



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., gegen den Bescheid des Finanzamtes Baden Mödling betreffend Einkommensteuer 2002 (Arbeitnehmerveranlagung) entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben betragen sind dem als Beilage angeschlossenen Berechnungsblatt/blättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Entscheidungsgründe

In seiner Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2002 machte der Berufungswerber (Bw.), von Beruf administrativer Angestellter der Casinos Austria AG, im strittigen Teil an Aufwendungen Fortbildungskosten als Werbungskosten betreffend einen Englischkurs in London und einen Italienischkurs in Taormina in der Höhe von nicht näher aufgeschlüsselten € 672,29 geltend.

Im Einkommensteuerbescheid 2002 blieben diese Aufwendungen mit der Begründung unberücksichtigt, dass sie im Zusammenhang mit den erworbenen Fremdsprachenkenntnissen keinen auf einen administrativen Angestellten der Casinos Austria AG abgestimmten Fortbildungskurs darstellten.

Dagegen wendet sich der Bw. mit der gegenständlichen Berufung und bringt vor, dass Sprachkurse im Steuerbuch 2002 ausdrücklich als Studienreisen angeführt seien. Darüber hinaus habe Casinos Austria ein Schreiben übermittelt, das die Notwendigkeit von Fremdsprachenkenntnissen im Unternehmen unterstreiche. Daher werde der Bw. von seinem Dienstgeber auch für seine Studienreise unter Entfall der Bezüge kareziert.

Des Weiteren teilt der Bw. mit, dass ihm bei der Berechnung der Werbungskosten für das College in Edinburgh ein Fehler unterlaufen sei (es seien Pfund mit Euro verwechselt worden). Darüber hinaus seien die Reisespesen nicht geltend gemacht und auf einen Sprachkurs in Italien gänzlich vergessen worden. Es werde daher ersucht, Fortbildungskosten in der Höhe von insgesamt € 2.621, nämlich für den Italienisch Kurs in Taormina € 1.052 zuzüglich Fahrtspesen in der Höhe von € 330 sowie für den Englisch Kurs in Edinburgh € 866 zuzüglich Reisespesen in der Höhe von € 373, zu berücksichtigen.

Nachdem das Finanzamt mittels Vorhalt zusätzliche Unterlagen vom Bw. angefordert hat, welche umfangreich übermittelt wurden, wies es die Berufung mit Berufungsvorentscheidung vom 20. September 2006 als unbegründet ab.

Der Bw. stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seiner Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Fortbildungskosten laut Berufung.

Strittig ist nun, ob infolge der Sprachkurse in London und in Taormina eine insgesamt abzugsfähige Fortbildung in Form einer Dienstreise vorliegt und daher sowohl die Kurs- als auch die Fahrtkosten zustehen, oder aber eine so genannte Studienreise gegeben ist, bei der infolge des Mischprogrammes (Verfolgung von beruflichen und privaten Interessen) lediglich die reinen Kurskosten als Werbungskosten abzugsfähig sind.

Über die Berufung wurde erwogen:

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

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. Nach der Lehre (vgl. Quantschnitt/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, Anm. 9 ff und die dort referierte VwGH-Rechtsprechung) schließt diese Gesetzesstelle die Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche 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, sind auch dann nicht abzugsfähig, wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt, ja selbst dann nicht, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen. 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. Der BFH misst der dem § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 vergleichbaren Bestimmung des § 12 Nr 1 Satz 2 d EStG daher auch die Bedeutung eines "Aufteilungsverbotes" bei; 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). Der eben geschilderten Auffassung haben sich der Verwaltungsgerichtshof (VwGH 6.11.1990, 90/14/0176) und die Verwaltungspraxis angeschlossen (vgl etwa Margreiter in ÖstZ 1984, Seite 2 ff, Aufteilungs- und Abzugsverbot im Einkommensteuerrecht). Aufwendungen oder Ausgaben, die sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst sind, stellen somit grundsätzlich keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Gemäß § 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 den Angaben des Bw. in seinem Schreiben vom 25. Juli 2006 waren beide Sprachkurse im Prinzip gleich aufgebaut. Unterrichtsbeginn war jeweils 9.00 Uhr, Dauer bis 13.00 Uhr. Die ersten beiden Unterrichtsstunden der Kurse waren auf Grammatik aufgebaut und in den letzten beiden Unterrichtsstunden wurden in der jeweiligen Landessprache Themen diskutiert und an Hand von Originaltexten z.B. Zeitungsausschnitten erörtert. Auf freiwilliger Basis wurden auch Aufgaben wie z.B. Ausätze gegeben, die dann am nächsten Tag von den Vortragenden verbessert wurden.

