

**Gericht**

Verwaltungsgerichtshof

**Entscheidungsdatum**

19.10.2006

**Geschäftszahl**

2005/14/0117

**Betreff**

Der Verwaltungsgerichtshof hat durch den Vorsitzenden Senatspräsident Dr. Steiner und die Hofräte Mag. Heinzl, Dr. Fuchs, Dr. Zorn, und Dr. Robl als Richter, im Beisein des Schriftführers Mag. Pfau, über die Beschwerde des Ing. P L in G, vertreten durch Mag. German Storch und Mag. Rainer Storch, Rechtsanwälte in 4020 Linz, Bürgerstraße 62, gegen den Bescheid des unabhängigen Finanzsenates, Außenstelle Linz, vom 6. Oktober 2005, RV/0475-L/04, betreffend Einkommensteuer 1998, zu Recht erkannt:

**Spruch**

Der angefochtene Bescheid wird wegen Rechtswidrigkeit seines Inhaltes aufgehoben.

Der Bund hat dem Beschwerdeführer Aufwendungen in der Höhe von EUR 1.171,20 binnen zwei Wochen bei sonstiger Exekution zu ersetzen.

**Begründung**

In der Erklärung zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für 1998 machte der im Jahr 1943 geborene Beschwerdeführer unter dem Titel "Fortbildungskosten Russisch-Intensivkurs 12.7. - 8.8.98 in Russland" Werbungskosten in Höhe von 10.000 S geltend. Aus einer Beilage ist ersichtlich, dass etwas mehr als die Hälfte dieses Betrages auf die Fahrtkosten entfällt.

Im Einkommensteuerbescheid anerkannte das Finanzamt die in Rede stehenden Ausgaben nicht als Werbungskosten. Aufwendungen für einen Sprachkurs wären nur dann als Werbungskosten absetzbar, wenn im Wesentlichen auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt würden. Die Erwerbung von Sprachkenntnissen, die allgemein von Interesse seien, sei der privaten Lebensführung zuzurechnen.

Die Beschwerdeführerin brachte Berufung ein und führte aus, er sei seinerzeit bei der ÖWK, einem Unternehmen, das Frachtschifftransporte auf der Donau durchführe, beschäftigt gewesen. Aus diesem Grunde wären Kenntnisse der russischen Sprache von Vorteil und von der Geschäftsleitung als wichtig beurteilt gewesen. Er habe seit Oktober 1997 die Lehrveranstaltung "Russisch" an der Universität Linz besucht. Im Rahmen dieser Lehrveranstaltung habe er sodann in der Zeit vom 12. Juli bis zum 9. August 1998 an einem Intensiv-Kursprogramm in Russland an der Universität Nishny Novgorod teilgenommen. Der von der Universität Linz veranstaltete Sprachkurs habe seinen Abschluss in Form eines Sprachtrainings in Russland gefunden. Der Antrag auf Berücksichtigung von Werbungskosten beziehe sich auf dieses Sprachtraining in Russland.

Mit Berufungsvorentscheidung wurde die Berufung als unbegründet abgewiesen. Im Streitjahr 1998 sei der Beschwerdeführer nur mehr bis zum 15. Mai bei der ÖWK beschäftigt gewesen; für den Rest des Jahres habe er Arbeitslosenunterstützung bezogen. Der Russisch-Intensivkurs habe in Russland, Nishny Novgorod, vom 12. Juli bis zum 9. August stattgefunden. Er könne nicht in Zusammenhang mit dem bereits beendeten Dienstverhältnis zur ÖWK stehen. Nach längerer Arbeitslosigkeit habe der Beschwerdeführer ein Dienstverhältnis zur Donauschiffahrt A (2000), zum S. Presseverein (2001) und zur Seeschiffahrt E (2002) aufgenommen. Auch hinsichtlich dieser Dienstverhältnisse könne keiner Notwendigkeit für den Besuch eines Russisch-Intensiv-Kurses gesehen werden.

