

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das Bundesfinanzgericht hat durch den Richter Dr. Peter Unger in der Beschwerdesache Bf, vertreten durch TU Reitschuler Steuerberatungs GmbH, Anton-Melzer-Straße 7, 6020 Innsbruck, gegen den Bescheid des Finanzamt Innsbruck vom 15.3.2009, betreffend Einkommensteuer 2009, zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird gemäß § 279 BAO abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der festgesetzten Abgabe sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen und bilden einen Bestandteil des Spruches dieses Erkenntnisses.

II. Gegen dieses Erkenntnis ist eine Revision an den Verwaltungsgerichtshof nach Art. 133 Abs. 4 Bundes-Verfassungsgesetz (B-VG) nicht zulässig.

Entscheidungsgründe

I. Verfahrensgang:

Die Beschwerdeführerin, eine Lehrerin für den Gegenstand Französisch, beantragte in ihrer Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2009 ua die Berücksichtigung von Aufwendungen für eine Fortbildungsveranstaltung vom 26.12.2009 bis 6.1.2010 iHv 600 € sowie die damit zusammenhängenden Kosten für Transfer und Unterkunft iHv 1.726 € als Werbungskosten.

Nach einer zunächst erklärungskonformen Veranlagung mit Bescheid vom 4.10.2010, erging seitens der belangten Behörde am 31.1.2011 ein Ergänzungsersuchen, in dem die Beschwerdeführerin aufgefordert wurde, ihre geltend gemachten Werbungskosten belegmäßig nachzuweisen.

Nach entsprechender Beantwortung des Ergänzungsersuchens hob die belangte Behörde den ursprünglichen Einkommensteuerbescheid vom 4.10.2010 gemäß § 299 BAO auf und erließ den hier verfahrensgegenständlichen Einkommensteuerbescheid vom 15.3.2011 als neuen Sachbescheid. In diesem reduzierte die belangte Behörde ua die anerkannten Werbungskosten von zuvor 4.325,18 € (laut Bescheid vom 4.10.2010) auf 836,87 €.

Als Begründung führte die belangte Behörde ua aus:

"Gem. § 20 Abs. 1 lit. a Z 2 EStG 1988 sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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. Somit konnten die Sprachferien in Frankreich keine Berücksichtigung finden. Bei den geltend gemachten Arbeitsmitteln (GwG, Afa, Internet) wurde ein Privatanteil von 40% ausgeschieden. Die Ausgaben für Büromaterial wurden entsprechend Ihres Tippfehlers korrigiert. Die geltend gemachte Fachliteratur kann nicht berücksichtigt werden, da es sich um Werke handelt, die von allgemeinem Interesse sind bzw. auf den restlichen Belegen lediglich Fachbuch steht, ohne Angabe des Titels. [...]"

Die Beschwerdeführerin erhob gegen den neuen Einkommensteuerbescheid fristgerecht das damalige Rechtsmittel der Berufung, beantragte die Anerkennung der Ausgaben für Fortbildung iHv 600 € und der damit zusammenhängenden Reisekosten iHv 1.889,50 € (inklusive der bis dato noch nicht beantragten Taggelder iHv 163,50 €) sowie die Anerkennung der Fachliteratur iHv 66,70 € als Werbungskosten.

Begründend brachte die Beschwerdeführerin im Hinblick auf die Anerkennung der Reise- und Fortbildungskosten als Werbungskosten vor, dass es sich um ein Weiterbildungsseminar für Französischlehrer gehandelt habe, welches an jedem Werktag acht Stunden sowie am 31.12.2009 und am Samstag, den 2.1.2010 jeweils vier Stunden gedauert habe. An Sonntagen und den gesetzlichen Feiertagen seien keine Seminare abgehalten worden, was jedoch – ebensowenig wie die vierstündige Seminardauer am Silvestertag und am Samstag – nicht schädlich sei.

Betreffend der Fachliteratur beantragte die Beschwerdeführerin unter Verweis auf die bisher vorgelegten Unterlagen, welche den Nachweis bringen würden, dass es sich um französische Fachliteratur handle, die Anerkennung der Ausgaben iHv 66,70 €.

