



## Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vertreten durch Mag. Viktor Micelli, Wirtschaftstreuhänder und Steuerberater, 8010 Graz, Wilhelm-Raabe-Gasse 14, vom 5. Dezember 2001 gegen den Bescheid des Finanzamtes Graz-Stadt vom 8. November 2001 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2000 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

### Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin ist Volksschullehrerin und beantragte in ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 Sonderausgaben für die Darlehensrückzahlung für einen Wohnungskauf in Höhe von ATS 67.550,00 und Werbungskosten für eine Intensivsprachwoche in England samt Fahrtkosten nach Wien in Höhe von ATS 10.677,00 zu berücksichtigen.

Das Finanzamt lehnte dies ab und begründete in dem nunmehr angefochtenen Bescheid seine ablehnende Haltung damit, dass Sonderausgaben nur als Aufwendungen zur Wohnraumschaffung oder zur Wohnraumsanierung abzugsfähig sind. Ausgaben für den Erwerb einer bereits bestehenden Eigentumswohnung bzw. eines Einfamilienhauses würden keine Aufwendungen zur Wohnraumschaffung darstellen. Aufwendungen für einen Sprachkurs seien nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn hierdurch ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt werden würden. Die Erwerbung von Sprachkenntnissen, die allgemein von Interesse und

Nutzen seien, weil sie die Allgemeinbildung erhöhen würden, sei der privaten Lebensführung zuzurechnen.

In der dagegen erhobenen Berufung brachte die Berufungswerberin vor, dass seit nunmehr 3 Jahren in den Volksschulen der Unterrichtsgegenstand Englisch ab der 1. Klasse zwingend vorgeschrieben unterrichtet werde. Für sie als ältere Lehrerin wäre es bis dato – nur in der dritten und vierten Klasse Volksschule im Lehrplan vorgesehen – nicht erforderlich gewesen, einen eigenen Kurs mit Zusatzausbildung abzulegen. Dies habe der Stadtschulrat nunmehr dahingehend vorgeschrieben, dass dieses Fach in allen vier Jahren zu unterrichten sei. So hätte sie den Englandaufenthalt, dem jeglicher Charakter eines Urlaubes oder einer Sightseeingveranstaltung gefehlt habe, absolvieren müssen. Die Konsequenz der Nichtteilnahme wäre für sie gewesen, dass ihr Stunden beim Unterrichten fehlen würden, welche natürlich eine starke Gehaltseinbuße mit sich bringen würde. Dieser Kurs sei eindeutig und ausschließlich nur für Volksschullehrer bzw. -innen vorgesehen und somit unbedingt notwendig gewesen.

Bezüglich der Wohnraumschaffung wird vorgebracht, dass diese Kosten für den Erwerb einer Wohnung von einem gemeinnützigen Wohnbauträger aus erster Hand steuerlich absetzbar seien. Sie bewohne diese Wohnung allein, lebe von ihrem Ehegatten seit über drei Jahren getrennt und diese Wohnung hätte beim Kauf keinen Vormieter oder Voreigentümer gehabt.

In der abweisenden Berufungsvorentscheidung verwies das Finanzamt darauf, dass aus dem Reiseprogramm ersichtlich sei, dass der Englandaufenthalt sowohl in den beruflichen als auch in den privaten Bereich fallen würde. Um die Aufwendungen als Werbungskosten anerkennen zu können, müsse das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierter Teilnehmer entbehren würden. Bei einer Studienreise mit Mischprogramm komme eine Berücksichtigung der Reisekosten auch für jene Tage nicht in Frage, die anteilig auf einen ausschließlich beruflichen Zwecken gewidmeten Teilabschnitt entfallen.

Hinsichtlich der beantragten Sonderausgaben wird darauf hingewiesen, dass gem. § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 der Steuerpflichtige Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 3 (Wohnraumschaffung) auch dann absetzen könne, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner leisten würde. Da die Berufungswerberin von ihrem Gatten seit über drei Jahren getrennt leben würde hätten die Aufwendungen für die Wohnung des Gatten auch im Berufungsverfahren nicht berücksichtigt werden können.

