



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des DI M MA, PLZ T, Straße ZL, vom 14. September 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 24. August 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2007 entschieden:

Der Bescheid betreffend Einkommensteuer 2007 wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgabe betragen:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Abgabe	
	Art	Höhe	Art	Höhe
2007	Einkommen	19.329,20 €	Einkommensteuer anrechenbare Lohnsteuer	3.782,82 € -4.844,11 €
ergibt folgende festgesetzte Einkommensteuer (Gutschrift)				-1.061,29 €

Die Berechnung der Bemessungsgrundlagen und der Höhe der Abgabe sind dem als Anlage angeschlossenen Berechnungsblatt zu entnehmen, das einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet.

Entscheidungsgründe

Der Abgabepflichtige beantragte in seiner Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung – neben anderen nicht strittigen Ausgaben - den Betrag von 2.000 € als Werbungskosten zu berücksichtigen.

Mit **Vorhalt vom 2. Februar 2009** forderte das Finanzamt den Abgabepflichtigen auf, die Unterlagen zu den erklärten Kosten nachzureichen, bei mehreren Belegen eine Kostenaufstellung pro Aufwandsgruppe mit Datum und Höhe des Aufwandes und Warenbezeichnung bzw. Verwendungszweck, beizulegen. Weiters möge er den Tätigkeitsbereich bekannt geben, um den beruflichen Zusammenhang der Aufwendungen zu erkennen. Weiters seien Vergütungen des Arbeitgebers oder Einrichtungen (z.B. Arbeiterkammer) anzuführen.

Als **Beantwortung** wurde vom Abgabepflichtigen **mit 24. Februar 2009** eine Aufstellung der Ausgaben übermittelt, aus der hinsichtlich des berufungsgegenständlichen Betrages von 2000 € hervorgeht, dass dies Ausgaben für einen „Sprachkurs Spanisch (privat)“ getätigt wurden.

In einem **weiteren Schreiben vom 12. März 2009** wurde der Abgabepflichtige aufgefordert, die geltend gemachten Aufwendungen für den Sprachkurs mittels geeigneter Unterlagen nachzuweisen und falls es sich um einen Sprachkurs im Ausland handle das genaue Kursprogramm vorzulegen sowie die berufliche Notwendigkeit des Sprachkurses darzulegen.

Der am 8. Mai 2009 einlangenden Antwort legte der Abgabepflichtige die Kopie eines „CERTIFICA“ über einen Spanisch-Sprachkurs sowie ein Schreiben des Arbeitgebers AG (vom 11. Juli 2007) vor, in dem dieser bestätigte, dass für den Abgabepflichtigen in seinem beruflichen Tätigkeitsbereich aufgrund interner und externen Kundenkontakte die Fremdsprachen Englisch und Spanisch unerlässlich und um diese Voraussetzungen erfüllen zu können, außerberufliche Weiterbildungen erforderlich seien.

Im **Einkommensteuerbescheid vom 24. August 2009** wurden die Aufwendungen für den Sprachkurs nicht als Werbungskosten anerkannt. Begründend führte das Finanzamt aus:

„Bei Sprachausbildungen im Ausland sind nur die Kurskosten abzugsfähig. Die Reise- und Aufenthaltskosten gehören zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung, soweit nicht die (nahezu) ausschließliche berufliche Bedingtheit erkennbar ist (lehrgangsmäßige Organisation, Ausrichtung von Programm und Durchführung ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen). Da nicht ersichtlich ist, ob es sich bei den geltend gemachten Kosten nur um die Kursgebühr handelt oder ob auch Aufenthalts- und Reisekosten enthalten

sind, konnten die Aufwendungen nicht anerkannt werden. Telefonisch wurden weitere Unterlagen angekündigt, jedoch wurden diesbezüglich keine mehr eingereicht.“

Mit Schreiben vom 14. September 2009 erhab der Abgabepflichtige **Berufung** gegen den Einkommensteuerbescheid 2007, die er folgendermaßen begründete:

„Meine Sprachausbildung im Ausland wurde nicht anerkannt. In der Anlage übermittel ich sämtliche Unterlagen aus denen auch hervorgeht, dass es sich bei der Ausbildung um eine (nahezu) ausschließlich berufliche Bedingtheit handelt. Es war sowohl eine lehrgangsmäßige Organisation und eine Ausrichtung von Programm und Durchführung ausschließlich auf die Sprachausbildung gegeben. So waren neben einem täglichen Kurs von 4 Stunden noch eine zusätzliche Konversationseinheit von 4 Stunden dabei, sodass insgesamt 8 Stunden Unterricht waren.“

Weiters übermittel ich eine Bestätigung meines Dienstgebers über die Notwendigkeit der Sprachausbildung. Ebenfalls ein Zertifikat über den Kurs von 40 Unterrichtsstunden und das Programm der Konversation.

