

IM NAMEN DER REPUBLIK

Das **Bundesfinanzgericht** hat durch den Richter***Ri*** in der Beschwerdesache der Frau ***Bf1***, ***Bf1-Adr***, vertreten durch Kanzlei Kiffmann KG Wirtschaftsprüfungs- und Steuer-beratungsgesellschaft, Mariatroster Straße 36, 8043 Graz, über die Beschwerde vom 15. März 2019 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 22. Jänner 2019 betreffend Einkommensteuer 2017 zu Recht erkannt:

I. Der Beschwerde wird *teilweise Folge gegeben*.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert und die **Einkommensteuer 2017** wird mit **€ -520,-** (*bisher lt. Finanzamt: € -25,-*) festgesetzt.

Die Ermittlung der Bemessungsgrundlage und die Berechnung der festgesetzten Abgabe sind den Entscheidungsgründen sowie 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

Die Beschwerdeführerin (Bf.) erzielte im Streitjahr nichtselbständige Einkünfte aus einer Anstellung bei der Karl-Franzens-Universität. Laut Beilage zur Abgabenerklärung war sie als Juristin im Personalmanagement für ausländische Lektoren (Italienisch und Englisch) beschäftigt.

In ihrer **Abgabenerklärung** machte die Bf. Fortbildungskosten iHv. € 6.387,32 geltend. Laut Eingabe vom 11.12.2018 besuchte sie in der Zeit von 2.10.2017 bis 1.12.2017 einen Italienischkurs am *Istituto Michelangelo* in Florenz. Die beantragten Kosten setzen sich wie folgt zusammen:

Kurskosten: € 1.433,-
Kosten Unterkunft: € 2.000,-
Diäten (erste 5 Tage a 35,80): € 179,-
Diäten (restl. Tage, Differenz von 26,40 auf 35,80): € 526,-
KM-Geld 2x Graz-Florenz a 1.400km a 0,42: € 1.176,-
Wiederbeschaffung gestohlenen Fahrrad: € 1.072,92

Im angefochtenen **Bescheid** ließ das Finanzamt die beantragten Aufwendungen (zur Gänze) außer Ansatz. In der Begründung wurde ausgeführt:

„(...) Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen und können folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliegt, ist nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewährt. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrt.

Die Wiederbeschaffung eines gestohlenen Fahrrads stellt iSd. § 20 EStG Kosten der privaten Lebensführung dar und sind somit steuerlich nicht abzugsfähig.“

Die dagegen erhobene **Beschwerde** wie folgendermaßen begründet:

„(...) Der Erwerb der sprachlichen Kenntnisse im Wege der Aus- und Fortbildung ist für unsere Klientin unerlässlich, da sie bei ihrer angestellten Tätigkeit an der Karl-Franzens-Universität Graz für ausländische Mitarbeiter, insbesondere aus Italien, zuständig ist.

Laut beiliegender Bestätigung führt unsere Klientin Übersetzungen von Verträgen, Terminen und Korrespondenz durch. Zudem ist sie Ansprechpartnerin für ausländische Mitarbeiter. Hervorzuheben sind hier Übersetzungen von Arbeitsverträgen. Die Sprache ist somit für die Ausübung ihrer Tätigkeit unabdingbar. Fortbildungskosten sind jene Aufwendungen, um im ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben bzw. um den Anforderungen gerecht zu werden (VwGH 22.11.1995, 95/15/0161).

(...) Aufwendungen sind laut BFG abzugsfähig, wenn die theoretischen und praktischen Lehrgangskennntnisse in der beruflichen Tätigkeit verwertet werden können (BFG 10.7.2018, RV/4100370/2017).

Ob Seminarkosten steuerlich geltend gemacht werden können, ist – insbesondere bei Auslandsreisen – unabhängig von den Reisespesen zu beurteilen. Die ECTS-Punkte sind irrelevant.

Die Sprachkenntnisse muss unsere Klientin in ihrem Beruf verwerten. Insofern sind die Kosten zur Erlangung der italienischen Sprache als Werbungskosten abzugsfähig.