In einem weiteren Ergänzungsersuchen vom 26.5.2011 forderte die belangte Behörde die Beschwerdeführerin zur Vorlage bestimmter Unterlagen und Informationen wie folgt auf:

"Sprachferien bzw Fremdsprachkurse sind nur dann nicht den Aufwendungen für die private Lebensführung zuzurechnen, wenn die Planung und Durchführung in einer Weise erfolgt, die zumindest die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lässt, Programm und Durchführung müssen derart einseitig

und nahezu ausschließlich auf die interessierten Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jegliche Anziehungskraft auf andere, als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. Sie werden ersucht, die nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung zweifelsfrei nachzuweisen. 1. War das Programm des besuchten Sprachkurses speziell auf Lehrer ausgerichtet? 2. Legen Sie bitte eine Teilnehmerliste vor. 3. Haben Sie Kostenersatz von Ihrem Arbeitgeber erhalten? 4. Bitte legen Sie ein detailliertes Programm in Deutsch des Veranstalters vor, aus dem Kursablauf und –zeiten bzw das tägl effektive Stundenausmaß der Veranstaltungen ersichtlich sind. 5. Rechnungen der bezahlten Kosten (Flug, Hotel, Seminarkosten), 6. Auflistung der geltend gemachten Fachbücher mit genauer Angabe der Titel".

Die Beschwerdeführerin kam diesem Ergänzungsersuchen ebenfalls fristgerecht nach und legte das Kursprogramm auf Deutsch, die Teilnehmerliste und die gewünschten Rechnungen vor. Unter Bezugnahme auf die vorgelegten Unterlagen brachte die Beschwerdeführerin vor, dass es sich beim Fremdsprachenkurs um eine Weiterbildung speziell für Französischlehrer handle, die Kosten deshalb zur Gänze beruflich bedingt seien und vom Arbeitgeber keine Kostenersatz bezahlt worden seien.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 13.7.2011 gab die belangte Behörde dem Rechtsmittel der Beschwerdeführerin dahingehend teilweise statt, dass mit Ausnahme zweier EDV-Bücher die sonstigen Bücher als Fachliteratur anerkannt wurden. Die geltend gemachten Fortbildungs- und Reisekosten wurden von der belangten Behörde nicht anerkannt und dies wie folgt begründet:

"Ausgaben für Fortbildung iHv € 600 und die damit zusammenhängenden Reisekosten iHv € 1.889,50

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG 1988) sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

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 nichtselbständigen 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 fallen.*

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte abgezogen werden.

Mit Vorhalt vom 26.5.2011 wurden Sie aufgefordert, die Sprachferien bzw. Fremdsprachkurse (Programm, Teilnehmerliste, bezahlte Kosten) nachzuweisen.

Laut vorgelegten Unterlagen handelt es sich um eine Weiterbildung für Französischlehrer in Martinique für den Zeitraum 26.12.2009 bis 06.01.2010 an der Sie teilgenommen haben.

Lt. vorgelegtem Programm ergibt sich folgende Aufstellung

Sa. 26.12.2009 Ankunft um 19.40 Uhr in Martinique

So. 27.12.2009 frei

Mo. 28.12.2009 8 Stunden Unterricht mit dem Thema wirtschaftliche und soziale Situation der Insel;

Di. 29.12.2009 8 Stunden Unterricht mit dem Thema die Geschichte von Martinique;

Mi. 30.12.2009 8 Stunden Unterricht mit dem Thema die Literatur von Martinique;

Do. 31.12.2009 4 Stunden Unterricht mit dem Thema der Rum (Geschichte, Herstellung, Export, versch. Arten);

Fr. 01.01.2010 frei

Sa. 02.01.2010 4 Stunden Unterricht mit dem Thema Musik und Folklore von Martinique;

So. 03.01.2010 frei

Mo. 04.01.2010 8 Stunden Unterricht mit dem Thema die Pflanzen von Martinique.

Di. 05.01.2010 Rückflug abends um 19.10 Uhr

Mi. 06.01.2010 Ankunft

Daraus ergibt sich, dass der Aufenthalt insgesamt elf Tage betrug, wovon an vier Tagen 8 Stunden Unterricht war und an zwei Tagen nur 4 Stunden Unterricht.

Nach dem vorliegenden Reiseprogramm nehmen die Unterrichtsstunden nicht mehr als die Hälfte der Freizeit ein, denn auch an den freien Tagen und nach Kursende verblieb genügend Freizeit.

Dass für die Berufsausübung der Berufungswerberin auch französische Kenntnisse im Zusammenhang mit Lehrinhalten über Martinique von schulischem Interesse sind, wird nicht bestritten, zumal es vom Dienstgeber als wünschenswert angesehen wird, wenn man die Französischkenntnisse erweitert und vertieft.

Die Sprachkenntnisse müssen allerdings unmittelbaren Einfluss auf die Einnahmen des Abgabepflichtigen haben. Die Erwerbung bzw. Erweiterung von Französischunterricht, wie sie auch für das tägliche Leben jedermanns von Interesse und Nutzen ist, zählt hingegen zur privaten Lebensführung. Auch ist hinsichtlich des wiedergegebenen Inhaltes des Reiseprogrammes festzuhalten, dass die Programmpunkte der Sprachreise nach Martinique in keinsten Weise nur spezifisch auf den Beruf der Berufungswerberin abgestellt sind. Derartige Programmpunkte üben auch auf am Wirtschaftsleben allgemein Interessierte eine Anziehungskraft aus und zählen daher zu typischen Schwerpunkten bzw. touristischen Attraktionen. Auch für in der Privatwirtschaft tätige Personen würde ein derartiges Reiseprogramm auf Interesse stoßen.

