BFH v. 19.12.2005 - VI R 88/02

Unvollständige Auswertung einer Zeugenaussage bei einem Fortbildungssprachlehrgang im Ausland

Gesetz(e):
EStG § 9 Abs. 1 Satz 1, EStG § 12 Nr. 1

Instanzenzug:
FG Mecklenburg-Vorpommern Urteil vom 20.12.2001 1 K 776/00 BFH VI R 88/02 (Verfahrensverlauf) BFH - VI R 88/02, Verfahrensverlauf

Gründe

I. Der Kläger und Revisionsbeklagte (Kläger) ist in Mecklenburg-Vorpommern als Berufsschullehrer für das Fach Englisch tätig. Im Oktober 1998 nahm er gemeinsam mit 22 weiteren Kollegen aus dem gleichen Bundesland an einer zweiwöchigen Fortbildungsreise nach Irland teil, die vom „North Mon Language Institute" in Cork für Englischlehrer an beruflichen Schulen konzipiert und ausgerichtet und vom Landesinstitut für Schulen und Ausbildung mit insgesamt 30 000 DM bezuschusst wurde. Eine der beiden Reisewochen fiel in die Schulferienzeit; für die zweite Woche erhielt der Kläger von seinem Dienstherrn Dienstbefreiung unter Fortzahlung der Bezüge.

Die Anreise nach Cork erfolgte am Sonntag, den 11. Oktober 1998. Am Samstag, den 24. Oktober 1998 reiste die Gruppe zurück. Nach dem vom Finanzgericht (FG) festgestellten Programm der Sprachreise waren die erste Arbeitswoche von Dienstag bis Donnerstag und die zweite Arbeitswoche von Montag bis Mittwoch mit ganztägigem Sprachunterricht (8.40 Uhr bis 13 Uhr und 14 Uhr bis 17.30 Uhr) ausgefüllt. An den jeweils verbleibenden beiden Werktagen beider Wochen dauerte der Sprachunterricht nur einen halben Tag. Daneben fanden an drei dieser vier Werktage halbtägige Besichtigungstouren durch die Stadt Cork bzw. in die Umgebung (Besuch des Blarney Castle sowie des irischen Auswanderungsmuseums in Cobh) statt. Der Freitag Nachmittag vor der Rückreise und der Samstag des zwischen den beiden Arbeitswochen liegenden Wochenendes standen den Teilnehmern zur freien Verfügung. Am Sonntag unternahm die Gruppe einen Ganztagesausflug in die Stadt Killarney.

Der Unterricht musste täglich vor- und nachbereitet werden. An sechs Abenden befasste sich der Kläger zudem jeweils zwei bis zweieinhalb Stunden lang mit einem im Rahmen der Veranstaltung zu bearbeitenden Projekt. Die dabei erstellten Unterlagen setzte er später auch in seinem eigenen Unterricht ein.

Der Beklagte und Revisionskläger (das Finanzamt —FA—) gelangte im Zuge der Zusammenveranlagung des Klägers und seiner Ehefrau zur Einkommensteuer 1998 zu der Auffassung, bei den vom Kläger erklärten Kosten der Sprachreise nach Irland von insgesamt 2 311 DM handele es sich um so genannte „gemischte Aufwendungen", die nach § 12 Nr. 1 Satz 2 des Einkommensteuergesetzes (EStG) nicht als Werbungskosten abziehbar seien.

Die gegen die Nichtberücksichtigung dieser Aufwendungen erhobene Klage hatte Erfolg. Das FG folgte dem Antrag des Klägers und setzte die Einkommensteuer 1998 abweichend vom Einkommensteuerbescheid des FA auf ... DM fest. Zur Begründung führte das FG im Wesentlichen aus:

Schon nach den (seinerzeit) geltenden Rechtsgrundsätzen des Bundesfinanzhofs (BFH) zur steuerlichen Berücksichtigung von Sprachreisen in das Ausland seien die Voraussetzungen für einen Abzug der streitigen Aufwendungen gegeben. Solche Aufwendungen würden bei Fortgeschrittenen

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

als Werbungskosten anerkannt, wenn die Reise dazu diene, sich mit bestimmten sprachlichen Eigentümlichkeiten (etwa spezifischem Vokabular, landesüblicher Aussprache und Betonung) vertraut zu machen, und wenn der Sprachkurs auf die besonderen beruflichen Bedürfnisse des Teilnehmers zugeschnitten sei. Die im Zuge der Beweisaufnahme festgestellten Umstände sprächen im Streitfall für eine weit überwiegende berufliche Veranlassung der Sprachreise. Der möglicherweise durch die private Lebensführung veranlasste Teil (nämlich die drei an den Werktagen unternommenen Ausflüge nach Cobh, Blarney Castle und in die Stadt Cork) falle demgegenüber nicht ins Gewicht.

