

9

1. Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind, so ist der beruflich veranlasste Teil der Reisekosten zum Werbungskostenabzug zuzulassen. Greifen dagegen die beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht.

2. Auch bei nachgewiesener beruflicher Mitveranlassung einer Israelreise einer Religionslehrerin ist bei privater Mitveranlassung der Reise ein teilweiser Werbungskostenabzug nicht möglich, wenn kein Ziel bzw. kein Programmpunkt eindeutig ausschließlich dem beruflichen oder dem privaten Bereich zugeordnet werden kann und so die Aufwendungen nicht nach objektiven Kriterien trennbar sind.

§§ 9 Abs. 1 Satz 1, 12 Nr. 1, 19 Abs. 1 EStG 2009, EStG VZ 2019
FG Münster, Urteil vom 27. Januar 2022 -1 K 224/21 E-¹

Die Beteiligten streiten über die Abzugsfähigkeit von Kosten für eine Auslandsreise.

Die Klägerin war im Streitjahr 2019 als Lehrerin für die Fächer Religion, Geschichte und Erdkunde am B-Gymnasium in O tätig. Hierbei handelt es sich um ein katholisches Privatschulwesen in Trägerschaft des Bistums N. Die Klägerin nahm vom 18. bis zum 26.10.2019 an einer vom Schulträger organisierten Studienfahrt nach Israel teil. Die ausschließlich für Religionslehrer/innen veranstaltete Reise umfasste das folgende Programm:

Freitag, 18.10	Hinflug
Samstag, 19.10	Besuch der Hirtenfelder bei Bet Sahur Gottesdienst Bethlehem Besuch im Caritas-Babyhospital
Sonntag, 20.10.	Umzug nach Jerusalem Fahrt auf den Ölberg Gottesdienst bei den Benediktinerinnen Abgang: Dominus Flevit – Maria Magdalena – Garten Gethsemane – Kirche der Nationen Altstadt: St. Anna – Via Dolorosa hin zur Grabeskirche

¹ Amtl. Leitsätze, juris; DStRE 2022, 772.
Das Urteil ist rechtskräftig.

Montag, 21.10.	Gang durch die Altstadt: christliches und armenisches Viertel Dormitio – Davidsgrab – Abendmahlsaal – St. Peter in Gallicantu Tempelberg – Klagemauer – Jüdisches Viertel
Dienstag, 22.10.	Massada – En Gedi – Qumran – Totes Meer
Mittwoch, 23.10.	Yad Vashem Fahrt nach Galiläa: Georgskloster – Jericho – Tabgha, Yardenit – Tiberias – Ankunft in Tabgha
Donnerstag, 24.10.	See Genezareth: Tabgha – Kapernaum – Berg der Seligpreisungen Gottesdienst auf dem Berg der Seligpreisungen Bootsfahrt auf dem See Kibbuz Nof Kinossar
Freitag, 25.10.	Haifa – Akko – Nazareth – Kana Abschlussgottesdienst in Kana
Samstag, 26.10.	Rückflug

Die Klägerin machte die Aufwendungen für die Reise in Höhe von 1.741 € (1.285 € Reisekosten und 456 € Mehraufwendungen für Verpflegung) in ihrer Einkommensteuererklärung für das Streitjahr 2019 neben weiteren unstreitigen Aufwendungen als Werbungskosten geltend. Der Beklagte erließ einen Einkommensteuerbescheid für 2019, in dem er diese Aufwendungen nicht anerkannte, da sich die Reise nicht von einer allgemein-touristischen Reise unterscheide und nicht festgestellt werden könne, in welcher Weise sie konkret für den Unterricht erforderlich gewesen sei.

Zur Begründung ihres hiergegen eingelegten Einspruchs verwies die Klägerin auf § 57 Abs. 3 des Schulgesetzes für das Land Nordrhein-Westfalen (SchulG NW), wonach Lehrer/innen zur Fortbildung verpflichtet seien. Unter Berücksichtigung ihrer Fächerkombination stelle die Reise eine sehr gute Fortbildungsmöglichkeit dar, mit der sie die Qualität ihres Unterrichts noch weiter habe optimieren können. Dem Konzept der Studienreise sei zu entnehmen, dass die Inhalte weit über eine touristische Reise hinausgingen und auch thematisch mit den Aufgaben und Zielen sowohl des Kernlehrplans für Gymnasien in Nordrhein-Westfalen als auch des schulinternen Lehrplans des B-Gymnasiums übereinstimmten. Beide Pläne wurden der Einspruchsbegründung beigelegt.