In der Ergänzung zum Vorlageantrag wird der Auffassung des Finanzamtes, dass der Englandaufenthalt eine Studienreise mit Mischprogramm darstellen würde, entgegen

gehalten, dass sich die zwingende berufliche Veranlassung des Studienaufenthaltes schon dadurch ergebe, dass bei Nichtteilnahme dieses Kurses die Tätigkeit als Volksschullehrerin weiterhin gefährdet gewesen wäre. Die Reise sei durch den Stadtschulrat geplant worden und sei so ausgerichtet gewesen, dass die lehrgangsmäßige Organisation rein auf Volksschullehrer abgestimmt gewesen wäre und dies würde die zwingende berufliche Bedingtheit erklären. Die Kurse hätten von Montag bis Freitag in der Zeit von 9:00 Uhr bis 13.00 Uhr stattgefunden. In dieser Zeit sei ein derart reichhaltiges Sprachprogramm dargeboten worden, dass die Verarbeitung des Stoffes und die geforderten Hausaufgaben nachmittags verpflichtend zu erledigen gewesen wären. Aus der Tatsache, dass nur 20 Wochenstunden unterrichtet worden wären, könne nicht abgeleitet werden, dass von einer Reise mit Mischprogramm gesprochen werden könne, da kein Teilnehmer das Lernziel erreicht hätte, wenn er nicht nachmittags, sogar abends den gebotenen Stoff verarbeitet hätte. Man könne also ruhig davon ausgehen, dass die reine Arbeitszeit in dieser Studienwoche täglich 8 bis 10 Stunden betragen habe.

### ***Über die Berufung wurde erwogen:***

#### Studienreise:

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

Demgegenüber dürfen gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Die wesentliche Aussage des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 ist somit die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung nicht abzugsfähig sind. Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Dies wäre ungerecht 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 (siehe BFH-Beschluss 19.10.1979 Großer Senat, BStBl. 1971 II S 17).

Gem. § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 idF BGBl. I Nr. 106/1999 (Steuerreformgesetz 2000), mit Wirkung ab 2000, sind Werbungskosten auch Aufwendungen für Aus- und

Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit.

Nach der Lehre (Doralt Einkommensteuer Kommentar, § 16 Tz 203/1-6, sowie Hofstätter - Reichel Die Einkommensteuer III B zu § 16 Abs 1 Z 10 EStG 1988 und Müller in SWK-Sonderheft Feber 2002, Seite 157) sowie der dort referierten Rechtsprechung sind zwar Aufwendungen für Fremdsprachkurse nach der neuen Rechtslage ab 2000 Fortbildungskosten, wenn auf Grund eines konkreten Nutzens für den Beruf von einer beruflichen Veranlassung auszugehen ist (vgl. VwGH 26.4.1989, 88/14/0091), doch betrifft dies grundsätzlich nur Inlandssprachkurse. Die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Sprachkurse im Ausland hingegen richtet sich nach jenen Merkmalen (4 Kriterien gemäß der VwGH-Rechtsprechung, deren Vorliegen streng zu prüfen ist), welche für die steuerrechtliche Anerkennung von Studienreisen erforderlich sind. Demnach gehören Sprachkurse im Ausland in aller Regel zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung. Zur Anerkennung der nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssen folgende Voraussetzungen 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 Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen (VwGH vom 27.5.1999, 97/15/0142).
3. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (VwGH vom 18.3.1992, 91/14/0171).
4. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Dabei ist von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen. Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisstrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen.

Nach dem Schreiben des Landesschulrates vom 12.1.2000 erfolgte der „Unterricht“ durch native speakers an 5 Vormittagen zu je vier Stunden und projektartigen Aktivitäten an den Nachmittagen. Als Schwerpunkte werden handlungsorientierter Ansatz zur gezielten Verbesserung von Aussprache, Artikulation und Kommunikationsfähigkeit, englische Landeskunde theoretisch und angewandt, aufgelistet. Weiters wird der Besuch einer

englischen Grundschule mit Unterrichtsbeobachtung und Erfahrungsaustausch mit Primary School Teachers genannt. Das Nachmittags- und Abendprogramm sei abgestimmt auf die Interessen der Teilnehmer.