Es könne daher dahingestellt bleiben, ob an den genannten Rechtsgrundsätzen des BFH angesichts des Urteils des Gerichtshofs der Europäischen Gemeinschaften (EuGH) vom 28. Oktober 1999 Rs. C-55/98 (EuGHE I-1999, 7641, Deutsches Steuerrecht/ Entscheidungsdienst —DStRE— 2000, 114 —Vestergaard—) weiter festzuhalten sei. Danach hätten für Auslandsreisen die gleichen Maßstäbe wie für Inlandsreisen zu gelten. Dass die streitigen Aufwendungen als Werbungskosten anzuerkennen wären, wenn die Fortbildungsveranstaltung im Inland stattgefunden hätte, sei offenkundig.

Mit der Revision rügt das FA die Verletzung von § 12 Nr. 1 i.V.m. § 9 EStG. Entgegen der Ansicht des FG seien die privat veranlassten Teile der Reise nicht von untergeordneter Bedeutung gewesen. Die durchgeführte Beweisaufnahme habe ergeben, dass der Kläger neben den im Urteil angeführten Ausflügen an zwei weiteren Nachmittagen anstelle des programmgemäßen Sprachunterrichts die Stadt Kinsale bzw. die Fabrik von B besichtigt habe. Abends habe der Kläger —teilweise im Widerspruch zur Aussage der vom FG vernommenen Zeugin— an privaten Musik- und Tanzdarbietungen teilgenommen. Da von zehn Arbeitstagen nur vier Tage ausschließlich mit beruflichen Veranstaltungen ausgefüllt gewesen seien, habe dem Kläger ein erheblicher Teil der Gesamtzeit zur freien Verfügung gestanden. Zudem sei die vom FG im Urteilstenor festgesetzte Steuer um 300 DM niedriger als der sich bei Anwendung der Splittingtabelle richtigerweise ergebende Betrag.

Das FA beantragt, unter Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils die Klage als unbegründet abzuweisen.

Der Kläger beantragt, die Revision zurückzuweisen.

Er hält den Umfang der während der Reise privat veranlassten Unternehmungen für geringfügig. Ihr Anteil sei jedenfalls dann steuerlich unerheblich, wenn —unter Beachtung der Rechtsprechung des EuGH— an eine Fortbildungsreise in das Ausland die gleichen Maßstäbe angelegt würden wie an eine Weiterbildung im Inland.

II. Die Revision des FA ist begründet. Sie führt zur Aufhebung des vorinstanzlichen Urteils und zur Zurückverweisung des Rechtsstreits an das FG zur anderweitigen Verhandlung und Entscheidung (§ 126 Abs. 3 Satz 1 Nr. 2 der Finanzgerichtsordnung —FGO—).

1. Werbungskosten sind Aufwendungen zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung der Einnahmen (§ 9 Abs. 1 Satz 1 EStG). Nach der Rechtsprechung des BFH liegen Werbungskosten dann vor, wenn zwischen den Aufwendungen und der jeweiligen Einkunftsart ein Veranlassungszusammenhang besteht, d.h. wenn die Aufwendungen objektiv mit dem Beruf zusammenhängen und subjektiv zu dessen Förderung getätigt werden (zuletzt etwa BFH-Urteile vom 19. Februar 2004 VI R 135/01, BFHE 205, 220, BStBl II 2004, 958; vom 5. August 2004 VI R 40/03, BFHE 207, 225, BStBl II 2004, 1074).

