

GZ. RV/0060-I/03

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Dipl.Vw. Dr. Franz Schaar gegen den Bescheid des Finanzamtes Innsbruck betreffend Einkommensteuer für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben. Ausgehend von einem Einkommen von 51.455,13 € (= 708.038 S) ergibt sich eine Einkommensteuer von 17.519,98 € (= 241.080,14 S) und nach Gegenrechnung mit der anrechenbaren Lohnsteuer eine festgesetzte Einkommensteuer in Höhe von - 1.133,70 € (= - 15.600 S). Bezüglich der Darstellung der Bemessungsgrundlagen und der Berechnung wird auf die Berufungsvorentscheidung mit Ausfertigungsdatum 6. Mai 2002 verwiesen, die insoweit einen Bestandteil dieses Bescheidspruches bildet. Gegenüber dieser Vorschreibung tritt keine Änderung ein.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 machte der Steuerpflichtige, von Beruf technischer Angestellter, im strittigen Teil an Aufwendungen Fortbildungskosten als Werbungskosten (lt Aufstellung) geltend, nämlich betreffend einen Englisch-Kurs (Intensivkurs) in London Eurocentres, Lee Green, vom 2.-26.5.2000, und zwar betr Englische Kursunterlagen in Höhe von 1.032 S, Kurskosten von 17.745,20 S (= 814 GBP) abzüglich Ersatz des Dienstgebers in Höhe von 10.000 S = 7.745,20 S sowie nicht näher aufgeschlüsselte Reisespesen/Fahrtkosten nach London von 33.417 S, insgesamt daher 42.194,20 S.

Im Einkommensteuerbescheid 2000 wurden diese Aufwendungen nicht anerkannt, mit folgender Begründung:

"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."

Dagegen wendet sich der Steuerpflichtige mit der gegenständlichen Berufung und begeht Tages- und Nächtigungsgelder, zumindest im Ausmaß der 14-tägigen Berufsfreistellung durch den Arbeitgeber, sowie die Fahrtkosten.

Mit der Berufungsvorentscheidung wurde der Berufung - unter Abweisung des Mehrbegehrens - in Höhe von 8.777,20 S betr die reinen Kurskosten inkl Unterlagen teilweise stattgegeben.

Der Berufungswerber stellte daraufhin den Antrag auf Vorlage seines Rechtsmittels zur Entscheidung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz und begehrte die Fortbildungskosten lt Berufung.

Strittig ist daher, ob infolge des Sprachkurses in London eine insgesamt abzugsfähige Fortbildung in Form einer Dienstreise vorliegt und daher auch Tages- und Nächtigungsgelder (im Ausmaß der 14-tägigen Berufsfreistellung) wie auch die Fahrtkosten zustehen (Ansicht des Berufungswerbers), oder aber eine sog Studienreise gegeben ist, bei der infolge des

Mischprogrammes (Verfolgung von beruflichen und privaten Interessen) lediglich die reinen Kurskosten inkl. Kosten für die Kursunterlagen als Werbungskosten abzugsfähig sind (Ansicht des Finanzamts).

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. Quantschnigg/ 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, dh. Aufwendungen, welche nach 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 dEStG 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).

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. Aufwendungen für Nächtigungen sind jedoch höchstens im Ausmaß des den Bundesbediensteten zustehenden Nächtigungsgeldes der Höchststufe bei Anwendung des § 13 Abs. 7 der Reisegebührenvorschrift zu berücksichtigen. Keine Werbungskosten stellen Aufwendungen dar, die im Zusammenhang mit dem Besuch einer allgemeinbildenden (höheren) Schule oder im Zusammenhang mit einem ordentlichen Universitätsstudium stehen.

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 gem 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.