Es muss ein Unterschied sein, ob eine Auslandsreise mit Zielen wie der Erlangung der Sprache an einem Institut (wie das Instituto Michelangelo) erfolgt, oder ob lediglich im Ausland Kursstunden absolviert werden. Hier fehlt es an jeder privaten Veranlassung. Der Kurs dauerte insgesamt 61 Tage! Hier kann von einem Sprachstudium gesprochen werden. Es wurde ein Kurs im Ausmaß von 20 Wochenstunden mit verpflichtender Anwesenheit besucht. Es mussten Präsentationen und schriftliche Arbeiten eingereicht werden. Zudem musste umfangreiche Literatur erarbeitet werden. Das Institut Michelangelo ist eine der 4 größten Sprachschulen. Hier werden täglich 15 Sprachkurse parallel angeboten. Die Teilnehmerzahl liegt zwischen 10-15 Personen. Schwerpunkte sind möglich. Es gab kein Rahmenprogramm mit Sightseeing etc. Die sprachliche Ausbildung stand im Vordergrund.

Zudem war unsere Klientin in Bildungskarenz. Hier muss der Arbeitgeber zustimmen.

Weiters hat sie nach Abschluss der Ausbildung in die Human Ressource-Abteilung der Karl-Franzens-Universität gewechselt, sprich am 01.12.2017 hat sie eine neue Stelle angetreten. Es handelt sich somit eindeutig um eine Vorqualifikation. Die Tätigkeit hat sich erheblich geändert und unsere Klientin hat bessere Aufstiegschancen.

Die Notwendigkeit der Erlangung der Sprache ist für die Ausübung des Berufes unserer Klientin unerlässlich. Somit war die Aus- bzw. Fortbildung zur Erhaltung und Erlangung Ihrer Einnahmen und ist der Werbungskosten-Begriff sowie die berufliche Veranlassung erfüllt.

Der Diebstahl des Fahrrades erfolgte im Zuge der Ausbildung. Bei einem Unfall ist der Verlust des Fahrzeuges des Dienstnehmers auch eine außergewöhnliche technische Abnutzung und führt zu Werbungskosten. Hier liegt ein vergleichbarer Fall vor.“

Mit **Beschwerdevorentscheidung** vom 6.9.2019 (ergänzende Begründung vom 5.9.2019) wies das Finanzamt die Beschwerde als unbegründet ab: „Nach der Rechtsprechung des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Kosten einer Sprachreise kommen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als Werbungskosten nur dann in Betracht, wenn aufgrund des Reiseprogrammes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist.

Gegenständlich sind die geltend gemachten Werbungskosten zu trennen in Kosten des Florenzaufenthaltes, in denen insbesondere die Reisekosten beinhaltet sind und in Kosten, die unmittelbar durch den Sprachkurs erwachsen sind.

In ständiger Rechtsprechung hat der VwGH (z.B. 24.11.2004, 2000/13/0183; 31.2.2003, 2000/14/0102) zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen entschieden, dass Kosten für Reisen mit typischem Mischprogramm grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 (1) Z2 lit a EStG 1988 anzusehen seien. Davon ausgenommen sind lediglich Reisen, bei denen die folgenden vier Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- 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 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 jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.*

Die Tatsache, dass die Beschwerdeführerin Ansprechpartnerin für ausländische Mitarbeiter und für Übersetzungen von Arbeitsverträgen zuständig ist, kann nichts an dem Umstand ändern, dass ein Standarditalienischkurs sowie der inkludierte italienische Kochkurs (laut vorgelegtem Kursprogramm vom 24.7.2017) für jedermann attraktiv und von Interesse ist. Hinsichtlich der Kosten des Florenzaufenthaltes sind nicht alle Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Sprachreisen erfüllt, weshalb die Kosten für den Aufenthalt und Fahrt nicht als Werbungskosten anzuerkennen sind.

Bei der Beurteilung eines Sprachkurses ist in Bezug auf das Vorliegen von privat oder beruflich bedingten Zeiten von einer Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich, d.h. von 40 Stunden pro Woche auszugehen. Von der Beschwerdeführerin konnte während des gesamten Zeitraums eine durchschnittliche Arbeitszeit von acht Stunden pro Tag (40 Stunden/Woche) weder nachgewiesen noch zumindest glaubhaft gemacht (siehe VwGH vom 26.06.1990, ZI. 89/14/0106 und ZI. 92/15/0150). In der Beschwerde wird ausgeführt, dass von der Beschwerdeführerin ein Sprachkurs im Ausmaß von 20 Wochenstunden besucht wurde. Aus genannten Gründen konnte die ausschließlich oder nahezu ausschließlich berufliche Veranlassung der Reise nicht nachgewiesen bzw. zumindest glaubhaft gemacht werden und lässt sich diese für die Abgabenbehörde auch nicht einwandfrei erkennen. Wie bereits in der Begründung zum Einkommensteuerbescheid ausgeführt ist die Frage, ob ein Mischprogramm

vorliegt, nicht ausschlaggebend, dass der Dienstgeber für eine Reise eine Dienstfreistellung (bzw. Bildungskarenz) gewährt.