Damit ist jedoch das für die steuerliche Anerkennung von Auslandsreisen erforderliche Pensum von täglich acht Stunden Lernprogramm bzw. der 4. Punkt der oben genannten Voraussetzungen nicht erfüllt. Vielmehr ist davon auszugehen, dass der Veranstalter des

Sprachkurses diesen für eine Vielzahl an ihren Sprachkenntnissen erweiternde und vervollständigende interessierende Leute anbietet, welche verschiedenen Berufsgruppen angehören. Ein Kurs- bzw. Reiseprogramm, welches ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Bw. abgestellt ist, und bei welchem allgemein interessierende Programmpunkte der Reise nicht mehr Zeit einnehmen würden, als der Freizeit neben der laufenden Berufsausübung entspricht, liegt nicht vor.

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

Daran vermag auch der Einwand des Bw., dass Casinos Austria die Notwendigkeit von Fremdsprachenkenntnissen in seinem Unternehmen erkenne und den Bw. daher für seine Studienreise unter Entfall der Bezüge karenziert habe, nichts zu ändern. Der Bw. hat nämlich seine beiden Studienreisen keineswegs im Auftrag seines Dienstgebers zur Fortbildung unternommen. Aus dem genannten Schreiben des Arbeitgebers vom 4. April 2001 geht lediglich hervor, dass in allen Unternehmensbereichen von Casinos Austria, insbesondere aber im administrativen Dienst, fundierte Fremdsprachenkenntnisse erforderlich seien und daher ausreichende Sprachkenntnisse für aufstiegsorientierte Mitarbeiter vorausgesetzt würden. Der Hinweis im genannten Schreiben, wonach es im Interesse des Dienstgebers sei, dass sich seine Mitarbeiter *privat* weiterbildeten, bestätigt die private Veranlassung der Studienreise. Auch der Hinweis auf die gewährte Bildungsfreistellung schlägt fehl, denn Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus.

Grundsätzlich getrennt von den Aufwendungen für die Studienreisen ist jedoch die Frage zu beurteilen, ob die Kosten der im Zuge der Reise besuchten Kurse zu Werbungskosten führen. So kann beispielsweise ein Kurs mit einem geringeren zeitlichen Ausmaß zwar beruflich veranlasst sein, andererseits aber nicht zur beruflichen Veranlassung der gesamten Reise führen.

In seiner Vorhaltsbeantwortung vom 31. März 2007 hat der Bw. dargelegt, dass er als administrativer Angestellter in den Casinobetrieben Baden und Graz, je nach Bedarf und Notwendigkeit, entweder an der Rezeption oder im Automatenbereich eingesetzt werde. Während die Tätigkeit an der Rezeption das tägliche Begrüßen der in- und ausländischen Gäste mit anschließender Hausführung in der jeweiligen Landessprache beinhalte, betreue der Bw. im Automatenbereich die an den Automaten spielenden in- und ausländischen Gäste,

indem er ihnen mit Spielerklärungen zur Verfügung stehe. Da die Betriebe Baden und Graz vorwiegend von italienischen und englischen Reisegruppen besucht würden, stehe der Gebrauch der Sprachen Englisch und Italienisch für den Bw. an der Tagesordnung.

Auf Grund dieser Ausführungen und der neuen Rechtslage ab dem Jahr 2000 kann daher davon ausgegangen werden, dass die Sprachkurse für den Bw. von konkretem beruflichen Nutzen waren, sodass die reinen Kurskosten eindeutig abgrenzbare berufliche Fortbildungskosten (vergleichbar bei einem Inlandssprachkurs) im Rahmen des insgesamt vorliegenden Mischprogrammes darstellen.

Betreffend das College in Edinburgh vom 26. August – 6. September 2002 entfallen laut Reiseunterlagen des Veranstalters Regent Edinburgh vom 21. August 2002 auf den reinen Sprachkurs "General English 20 AM" Kosten in der Höhe von 324 Pfund = € 517,68.

Betreffend die Sprachreise nach Taormina, für welche seitens des Bw. Werbungskosten im Gesamtbetrag von € 1.052 geltend gemacht wurden, entfallen laut Auskunft des Reiseveranstalters Carpe Diem Sprachreisen vom 14. März 2007 auf den Standardkurs Italienisch mit 20 Wochenstunden in der Sprachschule Babilonia in Taormina vom 17. Juni – 5. Juli 2002 Kosten in der Höhe von € 655.

Der Berufung ist daher insofern teilweise stattzugeben, als die reinen Kurskosten im Betrag von insgesamt € 1.172,68 als Fortbildungskosten abzugsfähig sind.

Beilage: 1 Berechnungsblatt

Wien, am 3. April 2007