Der Beklagte wies den Einspruch als unbegründet zurück. Der Israelreise der Klägerin habe kein unmittelbarer beruflicher Anlass, wie etwa das Halten eines Vortrages auf einem Kongress, die Durchführung eines Forschungsauftrags oder das Aufsuchen eines Geschäftspartners, zugrunde gelegen. Zwar weise der Aufenthalt in Israel aufgrund des homogenen Teilnehmerkreises der Lehrer und die Verwendung der auf der Reise gewonnenen Kenntnisse im Rahmen der Lehrtätigkeit im Fachbereich katholische Religion Elemente beruflicher Veranlassung auf. Demgegenüber habe das Programm im Wesentlichen historische Orte, Museen und Ausgrabungen mit touristischem Hintergrund und damit

auch allgemein interessierende Veranstaltungen enthalten. Die Begleitung durch die Reiseführer habe dem entsprochen, was auch bei allgemein-touristischen Reisen auf hohem Niveau von Reiseführern geleistet werde. Demzufolge sei keine nahezu berufliche Veranlassung anzunehmen.

Mit ihrer hiergegen erhobenen Klage macht die Klägerin weiterhin geltend, dass die Reise ausschließlich ihrer beruflichen Sphäre zuzuordnen sei.

Das Gericht hat die Klage abgewiesen.

Aus den Gründen:

[13] I. Der Senat entscheidet mit Einverständnis der Beteiligten ohne Durchführung einer mündlichen Verhandlung (§ 90 Abs. 2 der Finanzgerichtsordnung, FGO).

[14] II. Die zulässige Klage ist unbegründet.

[15] Der Einkommensteuerbescheid vom 29.5.2020 in Gestalt der Einspruchsentscheidung vom 4.1.2021 ist nicht rechtswidrig und verletzt die Klägerin nicht in ihren Rechten (§ 100 Abs. 1 Satz 1 FGO). Der Beklagte hat die beantragten Aufwendungen für die Israelreise zu Recht nicht als Werbungskosten berücksichtigt.

[16] 1. Gemäß § 9 Abs. 1 Satz 1 des Einkommensteuergesetzes (EStG) sind Werbungskosten Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen. Die Aufwendungen müssen durch die Einkünfterzielung veranlasst sein. Eine solche Veranlassung ist dann gegeben, wenn die Aufwendungen mit der Einkünfterzielung objektiv zusammenhängen und ihr subjektiv zu dienen bestimmt sind, d.h. wenn sie in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer der Einkunftsarten des Einkommensteuergesetzes stehen. Demgegenüber dürfen – mit Ausnahme von Sonderausgaben oder außergewöhnlichen Belastungen – nach § 12 Nr. 1 Satz 1 EStG die für den Haushalt des Steuerpflichtigen und für den Unterhalt seiner Familienangehörigen aufgewendeten Beträge bei der Einkommensermittlung nicht abgezogen werden. Hierzu gehören nach § 12 Nr. 1 Satz 2 EStG auch die Aufwendungen für die Lebensführung, die die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, auch wenn sie zur Förderung des Berufs oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen.

[17] Maßgeblich dafür, ob ein wirtschaftlicher Zusammenhang zu einer Einkunftsart besteht, ist zum einen die – wertende – Beurteilung des die betreffenden Aufwendungen „auslösenden Moments“, zum anderen dessen Zuweisung zur einkommensteuerrechtlich relevanten Erwerbssphäre. Ergibt diese Prüfung, dass die Aufwendungen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf privaten,

der Lebensführung des Steuerpflichtigen zuzurechnenden Umständen beruhen, so sind sie als Werbungskosten grundsätzlich abzuziehen. Beruhen die Aufwendungen hingegen nicht oder in nur unbedeutendem Maße auf beruflichen Umständen, so sind sie nicht abziehbar (BFH-Beschluss vom 21.9.2009 -GrS 1/06- BStBl. II 2010, 672 mwN).

[18] Ob und inwieweit Aufwendungen für eine Reise in wirtschaftlichem Zusammenhang mit einer Einkunftsart stehen, hängt von den Gründen ab, aus denen der Steuerpflichtige die Reise oder verschiedene Teile einer Reise unternimmt. Die Gründe bilden das „auslösende Moment“, das den Steuerpflichtigen bewogen hat, die Reisekosten zu tragen. Die Gründe des Steuerpflichtigen für eine bestimmte Reise sind anhand der gesamten Umstände des jeweiligen Einzelfalles zu ermitteln. Enthält eine Reise abgrenzbare berufliche und private Veranlassungsbeiträge, die jeweils nicht von völlig untergeordneter Bedeutung sind (z.B. einer beruflich veranlassten Reise wird ein Urlaub hinzugefügt), so ist der beruflich veranlasste Teil der Reisekosten zum Abzug zuzulassen, wobei dieser Anteil ggf. unter Berücksichtigung aller maßgeblichen Umstände zu schätzen ist. Greifen dagegen die – für sich gesehen jeweils nicht unbedeutenden – beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge (z.B. bei einer beruflich/privaten Doppelmotivation für eine Reise) so ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist, fehlt es also an objektivierbaren Kriterien für eine Aufteilung, so kommt ein Abzug der Aufwendungen insgesamt nicht in Betracht (BFH-Beschluss vom 21.9.2009 -GrS 1/06- BStBl. II 2010, 672).