Die Wiederbeschaffung eines gestohlenen Fahrrads stellt Kosten der privaten Lebensführung iSd § 20 EStG 1988 dar und ist steuerlich nicht abzugsfähig.“

Im **Vorlageantrag** ergänzte die Bf. ihre Ausführungen: „(...) Es handelt sich nicht um eine Studienreise, die üblicherweise 14 Tage dauert und ein Rahmenprogramm bietet, sondern um ein Sprachstudium, um die erforderlichen Voraussetzungen für die Anforderungen in der neuen Position gerecht zu werden. Von der Stellenbeschreibung her sind Sprachkenntnisse unbedingt erforderlich, die in diesem Studium erworben wurden. Der Level B2 wurde erlangt.

Selbständige Sprachanwendung: >Kann die Hauptinhalte komplexer Texte zu konkreten und abstrakten Themen verstehen; versteht im eigenen Spezialgebiet auch Fachdiskussionen. Kann sich so spontan und fließend verständigen, dass ein normales Gespräch mit Muttersprachlern ohne größere Anstrengung auf beiden Seiten gut möglich ist Kann sich zu einem breiten Themenspektrum klar und detailliert ausdrücken, einen Standpunkt zu einer aktuellen Frage erläutern und die Vor- und Nachteile verschiedener Möglichkeiten angeben.<

Quelle: <http://www.europaeischer-referenzrahmen.de/sprachniveau.php>.

In Anbetracht der Tatsache, dass unsere Klientin bisher keinerlei Kenntnisse der italienischen Sprache hatte, entspricht diese Ausbildung am Institute Michelangelo durchaus einem Vollstudium. Den Level B2 erreicht man üblicherweise nicht in 2 Monaten. Der Level B2 entspricht Maturaniveau. Der Kenntnisstand ist gleichzusetzen mit einem 8-jährigen Sprachausbildung in einem Gymnasium. Insofern war ein intensiver Lernaufwand außerhalb der 20 Stunden Wissensvermittlung in den Sprachkursen notwendig. In den 20 Stunden sind Wissen vermittelt worden. Mindestens 20 Wochenstunden waren notwendig für Wiederholungen, Vokabelstudium, Präsentationen und Aufgaben. Insofern darf nicht isoliert nur der Sprachunterricht herangezogen werden. Hier weisen wir darauf hin, dass unsere Klientin ohne italienische Sprachkenntnisse die Sprachausbildung begann. Somit waren umfassende Vor- und Nachbereitungen jedenfalls notwendig, um den Kurs erfolgreich abschließen zu können. Ergänzend zur Sprachausbildung wurde ein zwei-wöchiger Kochkurs (jeweils an zwei Nachmittagen) besucht. Dieser ist auf dem Zertifikat auch nicht enthalten, da er der Übung der Konversation diene.

Der Kochkurs wurde belegt und bezahlt und zusätzlich belegt, um bei dieser Gelegenheit die Sprache in der Konversation zu üben. Zusammenfassend waren jedenfalls mehr als 40 Wochenstunden intensiven Studiums notwendig, um dieses Sprachniveau erreichen zu können. Es kann somit in keinsten Weise von einem Mischprogramm ausgegangen werden. Die von der Abgabenbehörde geforderten Punkte liegen jedenfalls kumulativ vor.

Das Sprachinstitut Michelangelo ist vergleichbar mit einem Sprachstudium bzw. hat jedenfalls Lehrgangcharakter.

Die berufliche Verwertung wurde umfassend dargestellt insbesondere auch der Aufgabenbereich unserer Klientin bei der Universität Graz. Der Kenntnissstand wurde durch das Zertifikat LEVEL B2 eindeutig nachgewiesen. Es handelt sich wiederholt um kein Reiseprogramm, sondern um ein Sprachstudium. An diesem Sprachstudium nehmen jene Personen teil, die ein hohes Interesse am Erwerb von professionellen Sprachkenntnissen besitzen, die sie auch natürlich beruflich verwerten wollen. Das Ausmaß an Freizeit war sehr eingeschränkt, da nur durch zeitintensive Vorbereitungen und Vokabelstudium, das obengenannte zertifizierte Sprachlevel erreicht werden konnte. (...)