Im Vorlageantrag verwies der Beschwerdeführer darauf, dass er den Russisch-Kurs schon im Oktober 1997 im Rahmen einer Lehrveranstaltung an der Universität Linz begonnen habe. Er habe diesen Kurs also noch in der Zeit seiner unselbständigen Beschäftigung bei ÖWK begonnen und dann nach Beendigung des Dienstverhältnisses fortgesetzt. Die Ausbildung an der Universität sei im Hinblick auf die Verbesserung der

beruflichen Qualifikationen erfolgt. Sie sei im Hinblick auf den Wiedereinstieg in ein Arbeitsverhältnis erfolgt, wie dies der Verwaltungsgerichtshof auch in dem die Arbeitslosenunterstützung des nunmehrigen Beschwerdeführers betreffenden Erkenntnis vom 4. April 2002, 99/08/0001, ausgesprochen habe.

Auf Vorhalt gab der Beschwerdeführer mit Schreiben vom 10. Mai 2004 dem Finanzamt bekannt, dass die ÖWK Containerschifftransporte auf der Strecke Rhein-Main-Donau abwickle. Die Kurskosten für den Intensivkurs in Russland hätten 610 USD betragen.

Der Beschwerdeführer legte eine Bestätigung der Universität Nishny Novogorod vor, aus der sich ergibt, dass er die Fächer "Sprachpraxis", "Übersetzung von Elementen der Kultur und Sprachwissenschaft", "Sprach- und Länderkunde" sowie "wissenschaftliche Terminologie (Transport- und Lagerwesen)" absolviert habe. Der Russischkurs habe insgesamt 80 Stunden umfasst.

Mit Schreiben vom 24. Mai 2005 gab der Beschwerdeführer der belangten Behörde bekannt, dass er bei der ÖWK für die Akquisition von Kunden im Logistikbereich und die damit verbundene Befrachtung eines Container-Liniendienstes zuständig gewesen sei. Die Vertragspartner seien aus den Donauanrainerstaaten gekommen. Bei den Lehrveranstaltungen an der Universität Linz habe es sich um die Vorkurse I und II am Institut für internationale Managementstudien, Abteilung Fachsprachen, gehandelt. Der Intensivkurs an der Universität Nishny Novogorod habe jeweils aus dem Unterricht am Vormittag sowie Exkursionen und kulturellen Veranstaltungen am Nachmittag bestanden. Die in der Berufungsvorentscheidung erwähnten nachfolgenden Dienstverhältnisse hätten Tätigkeiten als Schiffsführer im Liniendienst betroffen, nur die Tätigkeit beim S. Presseverein habe sich auf administrative Tätigkeiten bezogen.

Mit Schreiben vom 20. Juli 2005 teilte der Beschwerdeführer der belangten Behörde mit, während seines Russland-Aufenthaltes habe er unterrichtsfreie Zeit für die Erstellung von Hausaufgaben und für das vorgegebene Vokabelprogramm verwendet. Außerdem habe er die Zeit für Gespräche mit Transport- und Schifffahrtsunternehmern und mit Referenten der örtlichen Wirtschaftskammer genutzt. Ab Herbst 1989 habe er den Sprachkurs nicht weiter an einer Universität fortgesetzt, sondern die Sprachausbildung im Selbststudium fachspezifisch weitergeführt.

Mit dem angefochtenen Bescheid wies die belangte Behörde die Berufung als unbegründet ab. Der Verwaltungsgerichtshof habe mehrere Kriterien für die steuerliche Anerkennung von Studienreisen aufgestellt. Eine der Voraussetzungen sei, dass die Reise nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten müsse, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung in seinem Beruf zuließen. Diese Voraussetzung sei nur eingeschränkt erfüllt. Der Beschwerdeführer sei bei ÖWK für die Akquisition von Kunden und die Befrachtung von Container-Liniendiensten auf dem Rhein-Main-Donau-Wasserweg zuständig gewesen. Der Intensivsprachkurs in Russland habe 80 Unterrichtsstunden umfasst, wobei vier Gegenstände unterrichtet worden seien. Einer dieser Gegenstände sei "Wissenschaftliche Terminologie - Transport und Lagerwesen". Werde eine zeitlich ausgeglichene Gewichtung der vier Fächer unterstellt, so wären lediglich 20 Stunden auf die Vermittlung von konkret im Beruf verwendbaren Kenntnissen entfallen. Im Beschwerdefall komme es allerdings nicht mehr darauf an, ob diese Voraussetzung erfüllt sei. Es seien nämlich zwei weitere Kriterien jedenfalls nicht erfüllt: Der Sprachkurs habe - ohne Einschränkung auf eine spezielle berufliche Ausrichtung - ganz allgemein von Studenten besucht werden können. Es habe also - berufsspezifisch betrachtet - ein offener Teilnehmerkreis bestanden. Das Reiseprogramm sei damit nicht nahezu ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Beschwerdeführers abgestellt gewesen. Zudem sei auf der Reise den allgemein interessierenden Programmpunkten ein zu großer zeitlicher Rahmen eingeräumt worden. Die Sprachreise habe 29 Tage gedauert. Von diesen 29 Tagen habe an 20 Tagen (jeweils Montag bis Freitag) von 9.30 Uhr bis 12.45 Uhr Sprachunterricht stattgefunden. Der Nachmittag sei für den Besuch von Museen und Galerien bzw Exkursionen verwendet worden. Selbst unter Berücksichtigung des täglichen Zeitaufwandes für Hausarbeiten und Vokabellernen errechne sich somit keine "Normalarbeitszeit" von täglich acht Stunden.

