nachhilfeunterricht für den Studienkreis S Einkünfte aus Gewerbebetrieb in Höhe von insgesamt 2.788,50 €.
- 2 Im Streitjahr 2004 nahm sie an einer vom Landesinstitut für Schule und Ausbildung ... (L.I.S.A.) in Zusammenarbeit mit dem Landesinstitut für Lehrerbildung und Schulentwicklung X (LI X) angebotenen und organisierten Studienreise nach China (28. Juni bis 29. Juli), einer von L.I.S.A. angebotenen Studienreise nach Paris (16. Oktober bis 21. Oktober) sowie an einem vom Institut für internationale Zusammenarbeit im Deutschen Volkshochschulverband angebotenen Seminar "Dialog der Kulturen II; Marokko: Frauenleben und -arbeit im Rifgebirge" (10. September bis 12. September) teil.
- 3 Die Reise nach China verlief über Peking, Xian, Wuhan, Shanghai, Kuming und die Insel Hainan bis nach Hongkong über den gesamten Südosten Chinas. Besichtigt wurden u.a. der Platz des himmlischen Friedens, die "Verbotene Stadt", die Terrakotta-Armee, die Große Mauer und die Gräber der Ming-Dynastie sowie Klöster, Tempel und Höhlen, Landschaften und Naturreservate einschließlich einer Aufzuchtstation für Panda-Bären. Zudem fand eine dreitägige Flusskreuzfahrt auf dem Yangzi und eine Besichtigung des Drei-Schluchten-Staudamms statt. Die Reise umfasste auch Stadtbesichtigungen von Peking und Shanghai.
- 4 Zur Vorbereitung der Reise fanden drei Veranstaltungen (21. November 2003, 6. Februar und 2. April 2004) im LI X statt. Sie wurde durch Lehrkräfte des Instituts und Vorträge zu den aufgesuchten Städten vor Ort fachlich begleitet.
- 5 Die Studienreise nach Paris umfasste die Besichtigung von Museen sowie der Tuilerien, des Eiffelturms, des Triumphbogens, von Notre Dame und Sacre Coeur.
- 6 Das Seminar "Dialog der Kulturen" richtete sich an Kursleiterinnen im Fachbereich Kunst, Kulturelle Bildung, Kreative Werkstätten, Keramik und Malerei.

7 In ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr machte die Klägerin bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit folgende Aufwendungen als Werbungskosten geltend:

- Exkursion China	4.540,00 €
- Nebenkosten	406,81 €
- Vorbereitung	624,25 €
- Nachbereitung	190,80 €
- Dialog der Kulturen	221,70 €
- Exkursion Paris	1.043,88 €

8 Der Beklagte und Revisionsbeklagte (das Finanzamt --FA--) berücksichtigte die geltend gemachten Werbungskosten im Einkommensteuerbescheid vom 21. März 2006 nicht.

9 Der hiergegen erhobene Einspruch blieb erfolglos. Das Finanzgericht (FG) gab der Klage insoweit statt, als es 96 % der Aufwendungen für das Seminar "Dialog der Kulturen" als Werbungskosten anerkannte. Im Übrigen wies es die Klage ab, weil die geltend gemachten Aufwendungen nicht beruflich veranlasst seien.

10 Mit der Revision rügt die Klägerin die Verletzung materiellen Rechts.

11 Die Klägerin beantragt,

das Urteil des FG Mecklenburg-Vorpommern vom 6. Mai 2010 2 K 215/07 und die Einspruchsentscheidung vom 23. April 2007 aufzuheben und den Einkommensteuerbescheid dahingehend abzuändern, dass bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit weitere Werbungskosten in Höhe von 6.814,61 € berücksichtigt werden.

12 Das FA beantragt,

die Revision zurückzuweisen.

Entscheidungsgründe

II.

13 1. Die Revision ist unbegründet. Die Entscheidung des FG, die Aufwendungen für die Reisen nach China und Paris nicht als Werbungskosten bei den Einkünften aus nichtselbständiger Arbeit zu berücksichtigen, hält einer revisionsgerichtlichen Überprüfung stand.

14 2. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes --EStG--). Nach ständiger Rechtsprechung des Bundesfinanzhofs (BFH) gehören hierzu auch Bildungsaufwendungen, soweit sie beruflich veranlasst sind (Urteile vom 17. Dezember 2002 VI R 137/01, BFHE 201, 211, BStBl II 2003, 407; vom 21. April 2010 VI R 5/07, BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687). Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden (BFH-Urteile vom 1. Februar 2007 VI R 25/03, BFHE 216, 522, BStBl II 2007, 459; in BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687).