[19] 2. Die Kosten für die Israelreise der Klägerin sind sowohl beruflich (s. dazu unter a)), als auch privat veranlasst (s. dazu unter b)), ohne dass der berufliche oder der private Anteil als von völlig untergeordneter Bedeutung angesehen werden kann (s. dazu unter c)). Eine Trennung der Kosten nach objektiven Kriterien ist nicht möglich (s. dazu unter d)).

[20] a) Die berufliche (Mit-)Veranlassung wurde von der Klägerin durch Vorlage der Dokumentation des Bischöflichen Generalvikariats N, die Programm und Konzept der Reise enthält, das von der Klägerin geführte Reisetagebuch und die Lehrpläne nachgewiesen. Dass die Reise für den Beruf der Klägerin förderlich war, wird auch vom Beklagten nicht bestritten.

[21] b) Daneben war die Reise aber auch privat veranlasst.

[22] aa) Dies ergibt sich zunächst aus dem Programm, das nahezu ausschließlich Ziele enthält, die von allgemein-touristischem und kulturellem Interesse sind und typischerweise von privaten Israel-Touristen besucht werden. Dieser Beurteilung steht nicht entgegen, dass während der achttägigen Reise insgesamt vier Gottesdienste stattfanden. Der Besuch von Gottesdiensten ist in erster Linie Ausdruck der höchstpersönlichen Religionsausübung und damit privat veranlasst.

[23] bb) Dass die Reise auch privaten Interessen diene, ergibt sich ferner aus der von der Klägerin eingereichten Dokumentation, in der das inhaltliche Konzept wie folgt beschrieben wird: „Dieses Konzept einer Studienfahrt für Religionslehrer/innen nach Israel geht über den reinen Besuch historischer Stätten hinaus. Daraus ergibt sich auch theologisch-inhaltlich ein ‚Roter Faden‘ für diese Reise.“

[24] Aus der Bezugnahme auf die historischen Stätten folgt, dass jedenfalls auch Orte von allgemeinem touristischem und kulturellem Interesse besucht wurden.

[25] cc) Der Bezug zum persönlichen Glauben wird sehr deutlich an den in der Dokumentation angegebenen Zwecken des Reisetagebuchs. Dieses „Israel-Journal“ hatte danach „... die Funktion als Ideenspeicher vor Ort nützlich zu sein um Unterrichtsideen, Bezüge zu biblischen Stellen, usw. in Erinnerung zu halten. Ebenso dient es aber auch als Möglichkeit spirituelle und auf den persönlichen Glauben bezogene Erfahrungen und Gedanken festzuhalten und sich so vor Ort und in der Nachbereitung mit ihnen beschäftigen zu können.“

[26] dd) Schließlich ist zu berücksichtigen, dass der Arbeitgeber der Klägerin sich weder an den Kosten beteiligt noch eine Freistellung für die teilnehmenden Lehrkräfte vom Unterricht gewährt hat. Die komplette Reise fand innerhalb der nordrhein-westfälischen Herbstferien statt. Dass die Reise vom Bistum organisiert wurde und sich ausschließlich an Religionslehrer/innen als homogene Gruppe richtete, steht einer privaten (Mit-)Veranlassung nicht entgegen (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 29.11.2006 -VI R 36/02- BFH/NV 2007, 681 zu einer von einer Schule für ihr Lehrerkollegium organisierten Studienfahrt).

[27] c) Die beruflichen und die privaten Veranlassungsmomente der Reise sind beide derart gewichtig, dass nicht einer von beiden als von untergeordneter Bedeutung angesehen werden kann. Die besuchten Ziele wurden einerseits in einen unterrichtsbezogenen Kontext gestellt, haben aber andererseits sowohl allgemein-touristische als auch religiöse und geschichtliche Bedeutung. Daneben nahm auch die höchstpersönliche Religionsausübung durch den Besuch von Gottesdiensten und bei der Führung des Tagebuchs einen bedeutenden Stellenwert der Reise ein.

[28] d) Die einzelnen beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge sind nicht nach objektiven Kriterien trennbar. Sie greifen vielmehr derart ineinander, dass eine Trennung nicht möglich ist. Da kein Ziel bzw. kein Programmpunkt eindeutig ausschließlich dem beruflichen oder dem privaten Bereich zugeordnet werden kann, ist insbesondere eine Abgrenzung nach Zeitanteilen (anders als etwa bei einer Reise zu einem beruflichen Kongress, dem ein Urlaubsaufenthalt folgt) ausgeschlossen.