Über die gegen diesen Bescheid erhobene Beschwerde hat der Verwaltungsgerichtshof erwogen:

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 19. Oktober 1999, 99/14/0131), stellen Aufwendungen für eine Studienreise grundsätzlich nur dann nicht Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 (sondern Werbungskosten bzw Betriebsausgaben) dar, wenn folgende Voraussetzungen kumulativ vorliegen:

- Planung und Durchführung der Reise erfolgen entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise, welche 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 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; hiebei ist auf eine Normalarbeitszeit von durchschnittlich ca acht Stunden täglich abzustellen. Der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand führt keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Der Beschwerdeführer bringt vor, bei richtiger Beurteilung hätte die belangte Behörde die geltend gemachten Aufwendungen als Aus- bzw Fortbildung iSd § 16 EStG anerkennen müssen, da die Aufwendungen ausschließlich durch berufliche Interessen veranlasst seien. Der Beschwerdeführer habe seit Oktober 1987 in Abstimmung mit seinem seinerzeitigen Arbeitgeber die Lehrveranstaltung "Russisch" an der Universität Linz besucht, um insbesondere im Bereich des beruflichen Tätigkeitsfeldes "Logistik und Transport des Schifffargos, welches in einem engen Zusammenhang mit der ehemaligen UdSSR steht", einen Qualifikationsvorteil zu erzielen. Auch der Verwaltungsgerichtshof habe im Erkenntnis 4. April 2002, 99/08/0001, die Ansicht geteilt, dass der Sprachkurs in Russland als Ausbildung im Interesse der Beendigung der Arbeitslosigkeit anzusehen sei. Erst nach Teilnahme an dem organisierten Kursprogramm in Russland sei der Einstieg in das dritte Semester an der Universität Linz möglich gewesen.

Soweit der Beschwerdeführer mit seinem Vorbringen das seinen Arbeitslosengeldbezug im Jahr 1998 betreffende hg Erkenntnis vom 4. April 2002, 99/08/0001, anspricht, ist auf folgendes zu verweisen: In jenem Beschwerdefall war strittig, ob für den Zeitraum des in Rede stehenden Intensivsprachkurses der Anspruch auf Arbeitslosengeld - im Hinblick auf den Auslandsaufenthalt - zwingend ruhe oder ob Nachsicht vom Ruhen des Arbeitslosengeldes zu gewähren sei. Die maßgebliche Rechtslage stellte sich wie folgt dar:

Gemäß § 16 Abs 1 der in jenem Beschwerdefall anzuwendenden Fassung des § 16 Abs. 1 lit. g AIVG (BGBl. Nr. 416/1992) ruht der Anspruch auf Arbeitslosengeld während des Aufenthalts des Arbeitslosen im Ausland, soweit nicht Abs. 3 oder Regelungen auf Grund internationaler Verträge anzuwenden sind.

Nach § 16 Abs. 3 AIVG idF Strukturanpassungsgesetz 1995, BGBl 297/1995, ist auf Antrag des Arbeitslosen das Ruhen des Arbeitslosengeldes gemäß Abs. 1 lit. g bei Vorliegen berücksichtigungswürdiger Umstände nach Anhörung des Regionalbeirates bis zu drei Monate während eines Leistungsanspruches (§ 18) nachzusehen. Berücksichtigungswürdige Umstände sind Umstände, die im Interesse der Beendigung der Arbeitslosigkeit gelegen sind, insbesondere wenn sich der Arbeitslose ins Ausland begibt, um nachweislich einen Arbeitsplatz zu suchen oder um sich nachweislich beim Arbeitgeber vorzustellen oder um sich einer Ausbildung zu unterziehen, oder Umstände, die auf zwingenden familiären Gründen beruhen.