Das Rad wurde anlässlich des Studiums angeschafft, um vom Wohnort zum Studium zu gelangen. Andernfalls wären zu hohe Kosten für Taxi und Öffentliche Verkehrsmittel angefallen. Kosten für Fahrten zu Berufsausbildungen sind steuerlich als Werbungskosten abzugsfähig, Der Beleg für die Anschaffung eines Ersatzfahrrades wurde bereits vorgelegt und dient der Darlegung des Schadens, der im Vermögen der Klientin entstand. Der Ort der Sprachausbildung hat keinen Einfluss auf die steuerliche Beurteilung.

Zudem ist es sinnvoll die Sprache im Ursprungsland zu erlernen.

Der Diebstahl des Fahrrades erfolgte im Zuge der Ausbildung. Bei einem Unfall ist der Verlust des Fahrzeuges des Dienstnehmers auch eine außergewöhnliche technische Abnutzung und führt zu Werbungskosten. Hier liegt ein vergleichbarer Fall vor. (...).“

In der von der Uni Graz vorgelegten Bestätigung vom 6.3.2019 heißt es ua.:

„Auf Anfrage wird bestätigt, dass [die Bf.] (...) eine zweimonatige Bildungskarenz zum Zweck der Aus- und Fortbildung im Sinne einer Fremdsprachenschulung absolvierte, um den Anforderungen im ausgeübten Beruf als Juristin und Ansprechperson für internationale MitarbeiterInnen, unter anderem aus Italien, gerecht zu werden. Im Rahmen ihres Dienstverhältnisses an der Universität Graz ist [die Bf.] unter anderem mit der laufenden Administration von Arbeitsverhältnissen betraut und im Zuge dessen auch für Beratungsgespräche und die Korrespondenz mit ausländischen MitarbeiterInnen zuständig. Die nunmehr erworbenen italienischen Sprachkenntnisse tragen im Arbeitsalltag zum Abbau sprachlicher Barrieren bei und sind von großer Bedeutung für das Personalressort (...).“

Das Bundesfinanzgericht hat erwogen:

Die Bf. ist Juristin und erzielte im Streitjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Im Rahmen dieser Einkünfte machte sie unter der Kennzahl 722 (Fortbildungs-, Ausbildungs- und Umschulungskosten) nachfolgende Werbungskosten geltend:

Kosten Italienischkurs:	€ 1.433,00
Kosten Unterkunft:	€ 2.000,00
Diäten, Tag 1 bis 5 á € 35,80:	€ 179,00
Diäten, Tag 6 bis 61, Diff. € 26,40 auf € 35,80:	€ 526,40
Kilometergeld 2x Graz-Florenz-Graz, 2.800 km á € 0,42	€ 1.176,00
Wiederbeschaffung gestohlenen Fahrrad:	€ 1.072,92
Gesamt:	€ 6.387,32

Die Bf. war an der Karl-Franzens-Universität zunächst „*im Personalmanagement für ausländische Lektoren (Italienisch und Englisch)*“ tätig und ua. für Übersetzungen von Verträgen, Terminen und Korrespondenzen von ausländischen Mitarbeitern, insbesondere aus Italien, zuständig. In der Zeit von 2.10. bis 1.12.2017 absolvierte sie in Florenz einen Sprachkurs am Michelangelo-Institut (*Istituto Michelangelo*). Dabei handelte es sich um einen 7-wöchigen „Standardkurs“ (mit jeweils 20 Stunden Unterricht pro Woche). Der Arbeitgeber stimmte für diesen Zeitraum einer Bildungskarenz zu. Nach Abschluss dieses Kurses wechselte die Bf. mit 1.12.2017 in die Human-Ressource-Abteilung der Karl-Franzens-Universität.