15 a) Aufwendungen für der beruflichen Fortbildung dienende Reisen sind demnach als Werbungskosten abziehbar, wenn sie beruflich veranlasst sind. Ob dies der Fall ist, ist durch Würdigung der Umstände des Einzelfalls zu beurteilen. Nach der Rechtsprechung des BFH vor Ergehen des Beschlusses des Großen Senats des BFH vom 21. September 2009 GrS 1/06 (BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672) setzte der Abzug von Reisekosten als Werbungskosten voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Dies ist zum einen dann zu bejahen, wenn ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt (z.B. das Aufsuchen eines Geschäftsfreunds, das Halten eines Vortrags auf einem Fachkongress oder die Durchführung eines Forschungsauftrags) und die Verfolgung privater Interessen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet. Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Verfolgung privater Interessen wie Erholung,

Bildung und die Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nach dem Anlass der Reise, dem vorgesehenen Programm und der tatsächlichen Durchführung nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist. Waren diese Voraussetzungen nicht erfüllt, so waren die gesamten Reisekosten vom Abzug ausgeschlossen, soweit sich nicht ein beruflich veranlasster Teil der Aufwendungen nach objektiven Maßstäben sicher und leicht abgrenzen ließe (BFH-Entscheidungen vom 20. Juli 2006 VI R 94/01, BFHE 214, 354, BStBl II 2007, 121; in BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687).

- 16** Nach dem Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 ist nunmehr davon auszugehen, dass § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG kein allgemeines Aufteilungs- und Abzugsverbot normiert, so dass die Vorschrift einer Aufteilung von gemischt veranlassten, aber anhand ihrer beruflichen und privaten Anteile trennbaren Reisekosten nicht entgegensteht. Sind berufliche und private Veranlassungsbeiträge einer Reise jeweils nicht von untergeordneter Bedeutung, kommt ein Abzug der auf den beruflich veranlassten Anteil entfallenden Aufwendungen in Betracht. Entsprechend dem unterschiedlichen Gewicht der Veranlassungsbeiträge sind die Reisekosten im Verhältnis der beruflich und privat veranlassten Reiseanteile aufzuteilen. Im Einzelfall kann es auch erforderlich sein, einen anderen Aufteilungsmaßstab heranzuziehen oder von einer Aufteilung abzusehen (BFH-Urteil in BFHE 229, 219, BStBl II 2010, 687).
- 17** b) Betreffend Auslandsgruppenreisen gelten die im Beschluss des Großen Senats des BFH vom 27. November 1978 GrS 8/77 (BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213) entwickelten Grundsätze fort. Neben einer fachlichen Organisation ist daher für eine berufliche Veranlassung vor allem maßgebend, dass das Programm auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse der Teilnehmer zugeschnitten und der Teilnehmerkreis im Wesentlichen gleichartig (homogen) ist. Von Bedeutung ist auch, ob die Teilnahme freiwillig ist oder ob der Steuerpflichtige einer Dienstpflicht nachkommt (BFH-Urteil vom 9. Dezember 2010 VI R 42/09, BFHE 232, 345, BStBl II 2011, 522).
- 18** Aus welchen Gründen der Steuerpflichtige eine bestimmte Reise unternommen hat, hat das FG als Tatsacheninstanz anhand der gesamten Umstände des Einzelfalls zu ermitteln. Kann die berufliche Veranlassung einer Reise nicht festgestellt werden, so gehen Zweifel zu Lasten des Steuerpflichtigen (Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672).
- 19** c) In Anwendung der angeführten Rechtsgrundsätze ist das FG in revisionsrechtlich nicht zu beanstandender Weise zu dem Ergebnis gekommen, dass die Aufwendungen für die Reisen nach China und Paris nicht als Werbungskosten zu berücksichtigen seien, weil sie nicht insgesamt beruflich veranlasst seien und auch eine Aufteilung in beruflich bzw. privat veranlasste Reiseanteile im Streitfall nicht in Betracht komme.
- 20** Zu Recht hat es zunächst das Vorliegen eines unmittelbaren beruflichen Anlasses für die Reisen verneint. Sodann ist es auf der Grundlage der im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 126, 533, BStBl II 1979, 213 entwickelten Abgrenzungskriterien zu dem Ergebnis gekommen, die Ausgestaltung der Reisen ließe auf die Befriedigung allgemeiner Bildungsinteressen schließen, während es an hinreichend konkreten Bezügen zur beruflichen Tätigkeit der Klägerin fehle.
- 21** Dieser Würdigung steht insbesondere nicht das Vorbringen der Klägerin entgegen, sie habe mit der Teilnahme an den Bildungsreisen eine Verpflichtung erfüllt. Zwar kann der berufliche Zusammenhang indiziert sein, wenn der Steuerpflichtige mit der Teilnahme an einer Reise einer dienstlichen Verpflichtung nachkommt (BFH-Urteil in BFHE 232, 345, BStBl II 2011, 522). Gemeint ist in diesem Zusammenhang indes eine konkrete Verpflichtung zur Teilnahme an einer bestimmten Reise, nicht hingegen die allgemeine Verpflichtung zur Fortbildung, auf die sich die Klägerin im Streitfall beruft. Kommt der Steuerpflichtige mit der Teilnahme an einer Reise einer allgemein bestehenden Verpflichtung sich fortzubilden nach, ohne dass sich diese auf die konkret unternommene Reise bezieht, so sind die hierdurch entstandenen Aufwendungen unter den allgemein für Fortbildungsreisen geltenden Voraussetzungen als Werbungskosten abziehbar. Insbesondere muss die angebotene Fortbildung auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse des Teilnehmers zugeschnitten sein. Dies hat das FG im Streitfall in nicht zu beanstandender Weise verneint. Wählt der Steuerpflichtige aus einem Fortbildungsprogramm eine Reise aus, die nach den allgemeinen Abgrenzungskriterien nicht als beruflich veranlasst anzusehen ist, so ist es entsprechend auch unerheblich, ob insoweit eine Dienstreisegenehmigung erteilt wurde.
- 22** Der Werbungskostenabzug war auch nicht deshalb zu gewähren, weil die Reisen von L.I.S.A. angeboten und teilweise auch organisiert worden waren. Nicht jede von einem Fachverband veranstaltete Reise ist als beruflich veranlasst anzusehen (BFH-Beschluss vom 9. August 2007 X B 210/06, BFH/NV 2007, 2106). Entscheidend ist nicht, wer Anbieter ist, sondern, ob das Angebot den für die steuerliche Anerkennung von Fortbildungsreisen als Werbungskosten geltenden Anforderungen entspricht. Werden Reisen von beruflichen Organisationen angeboten,