Nebenbei wird ergänzend bemerkt, dass es auch ein Kennenlernen des Landes ist lt. Programm und es steht genügend Zeit zur Verfügung für private Unternehmungen außerhalb der 8 Stunden bzw. 4 Stunden und an den freien Tagen.

Aufgrund der vorgelegten Unterlagen geht das Finanzamt davon aus, dass die Reise nach Martinique ein Mischprogramm aufweist und der berufliche Aspekt Ihrer Reisetilnahme ebenso von einer privaten (Mit)Veranlassung überlagert war.

Die geltend gemachten Fortbildungs- bzw. Reisekosten nach Martinique stellen daher Ausgaben für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar und sind somit vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen."

In ihrem als Berufung bezeichneten Vorlageantrag führte die Beschwerdeführerin ins Treffen, dass die Reise auf Martinique keineswegs ein Mischprogramm aufweise, weil die im Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 24.09.2008, 2008/15/032 beschriebenen Voraussetzungen vorlägen, was wie folgt dargestellt wurde:

„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 jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

4. Andere allgemeine 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.

In Bezug auf die Reise unserer Mandantin sind diese Voraussetzungen allesamt erfüllt, was im Folgenden erläutert wird:

ad 1. Die Planung und Durchführung der Reise erfolgte durch die [X_GmbH]. Diese bietet regelmäßig Fortbildungsveranstaltungen für Französisch-Lehrer an, welche speziell auf die Anforderungen des Lehrberufs zugeschnitten sind. Die berufliche Bedingtheit der Fortbildung ist nicht zuletzt auf Grund der Tatsache zu erkennen, dass es sich bei den Teilnehmern des Seminars durchwegs um Französisch-Lehrer handelt.

ad 2. Gemäß dem Lehrplan für lebende Fremdsprachen soll der Fremdsprachenunterricht den Schülern nicht nur Grammatik und Vokabeln vermitteln, sondern auch die mit der Fremdsprache zusammenhängenden fremden Kultur- und Lebensformen. Dazu sollen die Themen Umwelt und Gesellschaft, interkulturelle und landeskundliche Aspekte, Schule und Arbeitswelt, Einstellungen und Werte, Kultur und Medien sowie Freizeit- und Konsumverhalten des betreffenden Landes im Unterricht bearbeitet werden. Das Programm der Fortbildung in Martinique war zweifelsfrei auf diese Lehrinhalte abgestimmt und die erhaltenen Unterlagen werden von unserer Mandantin regelmäßig zur Gestaltung des Unterrichts eingesetzt.

ad 3. Bei den vermittelten Kursinhalten spielte nicht nur der reine Wissenserwerb der behandelten Themen eine Rolle, sondern auch die fachdidaktische Aufbereitung des Stoffes für den Unterricht. Von einer Anziehungskraft auf am Wirtschaftsleben allgemein interessierte Personen kann daher keine Rede sein.

Auch die Tatsache, dass alle Österreichischen Kursteilnehmer als Französisch-Lehrer tätig sind, bestätigt, dass das Kursprogramm speziell auf das Berufsbild von Französisch-Lehrern zugeschnitten war und somit keinesfalls für das tägliche Leben jedermanns von Interesse und Nutzen war.

ad 4. Gemäß dem Erkenntnis GZ 89/14/0106 des VwGH vom 26.6.1990, ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen. Wie aus dem Kursprogramm, welches dem Finanzamt bereits vorliegt, ersichtlich ist, wurde diese Zeit an jedem Werktag eingehalten. Gesetzliche Feiertage sowie Sonntage dienen auch während der laufenden Berufsausübung der Freizeit und Erholung und können somit einer Anerkennung der Ausgaben für die Fortbildung einschließlich der damit zusammenhängenden Reisekosten als Werbungskosten nicht entgegenstehen. Eine Unterbrechung des Aufenthalts mit Rückflug nach Österreich an den freien Tagen wäre weder sinnvoll noch zumutbar gewesen. Zudem wurden auch am Silvestertag sowie am Samstag, 2.1.2010, 4 Stunden Unterricht abgehalten, obwohl diese Tage bei laufender Berufsausübung der Freizeitgestaltung gedient hätten.