An Sachverhalt steht im Gegenstandsfall fest, dass

- keine lehrgangsmäßige Organisation der streitgegenständlichen Reise gegeben ist. Diese Reise (deren Planung und Durchführung) geht auf eine reine Privatinitiative des Berufungswerbers zurück (vgl das Ansuchen des Berufungswerbers vom 18.11.1999 an das Personalmanagement des Arbeitgebers; Ansuchen um die Genehmigung zur Verwendung der Bildungswoche für das Jahr 2000 und rückwirkend der Bildungswoche für 1999 für streitgdst Kurs plus 2 Wochen Urlaub; Ansuchen um Gewährung eines Kostenbeitrages). Aus dem Antwortschreiben des Arbeitgebers vom 21.12.1999 geht hervor, dass dieser an sich nur die Kosten für einen INLINGUA(Inlands) Sprachkurs übernimmt (Inlingua-Sprachkurse gibt es zB auch in Innsbruck). Solche Kurse werden in der Freizeit besucht. Im speziellen Fall des Berufungswerbers ist der Arbeitgeber von dieser Vorgehensweise abgewichen und hat diesem zwei Wochen Bildungsfreistellung (2000+1999) und einen Kurskostenbeitrag von 10.000 S gewährt (analog zu den Kosten bei Inlingua). Damit aber steht fest, dass die einen Inlingua-Sprachkurs (im Inland) übersteigenden Kurskosten in London (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 London die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit nicht erkennen.
- Das Reiseprogramm und seine Durchführung 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. Dass dieses Erfordernis nicht erfüllt ist, wurde bereits im angefochtenen Bescheid, aber auch in der Berufungsvorentscheidung, ausgeführt. Hierauf hat der Berufungswerber nichts entgegnet. Insbesondere der Berufungsvorentscheidung kommt Vorhaltwirkung zu; wenn daher der Berufungswerber hierauf nicht eingeht, muss die Berufungsbehörde den Teilnehmerkreis nicht mehr weiter ermitteln. Es handelt sich bei gegenständlichem Intensivkurs im Übrigen um einen universellen (intensiven) Sprachkurs. Auch aus der Berufungsschrift geht hervor, dass es bei diesem Kurs vordringlich um "einwandfreie Formulierung und Grammatik" ging. Es ist sohin festzustellen, dass zumindest überwiegend nicht fachspezifisches Vokabular vermittelt wurde – abgestellt auf die Berufsgruppe des Berufungswerbers, sondern – vorwiegend - Allgemein-Englisch, sodass der streitgegenständliche Englischkurs für

jedermann gleichermaßen von Bedeutung ist und Anziehungskraft besitzt. Der Berufungswerber gibt zwar vor, dass der gleiche Kurs bei mehreren Teilnehmern von zuständigen Finanzämtern anerkannt wurde, doch nennt er keine Namen; es kann daher die Berufungsbehörde dieser Sache nicht nachgehen und die Behauptung des Berufungswerbers nicht verifizieren. Im Übrigen kann aus der unrichtigen steuerlichen Behandlung eines anderen niemand einen Rechtsanspruch auf eine ebensolche (unrichtige) Behandlung ableiten.

- 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 erwähnten Schreiben des Berufungswerbers vom 18.11.1999 geht eindeutig hervor, dass das streitgegenständliche 4-wöchige Kursprogramm nur 25 Wochenstunden beinhaltet (5 Stunden täglich), sodass zumindest angenommen werden kann, dass dem Berufungswerber täglich 3 Stunden mehr Freizeit verblieb als während der laufenden Berufsausübung. Die über die 25 Wochenstunden hinausgehende Nutzung des Sprachlabors war freigestellt, und auch die pauschale Angabe des Berufungswerbers, allerdings erst im Vorlageantrag, "er habe in ausgiebiger Weise das Sprachlabor genutzt, sodass die erforderliche Normalarbeitszeit von 40 Stunden pro Woche sogar überschritten wurde", vermag die geforderten konkreten Angaben nicht zu ersetzen (VwGH vom 20.12.1994, 90/14/0211). Für diese Behauptung hat der Berufungswerber keinerlei Beweis angeboten. Die im Akt befindlichen Unterlagen sprechen allein dafür, dass der Kurs 25 x 50 Min Unterricht pro Woche plus 5 Stunden individuelle eigenständige Arbeit im Sprachlabor umfasst.