Die Bf. führte zu den geltend gemachten Werbungskosten im Wesentlichen aus, die erlangten Sprachkenntnisse seien für ihre berufliche Tätigkeit unabdingbar. Die Ausbildung in Florenz habe einem Sprachstudium entsprochen; es habe kein Rahmenprogramm mit Sightseeing oä. gegeben – die sprachliche Ausbildung sei im Vordergrund gestanden. Vor Beginn der Ausbildung habe die Bf. über keine Kenntnisse der italienischen Sprache verfügt. Sie habe mit diesem Kurs B2-Level erreicht; dafür sei außerhalb der Unterrichtszeiten ein intensiver Lernaufwand erforderlich gewesen. Es seien mehr als 40 Wochenstunden intensiven Studiums notwendig gewesen, um dieses Sprachniveau erreichen zu können. Von einem Mischprogramm könne nicht ausgegangen werden. Das Fahrrad habe die Bf. anlässlich des Studiums angeschafft, um „*vom Wohnort zum Studium zu gelangen*“. Der Diebstahl sei im Zuge der Ausbildung erfolgt.

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

Nach § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 sind Werbungskosten auch Mehraufwendungen des Steuerpflichtigen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Diese Aufwendungen sind ohne Nachweis ihrer Höhe als Werbungskosten anzuerkennen, soweit sie die sich aus § 26 Z 4 ergebenden Beträge nicht übersteigen. Dabei steht das volle Tagesgeld für 24 Stunden zu. Höhere Aufwendungen für Verpflegung sind nicht zu berücksichtigen.

Nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gelten als 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.

Laut § 20 Abs. 1 Z 2 EStG 1988 dürfen bei den einzelnen Einkünften ua. Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abgezogen werden, 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 (lit. a) sowie Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind (lit. c).

Die Bestimmung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 enthält als wesentliche Aussage ein Verbot des Abzuges gemischt veranlasster Aufwendungen (so genanntes Aufteilungs- und Abzugsverbot) in Bezug auf typischerweise auch der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter (vgl. zB VwGH 30.04.2015, 2012/15/0190; VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070).

Dieser Ausschluss der Abziehbarkeit gilt dann nicht, wenn eine eindeutige, klar nachvollziehbare Trennung zwischen der privaten Veranlassung einerseits und der betrieblichen bzw. beruflichen Veranlassung andererseits gegeben und die betriebliche bzw. berufliche Veranlassung nicht bloß völlig untergeordnet ist. Eine Aufteilung kann aber nicht vorgenommen werden, wenn mangels klarer Quantifizierbarkeit der einzelnen Veranlassungskomponenten ein objektiv überprüfbarer Aufteilungsmaßstab nicht besteht und damit ein entsprechendes Vorbringen des Steuerpflichtigen keiner Nachprüfung zugänglich ist. Ist eine derartige objektiv nachvollziehbare und einwandfreie Aufteilung nicht möglich, kommt die Berücksichtigung von Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten nur in Betracht, wenn der Steuerpflichtige den Nachweis für eine (zumindest beinahe) gänzliche betriebliche bzw. berufliche Veranlassung erbringt (VwGH 13.11.2019, Ra 2019/13/0070).

Derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten oder Betriebsausgaben geltend macht, hat im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema von sich aus nachzuweisen, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche bzw. betriebliche Sphäre betreffen (VwGH 18.10.2017, Ra 2017/13/0068).

Auslandsreisen sind grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung (VwGH 18.06.1980, 0591/80). Die Kosten von Auslandsreisen können nur Berücksichtigung finden, wenn die Reisen ausschließlich betrieblich/beruflich veranlasst sind und die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen ist. Dabei ist hinsichtlich des Nachweises des (nahezu) ausschließlichen betrieblichen/beruflichen Anlasses ein strenger Maßstab anzulegen (vgl. VwGH 21.10.2003, 2001/14/0217).

Kosten für Sprachkurse im Ausland sind unter denselben Voraussetzungen abzugsfähig, unter denen Kosten für Studienreisen als Werbungskosten berücksichtigt werden können (zB BFG 17.05.2018, RV/7100658/2014).

In seinem Erkenntnis vom 19.12.2018, Ra 2018/15/0043, hatte der VwGH zu beurteilen, ob Kosten einer AHS-Lehrerin (für Französisch) für einen Sprachkurs auf Martinique als Werbungskosten abzugsfähig sind. In der Begründung führt der VwGH dazu ua. aus:

„(...) Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 sind, es sei denn, es liegen vier näher bestimmte Voraussetzungen kumulativ vor (vgl. zB VwGH 19.10.1999, 99/14/0131; 19.10.2006, 2005/14/0117; 24.9.2008, 2008/15/0032, mwN). Eine dieser Voraussetzungen ist, dass das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein müssen, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren.