Schließlich wird in der Begründung zur Berufungsvorentscheidung [...] nicht bestritten, dass die Lehrinhalte der Fortbildungsreise nach Martinique von

schulischem Interesse sind. Allerdings wird ein unmittelbarer Einfluss der Fortbildung auf die Einnahmen unserer Mandantin gefordert.

Dem ist die Rechtsprechung des VwGH, GZ 90/14/0215 vom 29.11.1994, entgegenzuhalten, welche besagt, dass Aufwendungen zur beruflichen Fortbildung nicht nur dann Werbungskosten sind, [...] wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluß auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben. Dem Wesen einer die BERUFSSCHANCEN erhaltenden und verbessernden Berufsbildung entsprechend muß es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte - GEEIGNET SIND, daß der Steuerpflichtige im bereits ausgeübten Beruf auf dem laufenden bleibt und den jeweiligen Anforderungen gerecht wird.“

Im Anschluss daran wurden die Beschwerdeakten dem unabhängigen Finanzsenat als der damals zuständigen Rechtsmittelbehörde vorgelegt und eine Abweisung des Rechtsmittels beantragt.

II. Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

1. Feststellungen

Gemäß § 323 Abs 38 BAO sind die am 31. Dezember 2013 bei dem unabhängigen Finanzsenat als Abgabenbehörde zweiter Instanz anhängigen Berufungen und Devolutionsanträge vom Bundesfinanzgericht als Beschwerden im Sinn des Art 130 Abs 1 B-VG zu erledigen. Solche Verfahren betreffende Anbringen wirken mit 1. Jänner 2014 auch gegenüber dem Bundesfinanzgericht.

Dementsprechend stellt das Bundesfinanzgericht auf Basis des oben geschilderten Verwaltungsgeschehens und der aktenkundigen Unterlagen folgenden entscheidungswesentlichen Sachverhalt fest:

Die Beschwerdeführerin war im Zeitpunkt der Teilnahme an der Reise auf Martinique Lehrerin für den Unterrichtsgegenstand Französisch.

Die Reise fand während den Weihnachtsferien vom 26.12.2009 bis 6.1.2010 statt und wurde sowie der in dieser Zeit von der Beschwerdeführerin besuchte Sprachkurs von der Firma [X_GmbH] organisiert.

Die E. führte den Sprachkurs als Bildungsmaßnahme durch.

Die von der Beschwerdeführerin bezahlten Gesamtkosten iHv 2.326 € unterteilen sich in 600 € für den Sprachkurs sowie 1.726 € für Reisekosten (Flug samt Hin- und Rückfahrt zum Flughafen sowie Unterkunft).

Der Anreisetag war am 26.12.2009 (Abflug in München um 10:35 Uhr und Ankunft in Martinique um 19:40 Uhr). Am 27.12.2009 sowie am 1.1., am 3.1. und am 5.1.2010 wurden keine Kurse abgehalten. An allen anderen Tagen fanden acht Kursstunden (28.12., 29.12., 30.12.2009 und 4.1.2010) bzw vier Kursstunden (31.12.2009 und 2.1.2010) statt. Die Heimreise erfolgte hauptsächlich am 6.1.2010 (Abflug aus Martinique am 5.1.2010 um 19:10 Uhr und Ankunft am 6.1.2010 in München um 17:10 Uhr).

Der Teilnehmerkreis setzte sich nicht ausschließlich aus FranzösischlehrerInnen zusammen.

Inhaltlich befasste sich der Kurs mit Themen wie Kultur, Gesellschaft, Umwelt und Wirtschaft auf Martinique.

Die Beschwerdeführerin erhielt anschließend ein Zertifikat samt verbaler Beurteilung betreffend ihrer Teilnahme.

Der Sprachkurs war für die Beschwerdeführerin (nahezu) ausschließlich beruflich veranlasst.

2. Beweiswürdigung

Dass die Beschwerdeführerin das Fach Französisch unterrichtet und an der Reise sowie am von der E. durchgeführten Sprachkurs auf Martinique im Zeitraum von 26.12.2009 bis 6.1.2010 teilnahm, welche beide von der Firma [X_GmbH] organisiert wurden, ist im Verfahren unbestritten und entspricht der Aktenlage.

Die von der Beschwerdeführerin getragenen Kosten sind durch eine Gesamtrechnung iHv 2.250 € von der [X_GmbH] (ReNr 848/900 vom 6.10.2009) sowie eine Rechnung über 76 € für die Hin- und Rückfahrt zum und vom Flughafen (ReNr 4590/09 vom 8.12.2009) im Akt belegt. Die konkrete Aufteilung des an die [X_GmbH] bezahlten Betrages ergibt sich nicht nur durch eine im Akt befindliche Bestätigung der [X_GmbH] vom 8.2.2010, sondern wurde das entsprechende mehrfache Vorbringen der Beschwerdeführerin auch von der belangten Behörde im Verfahren nicht in Zweifel gezogen.