Damit ist das für die steuerliche Anerkennung von Auslandsreisen erforderliche Pensum von täglich acht Stunden Lernprogramm nicht bzw. zumindest der 4. Punkt der oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. Allgemein interessierende Programmpunkte nehmen zeitlich gesehen mehr Raum als jenen ein, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird.

Die Behauptung der Berufungswerberin, während der Kurszeit von Montag bis Freitag von 9:00 Uhr bis 13.00 Uhr sei ein derart reichhaltiges Sprachprogramm dargeboten worden, dass die Verarbeitung des Stoffes und die geforderten Hausaufgaben nachmittags verpflichtend zu erledigen gewesen wären, weiters, dass kein Teilnehmer das Lernziel erreicht hätte, wenn er nicht nachmittags oder sogar abends den gebotenen Stoff verarbeitet hätte, wonach man also ruhig davon ausgehen könne, dass die reine Arbeitszeit in dieser Studienwoche täglich 8 bis 10 Stunden betragen habe, ist durch nichts erwiesen, erscheint völlig übertrieben und schon nach dem Inhalt der Lehrpläne für Volksschulen als nicht der Wahrheit entsprechend. Im Lehrplan für Volksschulen wird unter verbindliche Übungen „Lebende Fremdsprache“ (1. bis 4. Schulstufe) als Inhalt des Lehrstoffes unter anderem die „Bewältigung einfacher Sprechsituationen“ genannt ist. Beispielsweise sind das:

Jemanden grüßen; sich verabschieden, Sagen, wer man ist, Freunde/Familienmitglieder vorstellen, Jemanden ersuchen, etwas zu tun, Um etwas bitten, Hilfe anbieten, Sich bedanken, Sich entschuldigen, usw.

Damit kommt zum Ausdruck, dass kein derart reichhaltiges Sprachprogramm vom Lehrplan für den Englischunterricht, und schon gar nicht verbunden mit einem Auslandsaufenthalt, gefordert wird, um der von der Berufungswerberin beschriebenen Tätigkeit nachkommen zu können.

Die Behauptung der Berufungswerberin, dem Englandsaufenthalt fehle jeglicher Charakter eines Urlaubes oder einer Sightseeingveranstaltung, wird schon dadurch entkräftet, dass laut Endabrechnung vom 27.11.2000 ein Betrag für „Eintritte und Schiff“ eingehoben wurde.

Zusammenfassend liegen demnach nicht alle von der Judikatur geforderten Voraussetzungen für die Abzugsfähigkeit der Aufwendungen für eine Studienreise vor. Die beantragten Aufwendungen für die Studienreise stellen daher keine berücksichtigungsfähigen Werbungskosten dar, sondern zählen zu den nichtabzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung.

Sonderausgaben:

Die Berufungswerberin machte in Ihrer Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung einen Betrag von ATS 67.550,00 für einen Wohnungskauf – Darlehensrückzahlung als Sonderausgaben geltend. Als Beilage befindet sich im Berufsungsakt eine Bestätigung der Bank mit dem Inhalt, dass der obgenannte Darlehensnehmer im Jahr 2000 eine Gesamtrückzahlung (Kapital, Zinsen, Verzugszinsen) von ATS 67.550,00 geleistet habe. Als Darlehensnehmer wird Herr A, der Ehegatte der Berufungswerberin, genannt.

Weiters wurde der Entwurf eines Kaufvertrages vorgelegt, wonach als Käufer der in Rede stehenden Wohnung ebenfalls der Ehegatte der Berufungswerberin, Herr a, und als Verkäuferin die H-GesmbH, aufscheint.

In der Berufung vom 5.12.2001 gibt die Berufungswerberin bekannt, dass sie diese Wohnung allein bewohne, von ihrem Ehegatten seit über drei Jahren getrennt lebe und diese Wohnung beim Kauf keinen Vormieter oder Voreigentümer gehabt habe.