Kosten einer Reise, die in Form einer Gemengelage sowohl durch private Erholungs- und Bildungsinteressen wie auch durch betriebliche/berufliche Interessen veranlasst sind, bilden keine Betriebsausgaben oder Werbungskosten, zumal § 4 Abs. 5 wie auch § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 auf "ausschließlich" betrieblich bzw. beruflich veranlasste Reisen abstellt. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197) wird die Veranlassungsprüfung grundsätzlich für den einzelnen Reisetag vorgenommen.

Nach welchen Kriterien bei Studienreisen die ausschließlich betriebliche bzw. berufliche Veranlassung einer Reise zu prüfen ist, wurde oben bereits ausgeführt.

Im gegenständlichen Fall einer Reise in touristisch interessante Regionen sind nicht alle Kriterien erfüllt. Die berufliche Fortbildung ist damit nicht als das "auslösende Moment" der Reise im Sinne des Erkenntnisses VwGH 27.1.2011, 2010/15/0043, anzusehen; es liegt auch keine beruflich "fremdbestimmte Reise" im Sinne dieser Rechtsprechung vor. Deshalb erweist sich die vom Bundesfinanzgericht vorgenommene Anerkennung von Kosten für Verpflegungsmehraufwand (Tagessätze) und Nächtigung sowie von Fahrtkosten als rechtswidrig.

Unabhängig davon ist jedoch zu prüfen, ob die Kosten für den Sprachkurs als solchen als Bildungskosten iSd. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 absetzbar sind. Für die Absetzbarkeit von Kurskosten macht es keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige einen Kurs an seinem Wohnort oder an einem anderen Ort absolviert.

Die Bildungsmaßnahme war - wie auch vom Finanzamt nicht bestritten - zweifellos für die Berufstätigkeit der Mitbeteiligten förderlich, wobei zu berücksichtigen ist, dass im Rahmen des Unterrichts von Fremdsprachen auch Landes- und Kulturkunde einzubinden ist bzw. für grundlegende Einblicke etwa in Wirtschaft, Kultur und Kunst des betreffenden Sprachraums zu sorgen ist (vgl. etwa die Verordnung des Bundesministers für Unterricht und Kunst vom 14. November 1984 über die Lehrpläne der allgemeinbildenden höheren Schulen, BGBl. Nr. 88/1985), wofür im Rahmen des geschilderten Programms Inhalte vermittelt wurden.

Im gegenständlichen Fall sind die Kosten des im Zuge der Reise besuchten Kurses gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen. (...)“

Die Ausführungen des VwGH im Erkenntnis Ra 2018/15/0043 gelten auch für den hier zu beurteilenden Beschwerdefall:

Die Bf. hat sich gemäß der vorgelegten Anmeldebestätigung vom 24.7.2017 für einen „Standard Italien Course“ (20 Stunden/Woche) angemeldet. Dieser Kurs ist ohne Zweifel nicht derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bf. zugeschnitten, dass er jeglicher Anziehungskraft auf Angehörige anderer Berufsgruppen entbehrt. Der von der Bf. absolvierte Standardkurs ist vielmehr für Vertreter aller möglichen Berufsgruppen (also nicht ausschließlich für Juristen oder Universitätsbedienstete) von Interesse (wie zB für Lehrer, Dolmetscher, Fremdenführer etc.). Der Besuch des Sprachkurses ist zudem auch für Personen interessant, die aus rein privaten Gründen die italienische Sprache erlernen möchten.

Damit ist aber die für die steuerliche Anerkennung der Reiseaufwendungen unabdingbare Voraussetzung nicht erfüllt, dass das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein müssen, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (s. nochmals insbes. VwGH 19.12.2018, Ra 2018/15/0043). Somit liegen nicht alle von der Judikatur kumulativ geforderten Kriterien vor und daher fallen die Reisekosten in den Bereich der privaten Lebensführung nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988.

Dass zudem Florenz eine touristisch überaus interessante Reisedestination darstellt, steht außer Zweifel. Die berufliche Fortbildung ist damit nicht als das „auslösende Moment“ der Reise im Sinne der angeführten Rechtsprechung anzusehen. Daran vermag auch die vom Arbeitgeber gegebene Zustimmung zur Bildungskarenz nichts zu ändern.