Da in der Rechnung des Reisebüros nur Flug und Hotel mit Frühstück enthalten sind beantrage ich zusätzlich Tagesgeld für 16 Tage a 34,20, das sind EUR 547,20 und das Kilometergeld von T bei E nach München (Flughafen) für 490,04 km a 0,376, das sind EUR 184,26.

Leider konnte ich die Unterlagen nicht rechtzeitig vorlegen. Ich beantrage die Berichtigung des ergangenen Bescheides“

Mit Berufungsvorentscheidung vom 30. November 2009 wies das Finanzamt die Berufung mit folgender Begründung ab:

„Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG ua. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sowie Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen.“

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünftezielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünftezielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünftezielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH-Erkenntnis vom 27. Mai 1999, ZI. 97/15/0142).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. etwa das Erkenntnis vom 16. Juli 1996, 92/14/0133), stellen Aufwendungen für eine Auslandsreise (Studienreise) grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- 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;
- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten;
- 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;
- Andere allgemein interessierende Programm punkte dürfen zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird; hiebei ist auf eine „Normalarbeitszeit“ von acht Stunden täglich abzustellen. Der zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Nach dem vorliegenden Programm dauerte die Reise v. 16.09.2007 bis zum 01.10.2007. Die Reise wurde über die RB gebucht. Während der Reise wurde ein Spanischkurs mit 20 Lektionen pro Woche im Zeitraum 17.09.2007-28.09.2007 besucht.

Da die allgemeinen Voraussetzungen für die Anerkennung von Studienreisen (Sprachreisen) im Ausland nicht erfüllt sind (Programm ist nicht auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt, Freizeit nimmt mehr Raum ein als während der Berufsausübung), konnten die geltend gemachten Aufwendungen nicht anerkannt werden. Eine nahezu ausschließliche berufliche Veranlassung liegt auch deshalb nicht vor, weil ein privater Reisezweck (Urlaubstage im Anschluss an die Sprachausbildung) nicht ausgeschlossen ist.

Lediglich eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten (zB Kursgebühr) stellen abzugsfähige Werbungskosten dar. Aufgrund der vorgelegten Rechnung sind diese nicht ermittelbar, da es sich um einen Pauschalpreis handelt.“

Mit Schreiben vom 28. Dezember 2008 beantragte der Bw. die **Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz** und führte ergänzend aus:

„Obwohl laut Darlegung in der Berufung eine nahezu ausschließliche berufliche Fortbildung gegeben war, wurde diese nicht anerkannt. Ein 8-stündiger täglicher Unterricht (inklusive Konversation) wurde nicht als ausreichend angesehen. Die Bestätigung des Dienstgebers wurde nicht berücksichtigt. Für den Fall der Nichtanerkennung werde ich eine Bestätigung über die reine Kursgebühr beibringen.“

Mit Vorlagebericht vom 12. Februar 2010 wurde die Berufung vom Finanzamt dem Unabhängigen Finanzsenat zur Entscheidung vorgelegt.

In der **mündlichen Verhandlung am 22. September 2011** brachte der Berufungswerber im Wesentlichen ergänzend vor, dass der Sprachkurs vormittags vier Stunden dauerte und hauptsächlich Grammatik beinhaltete. Er habe auch den nachmittäglichen Konversationskurs besucht. Dafür habe er jedoch keine Nachweise.

In dem Kurs seien alle Themenbereiche über Spanien behandelt worden, nicht nur über Kultur oder Kunst, sondern auch über wirtschaftliche Themenbereiche sei gesprochen worden.

Über die Berufung wurde erwogen:

Rechtsgrundlagen:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 leg. cit. auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen. Demgegenüber sind gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 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. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. 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 seien, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- 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; 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 absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. für viele das hg. Erkenntnis vom 24. November 2004, 2000/13/0183, mwN).

Gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG 1988 gehören zu den Werbungskosten 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.

Die belangte Behörde traf unter Bezugnahme auf die vorliegenden Reiseprogramme die Feststellung, dass es sich bei der streitgegenständlichen Reise um eine solche handle, welche die allgemeinen Voraussetzungen für die Anerkennung von Studienreisen (Sprachreisen) im Ausland nicht erfüllt sind (Programm ist nicht auf die Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt, Freizeit nimmt mehr Raum ein als während der Berufsausübung).

Beweiswürdigung und Sachverhalt:

An Sachverhalt steht im gegenständlichen Fall fest, dass diese Reise (deren Planung und Durchführung) auf eine reine Privatinitiative des Berufungswerbers zurückgeht. Er selbst hat die Reise und den Kurs bei der RB gebucht. Der Arbeitgeber war darin nicht involviert. Die Reise dauerte vom 17. September 2007 bis 28. September 2007. Der Spanischkurs umfasste 20 Stunden pro Woche. Im Zeugnis („CERTIFICA“) wird der Besuch von 40 Stunden in zwei Wochen bestätigt. Für den Besuch der nachmittäglichen freiwilligen Konversationsstunden liegt kein Nachweis vor. Das Programm ist nicht auf die Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt und nicht nur für Mitglieder seiner Berufsgruppe von Interesse. Lt. vorliegendem Kursprogramm dauerte der Kurs nicht 40 Stunden, sondern nur 36 Stunden, da es am 24. September 2007 ein Fest oder Feiertag („Festivo“) gegeben hat.