Die Hinreise- und Rückreisedaten sind ebenso der bereits erwähnten aktenkundigen Rechnung 848/900 vom 6.10.2009 entnehmbar. Da der Rückflug am 5.1.2010 erst um 19.10 Uhr abends startete, standen der Vormittag und Nachmittag dieses Tages noch zur freien Verfügung der Beschwerdeführerin und ist dieser Tag somit als letzter kursfreier Tag und erst der 6.1.2010 als (neutraler) Rückreisetag zu werten.

Das vorgelegte Kurszertifikat des „Weiterbildungsseminares“ umfasst an den jeweiligen Tagen folgende Programmpunkte:

„28.12.2009: die wirtschaftliche und soziale Situation der Insel. Ihre Abhängigkeit von Europa. Die Probleme beim Export von Bananen in Hinblick auf die neuen Richtlinien der Welthandelsorganisation WTO (8 Stunden).“

29.12.2009: das Kreolische in Martinique. Die Geschichte. Die kreolische Identität von heute in Hinblick auf die Unabhängigkeitsbewegung. Diskussion mit dem Unabhängigkeitsbefürworter und Bürgermeister der Stadt St Anne (8 Stunden).

30.12.2009: die Literatur von Martinique. Die Inspiration von Léopold Sédar Senghor und der Abgeordnete und Bürgermeister von Fort-de-France, Aimé Césaire (8 Stunden).

31.12.2009: der Rum - Geschichte, Herstellung, Export, verschiedene Arten (Rhum Agricole, Rhum hors d'âge, etc...), Herkunftsbezeichnungen (4 Stunden).

02.01.2010: Musik und Folklore von Martinique, Tänze, Musikinstrumente, bekannte Musikgruppen und Sänger, spezifische Wörter und Redewendungen. Unterricht anhand von aktuellen Beispielen (4 Stunden).

04.01.2010: die Pflanzen von Martinique. Blumen und tropische Pflanzen, Exkursion in den „Jardin de Balata“. Die Hotellerie in Martinique, Unterschiede zum Tourismus in Europa. Ausführliche Studie im Hotel Bakoua (Gruppe Sofitel) und Diskussion mit dem Direktor für Personalmanagement, M Elie Bissoly (8 Stunden). “

Obwohl am 31.12.2009 und am 2.1.2010 jeweils nur ein vierstündiger Unterricht stattgefunden hat, können diese Tage im hier vorliegenden Fall als vollwertige Kurstage gewertet werden, da - auch aufgrund des Programmes - davon auszugehen ist, dass mit Vor- und Nachbereitung des Kurses sowie Wegezeiten die verbleibende, der privaten Sphäre zuzuordnende Freizeit anteilmäßig von deutlich untergeordneter Bedeutung ist. Die Tage, an denen ausweislich des aktenkundigen Kursprogrammes keine Unterrichtsstunden stattfanden, somit der 27.12.2009, der 1.1.2010, der 3.1.2010 und der 5.1.2010 wurden als kursfreie Tage gewertet.

Dass die erworbenen Kenntnisse im Rahmen der beruflichen Tätigkeit der Beschwerdeführerin verwertbar und nützlich sind, wird auch von der belangten Behörde nicht in Abrede gestellt. Wenn auch „*die fachdidaktische Aufbereitung des Stoffes für den Unterricht*“ nicht ausdrücklich den Programmpunkten des Kurses entnehmbar ist, so bieten die behandelten Themen jedenfalls genug Hinweise dafür, die für die praktische Umsetzungsmöglichkeit im Unterricht sprechen. Wenngleich nämlich das im Zertifikat beschriebene Kursprogramm zwar inhaltlich auf Themen von allgemeinem Interesse (Kultur, Gesellschaft, Umwelt und Wirtschaft) abzustellen scheint, ist dennoch zu berücksichtigen, dass es sich bei der Beschwerdeführerin um eine Französischlehrerin handelt. Zu ihren beruflichen Aufgaben gehört auch die Fortbildung in der von ihr zu unterrichtenden Sprache, indem sie ihre Sprachkenntnisse in Französisch pflegt und erweitert (zB durch Gespräche mit "native Speaker", dem Lesen französischer Bücher, durch französischsprachige Filme, den Besuch von Fortbildungskursen, etc). Aus diesem Grund kann der Besuch des Sprachkurses, wenn auch auf Martinique, jedenfalls als zweckmäßig zur Weiterentwicklung der (auch fachdidaktischen) Französischkenntnisse und spezifisch für die berufliche Tätigkeit der Beschwerdeführerin

als Französischlehrerin angesehen werden. Auch geht aus der verbalen Beurteilung des französischen Kurszertifikates hervor, dass die Beschwerdeführerin ihre Sprachkenntnisse verbessern konnte. Dass den Bereich der privaten Lebensführung berührende spezifische Gründe den Besuch des Sprachkurses (mit)veranlasst hätten, konnte zudem die belangte Behörde nicht aufzeigen und sind auch nach der Aktenlage nicht erkennbar.