Dass die Bf. zusätzlich zu den bloßen Unterrichtseinheiten auch Zeiten für Wiederholungen, Vokalbelstudium, Präsentationen und Aufgaben aufwenden musste, wird grundsätzlich nicht bezweifelt. Ein derartiger – nicht quantifizierbarer, weil individuell unterschiedlich intensiv ausgestalteter – „Lernaufwand“ (außerhalb der Kursstunden) ist aber jeder Fortbildung

immanent. Für die steuerliche Beurteilung ist aber auf das reine Unterrichtsprogramm abzustellen (zB VwGH 18.6.1980, 0591/80, mwN). Nimmt das Kursprogramm gerade einmal rund die Hälfte der Normalarbeitszeit ein, dann muss ein allfälliges Nebenprogramm als notwendige Ergänzung des Unterrichts gestaltet sein, sonst liegt ein Mischprogramm vor, das keine Anerkennung als Werbungskosten findet.

Im vorliegenden Fall lag – abgesehen von einer Ergänzung durch einen Kochkurs an jeweils 2 Tagen (á 2 Stunden) in den ersten beiden Wochen – offenbar kein Nebenprogramm vor. Neben den Wochenenden stand der Bf. während ihres Aufenthaltes in Florenz sohin auch an den Werktagen ausreichend (Frei-)Zeit, über die sie eigenständig disponieren konnte, zur Verfügung.

Der Kochkurs mag zwar eine sinnvolle, da der Spracherlernung förderliche Ergänzung des Sprachkurses darstellen, unbedingt notwendig war er dafür jedoch definitiv nicht. Das ergibt sich schon allein daraus, dass dieser Kochkurs (neben anderen Angeboten) optional hinzugebucht werden konnte. Auch dieser Kurs war nicht nur speziell auf Vertreter der Berufsgruppe der Bf. zugeschnitten. Ein (ergänzender) Kochkurs spricht vielmehr ebenfalls Personen an, die aus verschiedensten Gründen (beruflicher wie auch privater Natur) an der italienischen Kulinarik interessiert sind.

Im Sinne der dargestellten Rechtsprechung (s. insbes. nochmals VwGH Ra 2018/15/0043, 19.12.2018) liegt im Beschwerdefall keine beruflich „fremdbestimmte“ Reise vor. Dass etwa eine „Entsendung“ der Bf. durch ihren Arbeitgeber erfolgt wäre, geht aus der Aktenlage, insbesondere der vorgelegten Bestätigung der Universität, nicht hervor.

Da aus den dargelegten Gründen sohin jedenfalls eine untrennbare Gemengelage von privaten und teilweise durchaus mit der Einkünfteerzielung zusammenhängenden Umständen gegeben ist bzw. die Reise nicht klar und einwandfrei in einen privat veranlassten und einen beruflich veranlassten Abschnitt aufgeteilt werden kann, führen die Reiseaufwendungen (Diäten, Unterkunft, Fahrtkosten) nicht zu abzugsfähigen Werbungskosten. Deshalb erweist es sich auch nicht als rechtswidrig, wenn das Finanzamt den beantragten Kosten für die Unterkunft, den Diäten sowie den Kilometergeldern die Abzugsfähigkeit versagt hat.

Unabhängig davon ist aber die Abzugsfähigkeit der Kosten des Sprachkurses zu prüfen. Abzugsfähige Aus- oder Fortbildungskosten liegen vor, wenn auf Grund der Erfordernisse im ausgeübten Beruf Sprachkenntnisse allgemeiner Natur erworben werden. Sprachkurse sind abzugsfähig, wenn sie der Berufstätigkeit förderlich sind (Jakom/Lenneis EStG, 2021, § 16 Rz 52, mwN). Für die Absetzbarkeit von Kurskosten macht es keinen Unterschied, ob der Steuerpflichtige einen Kurs an seinem Wohnort oder an einem anderen Ort absolviert (VwGH 19.12.2018, Ra 2018/15/0043).

Die Bf. arbeitete an der Universität im Personalmanagement für ausländische (ua. italienische) Lektor*innen. Sie führte als Ansprechpartnerin für ausländische Mitarbeiter*innen die entsprechende Korrespondenz sowie Beratungsgespräche durch und war ua. für die Übersetzung von Arbeitsverträgen zuständig. Darüber liegt eine entsprechende Bestätigung des Arbeitgebers vom 6.3.2019 vor. Für die angeführten Tätigkeiten der Bf. sind daher Italienischkenntnisse unbestritten von Nutzen (bzw. sogar erforderlich). Dass dem nicht so wäre, wird selbst vom Finanzamt nicht behauptet.