so sind die hierfür angefallenen Aufwendungen danach nur dann steuerlich zu berücksichtigen, wenn die Reisen auch inhaltlich, d.h. nach ihrem Reiseprogramm und der tatsächlichen Durchführung, die Kriterien für eine beruflich veranlasste Fortbildungsreise erfüllen. Wird eine Reise hingegen durch einen Fachverband angeboten und beworben, dann jedoch --wie im Streitfall-- im Wesentlichen durch einen kommerziellen Reiseveranstalter durchgeführt, so wird ein Werbungskostenabzug regelmäßig ausscheiden, wenn die Reise nach Programm und Ablauf einer allgemeinbildenden Studienreise entspricht.

- 23** d) Schließlich durfte das FG im Streitfall auch von einer Aufteilung der angefallenen Aufwendungen entsprechend einem beruflichen bzw. privaten Anteil der Veranlassungsbeiträge absehen. Betreffend die Reise nach China hat es zu Recht ausgeführt, selbst wenn der Besuch zweier Dorfschulen als beruflich veranlasst angesehen werden könne, so träte dies angesichts des zeitlichen Umfangs und seiner Bedeutung hinter den nicht beruflich veranlassten Anteilen in einem Maße zurück, dass dieser Reiseanteil vernachlässigt werden könne. In Anwendung der im Beschluss des Großen Senats des BFH in BFHE 227, 1, BStBl II 2010, 672 niedergelegten Rechtsgrundsätze war danach ein Werbungskostenabzug insgesamt nicht vorzunehmen. Hinsichtlich der Reise nach Paris kam eine Aufteilung schon deshalb nicht in Betracht, weil keine Anhaltspunkte für das Vorliegen eines spezifischen Bezugs zur beruflichen Tätigkeit der Klägerin ersichtlich waren.

Quelle: www.bundesfinanzhof.de