Vor diesem Hintergrund durfte das Bundesfinanzgericht die obigen Sachverhaltsstellungen gemäß § 167 Abs 2 BAO als erwiesen annehmen

3. Rechtliche Beurteilung

3.1. Zu Spruchpunkt I. (Bescheidabänderung)

Gemäß § 16 Abs 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Gemäß § 16 Abs 1 Z 10 EStG sind Werbungskosten auch:

"Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit und Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührevorschrift zu berücksichtigen."

Gemäß § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988 dürfen 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.

Nach der Lehre (vgl. Zorn in Hofstätter/Reichel, EStG⁵³, § 20, Tz 3ff mwN) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus. Dabei handelt es sich um jene Aufwendungen, die nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Aufwendungen, die üblicherweise der Befriedigung privater Bedürfnisse dienen, unterliegen dem Abzugsverbot. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen (sogenannte gemischt veranlasste Aufwendungen), ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Zudem unterliegen diese Aufwendungen dem Aufteilungsverbot. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich

abzugsfähig machen kann. Dies wäre sachlich nicht gerechtfertigt gegenüber jenen Steuerpflichtigen, die eine Tätigkeit ausüben, welche eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen. Folglich können Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, grundsätzlich keine Werbungskosten darstellen.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfteerzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen, dürfen von der Behörde, sofern diese nicht in der Lage ist zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, nicht schon deshalb als Betriebsausgaben oder Werbungskosten anerkannt werden, weil die konkret gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. Legen Aufwendungen ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe, so darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist nur dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt.

Die Kosten von Reisen sind nur dann zu berücksichtigen, wenn die Reisen ausschließlich beruflich veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks (nahezu) auszuschließen ist. Spielen private Motive bei einer derartigen Reise eine Rolle, handelt es sich um gemischt veranlasste Aufwendungen, welche dem Abzugs- und Aufteilungsverbot unterliegen (vgl. VwGH 31.5.2000, 97/13/0228; VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217). Hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen beruflichen Anlasses ist ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. *Krafft in Wiesner/Grabner/Wanke*, EStG, § 20, Anm 33; VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032; VwGH 26.8.2009, 2007/13/0031; VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (für viele VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 27.9.2000, 96/14/0055; VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194; VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032) sind solche Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z 2 lit a EStG 1988, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

1. Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrplanmäßigen 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 jene einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird; jedoch führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm vorliegt, grundsätzlich in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032).

In einer Weiterentwicklung dieser Rechtsprechung ließ der Verwaltungsgerichtshof in seinem Erkenntnis vom 27.1.2011, 2010/15/0197 erstmals eine gesonderte Beurteilung der einzelnen Abschnitte einer Reise und eine Aufteilung nach den beruflichen und privaten Zeitanteilen (Tagen) zu. Wenn eine Reise voneinander abgrenzbare, einerseits durch die Einkünfteerzielung und andererseits privat veranlasste Zeitanteile enthält, stellen Aufwendungen für die durch die Einkünfteerzielung veranlassten Teile Werbungskosten dar. Jedoch dürfen die allgemein interessierenden Programmpunkte nicht mehr Raum als jene einnehmen, die während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet werden, wobei auf eine „Normalarbeitszeit“ von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen ist (siehe auch hinsichtlich der Zeitkomponente zusammenfassend darstellend VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183). Das Aufteilungsverhältnis ergibt sich dabei in der Regel aus dem Verhältnis der ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Aufenthaltstage zu den übrigen Aufenthaltstagen. Bei Ausmessung des Aufteilungsschlüssels sind die Tage der Hin- und Rückfahrt als neutrale Zeiträume zu behandeln, also nicht in das Aufteilungsverhältnis miteinzubeziehen. Weist jedoch eine Reise, deren Programm von sowohl privaten Erholungs- und Bildungsinteressen wie auch beruflichen Interessen geprägt ist, ein sogenanntes untrennbares Gemengelage auf und sind die den privaten Umständen zuzuordnenden Programmpunkte nicht von untergeordneter Bedeutung, dann führen die Aufwendungen für die Reise bzw. den Reiseabschnitt nicht zum Abzug als Werbungskosten. Insofern ist der Verwaltungsgerichtshof auch in seinem Erkenntnis vom 27.1.2011 zu 2010/15/0197 nicht von der Judikaturlinie zum Abzugsverbot abgewichen, sofern – anders wie im gegenständlichen Fall – bei einer nicht gegebenen (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung bzw. einem untrennbaren Interessengemengelage eine gänzliche Zuordnung zur steuerlich nicht zu berücksichtigenden Privatsphäre vorzunehmen ist (siehe dazu ausführlich Zorn, Neue VwGH-Rechtsprechung zum Aufteilungsverbot bei Reisen, ÖStZ 2011/215, 127ff).