Im Erkenntnis vom 4. April 2002 ging es lediglich darum, ob der Beschwerdeführer durch den Intensivsprachkurs eine Ausbildung absolviert hatte, die geeignet gewesen ist, seine Vermittlungschancen am Arbeitsmarkt zu verbessern. Der Verwaltungsgerichtshof kam zum Ergebnis, dass die seinerzeitige belangte Behörde die Rechtslage verkannt habe, indem sie für die Prüfung der potenziellen Verbesserung der Vermittlungschancen nur auf die derzeit beim AMS gemeldeten Stellen - für diese waren Russischkenntnisse nicht erforderlich - abstellte. Der Arbeitsmarkt sei nicht auf die beim AMS gemeldeten Stellen beschränkt. Die seinerzeit belangte Behörde hatte in Verkennung der Rechtslage nicht untersucht, ob es nicht auch Arbeitsplätze gebe, die auf andere Weise angeboten würden und bei denen Russischkenntnisse erforderlich wären.

Somit ist festzustellen: Aus dem hg Erkenntnis vom 4. April 2002 lässt sich nichts dafür gewinnen, ob die oben angeführten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung der Aufwendungen für Studienreisen erfüllt sind.

Im gegenständlichen Fall ist zunächst von Bedeutung, dass nach den Sachverhaltsfeststellungen im angefochtenen Bescheid der Inhalt und Ablauf der Reise nach Russland nicht auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Beschwerdeführers abgestellt gewesen ist und überdies das zeitliche Ausmaß der unmittelbar mit dem Sprachkurs zusammenhängenden Betätigungen nicht jenes der Normalarbeitszeit erreicht hat. Diesen Sachverhaltsfeststellungen tritt die Beschwerde in keiner Weise entgegen.

Ausgehend von diesem unbestrittenen Sachverhalt kann es aber nicht als rechtswidrig erkannt werden, dass die belangte Behörde die Kosten des Russlandaufenthaltes (insbesondere die entsprechenden Reisekosten) nicht als Werbungskosten anerkannt hat. Es sind nämlich nicht alle der oben dargestellten Voraussetzungen für die steuerliche Anerkennung von Studienreisen erfüllt.

Grundsätzlich getrennt davon zu beurteilen ist die Frage, ob Kurskosten für den im Zuge des Russlandaufenthaltes absolvieren Russisch-Intensivkurs zu Werbungskosten führen (vgl nochmals das hg Erkenntnis vom 19. Oktober 1999).

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Rechtslage vor Einführung der Z 10 des § 16 Abs. 1 EStG 1988 mit BGBl. I Nr. 106/1999 (StRefG 2000) zählen Aufwendungen für die berufliche Fortbildung zu den Werbungskosten, nicht jedoch Aufwendungen für die Berufsausbildung. Während die berufliche Fortbildung der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten dient, dient die Berufsausbildung der Erlernung eines Berufes.

Aufwendungen für die berufliche Fortbildung sind nicht nur dann Werbungskosten, wenn ohne sie eine konkrete Gefahr für die berufliche Stellung oder das berufliche Fortkommen bestünde oder durch sie ein konkret abschätzbarer Einfluss auf die gegenwärtigen oder künftigen Einkünfte gegeben wäre. Dem Wesen einer die Berufschancen erhaltenden und verbessernden Berufsbildung entsprechend muss es vielmehr genügen, wenn die Aufwendungen an sich - auch ohne zunächst konkret erkennbare Auswirkungen auf die Einkünfte - geeignet sind, im bereits ausgeübten Beruf auf dem Laufenden zu bleiben und den jeweiligen Anforderungen gerecht zu werden. Lassen die Aufwendungen die berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen, kommt es nicht darauf an, ob Fortbildungskosten unvermeidbar sind oder freiwillig auf sich genommen werden (vgl. das hg. Erkenntnisse vom 28. September 2004, 2001/14/0020).