Gemäß § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 sind Ausgaben zur Wohnraumschaffung bei der Ermittlung des Einkommens als Sonderausgaben abzuziehen, soweit sie nicht Betriebsausgaben oder Werbungskosten sind. Gemäß § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 wird ergänzend bestimmt, dass Ausgaben im Sinne des Abs. 1 Z 2, 3 und 5 der Steuerpflichtige auch dann absetzen kann, wenn er sie für seinen nicht dauernd getrennt lebenden (Ehe)Partner und für seine Kinder leistet.

Nachdem die Berufungswerberin in ihrer Berufung vom 5.12.2001 mit klarem verständlichen Wortlaut bekannt gegeben hat, dass sie von ihrem Ehegatten seit über drei Jahren getrennt lebt, entspricht es voll und ganz der gesetzlichen Bestimmung des § 18 Abs. 3 Z 1 EStG 1988 iVm § 18 Abs. 1 Z 3 EStG 1988, wenn das Finanzamt die beantragten Sonderausgaben nicht gewährt hat.

Das Vorbringen des hinzugezogenen steuerlichen Vertreters im Ergänzungsschreiben zum Vorlageantrag der Berufungswerberin vom 25.6.2002 ist nicht geeignet, die Rechtsansicht des Finanzamtes zu widerlegen. Dort wird nämlich vorgebracht, dass die aus Unkenntnis der Gesetzeslage in der Berufung von der Berufungswerberin aufgestellte Behauptung, sie lebe seit über drei Jahren von ihrem Ehegatten getrennt, insoweit zu relevieren sei, als sie die Wohnung P-Gasse hauptsächlich aus beruflichen Gründen teilweise benützen würde. Aus Mangel an einem Arbeitsraum im Hause R-Straße würden sämtliche beruflichen Tätigkeiten, wie die Vorbereitung für den Unterricht, Schularbeitskorrekturen etc. dort durchgeführt werden. Sie sei nach wie vor in der r-Straße gemeldet und wohne mit ihrem Gatten dort zusammen. Die Kosten für die Wohnung trage die Berufungswerberin allein.

Den Klarstellungen der Berufungswerberin dahingehend, sie lebe seit über 3 Jahren von ihrem Ehegatten getrennt, ist durchaus Glauben zu schenken, zumal sie im strittigen Jahr 2000 noch in der R-Straße gemeldet war, allerdings nach dem zentralen Melderegister ab 19.3.2003 ihren Hauptwohnsitz an die p-Gasse verlegt hat, wohingegen ihr Ehegatte seinen Hauptwohnsitz weiterhin in der r-Straße beibehalten hat. Nicht schlüssig ist weiters der Einwand der steuerlichen Vertreters dahingehen, als die von der Berufungswerberin aufgestellte Behauptung, sie lebe seit über drei Jahren von ihrem Ehegatten getrennt, insoweit zu relativieren sei, als die Wohnung P-Gasse hauptsächlich aus beruflichen Gründen teilweise benützt werde. Abgesehen davon, dass bei Volksschullehrern Schularbeitskorrekturen nur in sehr eingeschränktem Umfang anfallen, kann ein Zusammenhang mit der Bekanntgabe des Umstandes, dass die Berufungswerberin von ihrem Ehegatten seit über drei Jahren getrennt lebt, mit dem vom steuerlichen Vertreter vorgebrachten Argument, die Berufungswerberin benütze die Wohnung P-Gasse hauptsächlich aus beruflichen Gründen, nicht hergestellt werden. Aus welchen Gründen die Berufungswerberin falsche Angaben hätte machen sollen, lässt sich aus den Ausführungen des steuerlichen Vertreters nicht erkennen.

Nach Auffassung des UFS handelt es sich beim Vorbringen des steuerlichen Vertreters in der Ergänzung zum Vorlageantrag lediglich um durch nichts nachgewiesene Behauptungen, die als Nachweis oder zur Glaubhaftmachung für die Absetzbarkeit steuermindernder Ausgaben ungeeignet sind.

Die Berufung war daher, wie aus dem Spruch ersichtlich, vollinhaltlich abzuweisen.

Graz, am 7. Juli 2006