Da die Planung und Durchführung des gegenständlichen „*Weiterbildungsseminars für Französisch-Lehrer*“ von der Firma [X_GmbH] organisiert und von der E. durchgeführt

wurde, kann die konkrete berufliche Veranlassung und Verwertung der vermittelten Kenntnisse jedenfalls bejaht werden.

Der Umstand, dass im gegenständlichen Fall kein homogener Teilnehmerkreis feststellbar war, ist insofern nicht maßgeblich, weil nach der Rechtsprechung (vgl. VwGH 31.03.2003, 2000/14/0102) bei einer ausschließlich auf die Angehörigen einer bestimmten Berufsgruppe abgestellten Reise ein heterogener Teilnehmerkreis nicht schadet.

Hinsichtlich der konkreten Verwertungsmöglichkeit der gesamten Reise ist festzuhalten, dass auch der Umstand, dass eine Reise aus der beruflichen Sicht eines Abgabepflichtigen von ganz besonderem Interesse ist und für seine Berufstätigkeit von Nutzen sein könnte, nicht genügt, um sie als durch den Beruf veranlasst erscheinen zu lassen (VwGH 28.10.2009, 2005/15/0062 mwN).

Dies vor dem Hintergrund, dass Reisen ihre Attraktivität längst nicht mehr bloß aus der Besichtigung bewährter Touristenattraktionen beziehen. Das Erlebniselement von Reiserouten abseits der eingefahrenen touristischen Pfade, die unmittelbare Konfrontation mit der Lebenswirklichkeit der Bevölkerung fremder Länder und die Gewinnung von Wissen sowie eine möglichst realitätsnahe Konfrontation mit fremden Kulturen stellen Umstände dar, die eine von den Gewohnheiten des Massentourismus abweichend gestaltete Reise in Zeiten medialer Sättigung mit vertrauten Anblicken durchaus anziehend machen können. Die Intensität gebotener Wissensvermittlung steht der Attraktivität einer solchen Reise grundsätzlich ebenso wenig entgegen wie das Ausmaß der Anstrengungen und Mühen, denen der Teilnehmer an einer solchen Reise ausgesetzt sein mag, weil Anstrengungen und Mühen sowie Kosten und gelegentlich auch Gefahren um des Erlebniswertes einer solchen Reise willen von einem wachsenden Personenkreis in Kauf genommen werden (ausführlich dazu VwGH 24.11.2004, 2000/13/0183). Die Martiniquereise als Ganzes erfüllt somit nicht die oben dargestellten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Studienreisen, zumal auch das Vorliegen eines fremdbestimmenden beruflichen Momentes (zB dienstlicher Auftrag zur Teilnahme) von der Beschwerdeführerin nicht behauptet wird.

Getrennt davon ist jedoch die Frage zu beurteilen, ob die Kurskosten für den im Rahmen der Martiniquereise absolvierten Sprachkurs Werbungskosten darstellen (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117):

Um eine berufliche Fortbildung handelt es sich, wenn die Abgabepflichtige ihre bisherigen beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten verbessert, um im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Die Eignung der dafür getätigten Aufwendungen zur Erreichung dieses Ziels ist dabei ausreichend (VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009; VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Stehen Bildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der bereits ausgeübten Tätigkeit ist die Abzugsfähigkeit regelmäßig gegeben (Jakom/Lenneis, EStG10, § 16 Rz 49).

Wie sich auch aus den parlamentarischen Materialien (ErläutRV 1766 BlgNR XX. GP, 43 f) ergibt, sollen im Gegensatz zur Rechtslage vor dem Steuerreformgesetz 2000

nunmehr auch solche Bildungsmaßnahmen als abzugsfähige (Fort-)Bildung angesehen werden, die nicht spezifisch für eine bestimmte betriebliche oder berufliche Tätigkeit sind, sondern zugleich für verschiedene berufliche Bereiche dienlich sind, die aber jedenfalls im ausgeübten Beruf von Nutzen sind und somit einen objektiven Zusammenhang mit dem ausgeübten Beruf aufweisen. Sie fallen unter die vom Gesetz angesprochenen, im Zusammenhang mit der ausgeübten Tätigkeit stehenden Bildungsmaßnahmen (vgl. VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090).