Die Kosten für den Sprachkurs iHv. € 1.433,- sind sohin gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Was die Kosten für die (Wieder-)Beschaffung eines Fahrrades anlangt, so gilt Folgendes:

Typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter, für die nach der Lebenserfahrung eine private Mitveranlassung besteht, werden von der Regelung des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 erfasst (vgl. *Hofstätter/Reichel*, Tz 3.1 zu § 20 EStG 1988, 48. Lfg.; VwGH 24.04.2014, 2011/15/0187). Derartige Wirtschaftsgüter unterliegen im Fall einer privaten Mitveranlassung dem Aufteilungsverbot (Abzugsverbot), da die berufliche Veranlassung nicht exakt objektiv nachprüfbar und nicht quantifizierbar ist (*Zorn* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 16 Tz 133/1).

Anderes könnte nur dann gelten, wenn einwandfrei nachgewiesen wird, dass das Wirtschaftsgut (hier: das Fahrrad) entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich verwendet wird (vgl. *Kofler/Wurm* in *Doralt/Kirchmayr/Mayr/Zorn*, EStG²¹, § 20 Tz 163).

Dass eine an der Universität beschäftigte Juristin (im Gegensatz zB zu einer Fahrradbotin) ihr Fahrrad (nahezu) ausschließlich beruflich verwendet und nur eine vernachlässigbare private Mitveranlassung vorliegen würde, widerspricht jeglicher Lebenserfahrung. Einen Nachweis für eine (nahezu) ausschließlich berufliche Nutzung des Fahrrades hat die Bf. auch nicht erbracht.

Abgesehen davon, ist im Falle eines Verlustes (Diebstahles) – selbst wenn dieser nachweislich im rein beruflichen Einsatz erfolgt sein sollte – nur eine allfällige Wertminderung steuerlich zu berücksichtigen; nicht absetzbar sind jedoch die Kosten für den Neuerwerb eines Fahrrades (*Zorn*, aaO, § 16 Tz 133/4, mwN). Im Beschwerdefall wurden keine konkreten Angaben zum Zeitwert (Anschaffungszeitpunkt, Neuwert) des gestohlenen Fahrrades getätigt bzw. keine entsprechenden Nachweise dafür erbracht. Selbst für den behaupteten Diebstahl wurden keine Nachweise (zB Diebstahlsanzeige) vorgelegt.

Die geltend gemachten Kosten für die Anschaffung eines (neuen) Fahrrades waren daher nicht zum Abzug zuzulassen.

Abschließend wird nochmals zusammengefasst: Der von der Bf. besuchte Sprachkurs in Florenz war nicht nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bf. abgestellt. Ein derartiger Standard-Italienischkurs ist vielmehr auch für Vertreter einer Vielzahl anderer Berufsgruppen (Lehrer, Dolmetscher, Touristenführer, Unternehmer, die mit italienischen Geschäftsleuten in Beziehung treten etc.), ja selbst für Personen, die aus rein privaten Motiven die Sprache erlernen wollen, von Interesse. Dazu kommt, dass die reine Unterrichtszeit nur 20 Stunden pro Woche betrug. Damit liegt nach der oa. Rechtsprechung jedenfalls eine sowohl privat als auch beruflich veranlasste – nicht objektiv aufteilbare – Gemengelage vor, welche zwingend den Ausschluss der beantragten Reisekosten vom Werbungskostenabzug zur Folge hat. Anderes gilt für die Kosten des Sprachkurses selbst: Dass Italienischkenntnisse in der von der Bf. ausgeübten Tätigkeit (s. oben) von Nutzen bzw. förderlich sind, steht außer Zweifel. Die Kosten für diese Bildungsmaßnahme waren daher nach § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 absetzbar.

Aus den dargelegten Gründen war spruchgemäß zu entscheiden.

Zur Revision:

Gegen ein Erkenntnis des Bundesfinanzgerichtes ist 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.

Das Bundesfinanzgericht ist hinsichtlich der Frage der Abzugsfähigkeit von Kosten in Zusammenhang mit einem im Ausland absolvierten Sprachkurs der in der Entscheidung dargestellten höchstgerichtlichen Rechtsprechung des VwGH (insbes. Ra 2018/15/0043, 19.12.2018) gefolgt. Die ordentliche Revision an den Verwaltungsgerichtshof war daher nicht zuzulassen.

Graz, am 30. Juli 2021