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zur Abzugsfähigkeit von Sprachkursen für die Rechtslage vor der erwähnten Neuregelung durch Bundesgesetz BGBl. I Nr. 106/1999 sind Kosten eines Sprachkurses als Werbungskosten abzugsfähig, wenn der Kurs auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt, während keine abzugsfähigen Werbungskosten vorliegen, wenn der Sprachkurs inhaltlich eine allgemeine Sprachausbildung bietet (vgl. das hg. Erkenntnis vom 19. Dezember 2001, 2001/13/0218).

Für den Beschwerdefall ist zunächst darauf zu verweisen, dass der Beschwerdeführer - noch in der Zeit als Dienstnehmer der ÖWK - an der Universität Linz über zwei Semester Fächer zum Zwecke der Sprachausbildung in Russisch belegt hat. Es ist unbestritten, dass der Beschwerdeführer diese Fächer nicht im Rahmen eines - grundsätzlich zur Ausbildung zählenden - ordentlichen Universitätsstudiums belegt hat (entgegen dem Beschwerdevorbringen hat er im Verwaltungsverfahren im Übrigen ausdrücklich vorgebracht, dass er nach dem Sprachaufenthalt nicht an der Universität Linz die Sprachausbildung fortgesetzt, sondern die Ausbildung vielmehr im Selbststudium weiter betrieben habe). Im Hinblick auf diese Kosten für die Sprachausbildung während der erwähnten zwei Semester an der Universität Linz sei darauf hingewiesen, dass die damit zusammenhängenden Aufwendungen nicht zu Werbungskosten führen könnten, weil sie mit der Erwerbung von Sprachkenntnissen allgemeiner Art zusammenhängen, wie sie auch für das tägliche Leben jedermanns von Interesse und Nutzen sein können, und insofern eine Trennung zwischen dem privaten Bereich und dem ursächlichen Zusammenhang zu den Einkünften des Steuerpflichtigen nicht möglich ist (vgl. etwa das hg. Erkenntnis vom 22. September 1987, 87/14/0066). Die mit den Kursen an der Universität Linz zusammenhängende Aufwendungen hat der Beschwerdeführer aber ohnedies nicht als Werbungskosten geltend gemacht.

Hinsichtlich des Intensivkurses an der Universität Nishny Novgorod ist allerdings von Bedeutung, dass dieser auch berufsspezifische Kenntnisse im Bereich des Transportwesens vermittelt hat. Die belangte Behörde hat im angefochtenen Bescheid die Sachverhaltsfeststellung getroffen, dass der in Russland besuchte Kurs auch eine berufsspezifische Sprachausbildung beinhaltet ("Wissenschaftliche Terminologie - Transport- und Lagerwesen"), diese aber nur ca. 20 Stunden des insgesamt 80 Stunden umfassenden Kursangebotes umfasst habe.

Nach der allgemeinen Lebenserfahrung trifft es vielfach zu, dass Sprachkurse, die ausschließlich auf die Vermittlung berufsspezifischer Sprachkenntnisse abstellen, - vom Einzel- und Kleingruppenunterricht abgesehen - bloß selten angeboten werden. Solcherart wird bei einem Intensivsprachkurs, der zu einem Viertel berufsspezifische Sprachkenntnisse vermittelt, bereits von berufsspezifischer Sprachausbildung und damit von einer Fortbildungsmaßnahme auszugehen sein (vgl. sinngemäß zur Bildungsmaßnahme die neben berufsspezifischem auch anderes Wissen vermitteln das hg. Erkenntnis vom 28. September 2004, 2001/14/0020).

Der Umstand, dass das Dienstverhältnis des Beschwerdeführers zur ÖWK bereits beendet gewesen ist, als der Intensivsprachkurs absolviert wurde, steht einer Beurteilung als Fortbildungsmaßnahme im bisherigen Beruf nicht entgegen. Ein Steuerpflichtiger kann sich auch in Zeiten der Arbeitslosigkeit zum Zwecke der Verbesserung der beruflichen Kenntnisse und Fähigkeiten fortbilden.

Da die belangte Behörde in Verkennung der Rechtslage die Kurskosten nicht als Werbungskosten anerkannt hat, hat sie den angefochtenen Bescheid mit Rechtswidrigkeit des Inhaltes belastet. Er war daher gemäß § 42 Abs 2 Z 1 VwGG aufzuheben.

Die Kostenentscheidung gründet sich auf die §§ 47 ff VwGG iVm der Verordnung BGBl. II 333/2003

Wien, am 19. Oktober 2006