Zusammengefasst liegen die unter Pkt. 1-3. aufgezählten Voraussetzungen bei der streitgegenständlichen Auslandssprachreise nach London 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 von Tages- und Nächtigungsgeldern zumindest im Ausmaß der 14-tägigen Berufsfreistellung sowie der Fahrtkosten war daher nicht zu entsprechen. Zutreffend hat das Finanzamt lediglich die Kurskosten abzüglich Ersatz plus die Kosten für die Unterlagen zuerkannt, kann doch auf Grund der neuen Rechtslage ab 2000 davon ausgegangen werden, dass dieser Sprachkurs für

den Berufungswerber von konkretem beruflichen Nutzen war, sodass die reinen Kurskosten eindeutig abgrenzbare berufliche Fortbildungskosten (vergleichbar bei einem Inlandssprachkurs) im Rahmen des insgesamt vorliegenden Mischprogrammes darstellen.

Nicht streitentscheidend war wie erwähnt der Umstand, dass der Arbeitgeber einen Teil der Kurskosten (10.000 S) ersetzt hat. Der Berufungswerber hat nämlich diese Studienreise nach England keineswegs im Auftrag seines Dienstgebers zur Fortbildung unternommen. Aus dem genannten Schreiben des Arbeitgebers vom 21.12.1999 geht klar hervor, dass der Dienstgeber lediglich gewillt war, die reinen Kurskosten bzw einen Teil, analog zu den Kosten bei Inlingua, zu tragen (sodass es sich beim Betrag von 10.000 S um einen solchen handelt, den der Arbeitgeber im betrieblichen Interesse für die Aus- oder Fortbildung des Berufungswerbers aufgewendet hat, vgl § 26 Z 3 EStG 1988). Damit aber gab der Arbeitgeber ganz klar zu erkennen, dass die Auslandssprachreise des Berufungswerbers auf dessen Privatinteresse zurückzuführen ist, und hat daher hiefür auch keine Beträge aus Anlass einer Dienstreise als Reisevergütung (Fahrkosten) oder als Tages- und Nächtigungsgelder gezahlt (vgl § 26 Z 4 EStG 1988). Da sohin weder Dienstauftrag noch Dienstreisevergütungen in Bezug auf die gegenständliche Studienreise gegeben sind, liegt entgegen der Ansicht des Berufungswerbers auch keine Dienstreise vor. Die Bestimmung des § 16 Abs 1 Z 9 EStG 1988 kommt bezüglich dieser Studienreise wie gesagt deshalb nicht zum Zug, weil infolge des zweifelsfrei vorliegenden Mischaufwandes § 20 EStG 1988 greift. Auch der Hinweis auf die 2-wöchige Bildungsfreistellung (1 Woche für 2000, 1 Woche noch aus 1999) schlägt fehl, denn Dienstfreistellungen für die Kursteilnahme reichen für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Aus- und Fortbildungskosten nicht aus; zudem musste der Berufungswerber noch 14 Tage Urlaub in Anspruch nehmen (vgl VwGH 22.9.2000, 98/15/0111, wo auch ausgeführt wurde, "dass die Gewährung von (hier:) Sonderurlaub nicht erforderlich gewesen wäre, wenn die Bf in Erfüllung eines dienstlichen Auftrages.....mitgereist wäre. Zudem hätte in diesem Fall wohl der Arbeitgeber die Reisekosten der Bf getragen.").

Da sohin – wie vom Finanzamt zutreffend ausgeführt - eine sog Studienreise gegeben ist, bei der infolge des Mischprogrammes (Verfolgung von beruflichen und privaten Interessen) lediglich die reinen (beruflich veranlassten) Kurskosten inkl Kosten für die Kursunterlagen im Betrag von 8.777 S als Werbungskosten abzugsfähig sind, war der Berufung unter Abweisung des Mehrbegehrens teilweise statzugeben. Bezüglich der Berechnung der Bemessungsgrundlagen sowie der festzusetzenden Abgabe lt. Berufungsentscheidung wird

auf die Berufungsvorentscheidung mit Ausfertigungsdatum 6. Mai 2002 verwiesen, die insoferne einen integrierenden Bestandteil dieser Berufungsentscheidung bildet.

Es war daher wie im Spruch ausgeführt zu entscheiden.

Innsbruck, 27. März 2003