Begünstigende Bildungsmaßnahmen im Sinne des § 16 Abs 1 Z 10 EStG liegen nach der höchstgerichtlichen Rechtsprechung also dann vor, wenn die Kenntnisse im Rahmen der ausgeübten Tätigkeit verwertet werden (vgl. VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117).

Beim gegenständlichen Sprachkurs liegt die Berufsbezogenheit darin, dass die Beschwerdeführerin als Französischlehrerin im Rahmen des Sprachkursbesuches zusätzliche Sprachpraxis sammeln, ihre Sprachkompetenz fördern sowie ihre Französischkenntnisse auffrischen und intensivieren konnte. Infolgedessen ist von einer berufsspezifischen Sprachausbildung und somit von einer Fortbildungsmaßnahme auszugehen. Die Kosten für den Sprachkurs sind deshalb in voller Höhe als Werbungskosten iSd § 16 Abs 1 Z 10 EStG abzugsfähig.

Anhand der aktenkundigen Unterlagen ist eine eindeutige Abgrenzung der beruflichen und privaten Veranlassungsbeiträge und Trennung der Reise auf Martinique nach Zeitanteilen (Tagen) in einen durch die Einkünfteerzielung veranlassten Reiseabschnitt sowie in einen privaten Reiseabschnitt möglich. Die Dauer wie auch zeitliche Lagerung der beruflichen Programmpunkte gehen aus dem vorliegenden Akt klar hervor, weshalb die vom Verwaltungsgerichtshof geforderte klare und einwandfreie Trennbarkeit gegeben ist (vgl. VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183).

Vor diesem Hintergrund kommt neben der Anerkennung der gesamten Kosten für den Sprachkurs auch eine Aufteilung der Reisekosten in Betracht, weshalb abstellend auf den festgestellten Sachverhalt die strittigen Aufwendungen im nachstehend dargestellten Umfang als Werbungskosten anerkannt werden:

Die Kosten für den Sprachkurs iHv 600 € sind im vollen Umfang als Werbungskosten unter dem Titel der Bildungsmaßnahme abziehbar.

Die Kosten für die Unterbringung sowie die Kosten für die An- und Abreise sind anteilmäßig im Verhältnis 6/10 (sechs beruflich veranlasste Tage von insgesamt 10 Aufenthaltstagen, bei zwei neutralen Tagen der Hin- und Rückreise), somit im Ausmaß von 1.035,60 € (von insgesamt 1.726 €) als Werbungskosten abziehbar.

Die im Zuge der Berufung beantragten Tagesgelder sind ebenso für die beruflich veranlassten Tage, somit iHv 196,20 € (6 x 32,70 €) anzuerkennen.

Im Übrigen sind im Sinne der Berufungsvorentscheidung die Ausgaben für Fachliteratur im dort anerkannten Umfang zu bestätigen.

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

3.2. Zu Spruchpunkt II. (Unzulässigkeit der Revision)

Gemäß § 25a Abs 1 VwGG hat das Verwaltungsgericht im Spruch seines Erkenntnisses oder Beschlusses auszusprechen, ob die Revision gemäß Art 133 Abs 4 B-VG zulässig ist. Der Ausspruch ist kurz zu begründen.

Gegen eine Entscheidung des Bundesfinanzgerichtes ist gemäß Art 133 Abs 4 BVG die Revision zulässig, wenn sie von der Lösung einer Rechtsfrage abhängt, der grundsätzliche Bedeutung zukommt, insbesondere weil das Erkenntnis von der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes abweicht, eine solche Rechtsprechung fehlt oder die zu lösende Rechtsfrage in der bisherigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nicht einheitlich beantwortet wird.

Im vorliegenden Beschwerdefall wurden keine Rechtsfragen aufgeworfen, denen im Sinne des Art 133 Abs 4 B-VG grundsätzlich Bedeutung zukäme. Das Bundesfinanzgericht orientierte sich bei den zu lösenden Rechtsfragen an der einheitlichen höchstgerichtlichen Judikatur zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen (va VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 27.9.2000, 96/14/0055; VwGH 28.3.2001, 2000/13/0194; VwGH 31.3.2003, 2000/14/0102; VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117; VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032; VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197; VwGH 28.2.2012, 2009/15/0183) und Bildungsmaßnahmen (va VwGH 29.1.2004, 2000/15/0009; VwGH 22.9.2005, 2003/14/0090; VwGH 19.10.2006, 2005/14/0117). Zudem hing die Entscheidung im Wesentlichen von den Umständen des vorliegenden Einzelfalles ab.

Es war daher gemäß § 25a Abs 1 VwGG spruchgemäß zu entscheiden.

Wien, am 21. Dezember 2017