Der Abgabepflichtige erhielt Unterricht in folgenden Bereichen:

Literaturunterricht („Clase de LITERATURA, DON QUIJOTE; LITERATURA HISPANOAMERICANA“)

Kunstunterricht („Clase de ARTE, BARCELONA Y EL MODERNISMO; BARCELONA EN EL S. XIX“)

Kulturunterricht („Clase de CULTURA, LOS TOROS“)

Geschichtsunterricht („Clase de HISTORIA, HISTORIA DE ESPAÑA“)

Im Schreiben vom 11.Juli 2007 bestätigt der Arbeitgeber AG , dass für den Abgabepflichtigen in seinem beruflichen Tätigkeitsbereich aufgrund interner und externer Kundenkontakte die Fremdsprachen Englisch und Spanisch unerlässlich und zur Erfüllung dieser Voraussetzungen außerberufliche Weiterbildungen erforderlich sind. Wie in der mündlichen Verhandlung hervorkam endete das Dienstverhältnis mit der AG einige Wochen nach dem Sprachkurs.

Das Reiseprogramm und seine Durchführung und der Inhalt des Sprachkurses sind nicht derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Berufungswerbers abgestellt, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren. Es handelt sich bei gegenständlichem Spanischkurs um einen universellen Sprachkurs.

Rechtliche Beurteilung:

Damit aber steht fest, dass die einen Sprachkurs (im Inland) übersteigenden Kurskosten in Spanien (insbesondere betr. die Fahrtkosten wie auch die Tages- und Nächtigungsgelder) ganz grundsätzlich der Privatsphäre des Berufungswerbers zuzuordnen und nicht auf eine Veranlassung des Arbeitgebers oder gar auf einen Dienstauftrag zurückzuführen sind. Gerade daher lässt die streitgegenständliche Auslandssprachreise des Berufungswerbers nach Spanien die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit nicht erkennen.

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 8 Stunden täglich auszugehen. Bereits aus dem Kursprogramm geht eindeutig hervor, dass das streitgegenständliche 2-wöchige Kursprogramm nur 20 Wochenstunden beinhaltet (4 Stunden täglich), sodass zumindest angenommen werden kann, dass dem Berufungswerber täglich 4 Stunden mehr Freizeit verblieb als während der laufenden Berufsausübung. Die behaupteten zusätzlichen 4 Stunden tägliche „Konversation“ sind durch nichts belegt und können daher nicht als bewiesen angenommen werden. Die im Akt befindlichen Unterlagen sprechen allein dafür, dass der Kurs 4 Stunden Unterricht täglich umfasste.

Zusammengefasst liegen die unter Pkt. 1-3. aufgezählten Voraussetzungen bei der streitgegenständlichen Auslandssprachreise nach Spanien nicht vor, so dass insgesamt keine steuerlich absetzbare Studienreise gegeben ist. Studienreisen, deren Gegenstand ein Mischprogramm ist, sind der privaten Lebensführung zuzuordnen (Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988).

Dem Berufungsbegehren lautend auf Zuerkennung der Reise und Nächtigungskosten und von Tagesgeldern sowie der Fahrtkosten war daher nicht zu entsprechen.

Da weder Dienstauftrag noch Dienstreisevergütungen in Bezug auf die gegenständliche Studienreise gegeben sind, liegt entgegen der Ansicht des Berufungswerbers auch keine Dienstreise vor.

Wie die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Berufungsvorentscheidung zutreffend erkannt hat, ist jedoch die Frage, ob Kosten eines im Zuge der Reise besuchten Kurses zu Werbungskosten führen, grundsätzlich getrennt von den Aufwendungen für eine Sprachreise zu beurteilen. Denn auch wenn die Reise insgesamt nicht als beruflich veranlasst zu betrachten ist, kann doch die berufliche Veranlassung für den Kurs selbst zu bejahen sein. Dass die Teilnahme am gegenständlichen Sprachkurs auf Grund des beruflichen Anforderungsprofils des Bw. für diesen von konkreten beruflichen Nutzen war (vergleichbar mit einem Inlandssprachkurs), hat der Bw. glaubhaft gemacht (siehe auch die vom Arbeitgeber vorgelegte Bestätigung), weshalb der Kursgebühr in Höhe von 450,- Euro Werbungskostencharakter zukommt.

Da lediglich die reinen (beruflich veranlassten) Kurskosten inkl. Kosten für die Kursunterlagen im Betrag von 450,- Euro als Werbungskosten abzugsfähig sind, war der Berufung teilweise stattzugeben.

Bezüglich der Berechnung der Bemessungsgrundlagen sowie der festzusetzenden Steuer wird auf das beiliegende Berechnungsblatt verwiesen, das insofern einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Linz, am 30. September 2011