Bei einem Fortbildungslehrgang zum Erwerb oder zur Vertiefung von Fremdsprachenkenntnissen, der nicht am Wohnort des Steuerpflichtigen oder in dessen Nähe stattfindet (auswärtiger Sprachkurs), ist im Rahmen einer Gesamtwürdigung zu bestimmen, ob neben den reinen Kursgebühren auch die Aufwendungen für die mit dem Sprachkurs verbundene Reise beruflich veranlasst und demzufolge als Werbungskosten abziehbar sind. Wie das FG zutreffend ausgeführt hat, kann die

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

steuerliche Berücksichtigung der Aufwendungen dabei nicht allein deshalb versagt werden, weil der Sprachkurs im Ausland stattgefunden hat (BFH-Urteile vom 13. Juni 2002 VI R 168/00, BFHE 199, 347, BStBl II 2003, 765; vom 14. April 2005 VI R 6/03, VI R 122/01, BFH/NV 2005, 1544; BFH-Beschluss vom 19. Mai 2004 VI B 101/02, DStRE 2004, 933). Der Abzug auch dieser Aufwendungen setzt allerdings voraus, dass die Reise ausschließlich oder nahezu ausschließlich der beruflichen Sphäre zuzuordnen ist. Das ist bei auswärtigen Sprachlehrgängen ebenso wie bei sonstigen Reisen dann der Fall, wenn der Reise offensichtlich ein unmittelbarer beruflicher Anlass zugrunde liegt und die Verfolgung privater Reiseinteressen nicht den Schwerpunkt der Reise bildet (vgl. hierzu BFH-Urteil vom 27. August 2002 VI R 22/01, BFHE 200, 250, BStBl II 2003, 369, m.w.N.). Gleiches gilt, wenn die berufliche Veranlassung bei weitem überwiegt und die Befriedigung privater Interessen wie z.B. Erholung, Bildung und Erweiterung des allgemeinen Gesichtskreises nicht ins Gewicht fällt und nur von untergeordneter Bedeutung ist (vgl. BFH-Urteile vom 31. Juli 1980 IV R 153/79, BFHE 131, 361, BStBl II 1980, 746; vom 21. August 1995 VI R 47/95, BFHE 179, 37, BStBl II 1996, 10).

2. Die tatsächlichen Feststellungen des FG tragen nicht dessen Würdigung, der durch die private Lebensführung veranlasste Teil der Reise sei so gering, dass er insgesamt außer Betracht bleiben könne und der Abzugsfähigkeit sämtlicher Reiseaufwendungen nicht entgegenstehe.

a) Das FG hat —unter Hinweis auf den Ablauf der Reise— angenommen, die Studienfahrt sei streng fortbildungsbezogen durchgeführt und touristische bzw. allgemeinbildende Zwecke seien mit ihr nur in unerheblichem Umfang verfolgt worden. Die drei mit dem Besuch des Blarney Castle, des irischen Auswanderungsmuseums in Cobh und mit der Stadtbesichtigung von Cork ausgefüllten Nachmittage fielen auch dann nicht ins Gewicht, wenn man in ihnen —mit dem FA— einen nicht nur untergeordneten Bezug zur allgemeinen Lebensführung verwirklicht sehen würde. Dem stehe nämlich die vom Kläger in erheblichem Umfang zusätzlich zum Sprachkurs aufgewendete Zeit zur Bewältigung des Kursprogramms und zur Erledigung zusätzlich erteilter Aufgaben gegenüber.

b) Diese Auffassung hält einer revisionsrechtlichen Prüfung nicht stand. Denn die Annahme, anstelle des Sprachunterrichts hätten lediglich an drei von zehn Werktagen nachmittags Besichtigungstouren von allgemeinem und nicht berufsspezifischem Interesse stattgefunden, steht im Widerspruch zu anderweitigen Feststellungen des FG. Die auf ihr aufbauende Gesamtwürdigung ist daher materiell-rechtlich fehlerhaft und kann den erkennenden Senat nicht nach § 118 Abs. 2 FGO binden (vgl. BFH-Urteile vom 13. Juli 1999 VIII R 76/97, BFHE 189, 309, BStBl II 1999, 747, unter 1.; vom 25. Juni 2003 X R 72/98, BFHE 202, 514, BStBl II 2004, 403, m.w.N.).

Das FG folgt einerseits hinsichtlich des als entscheidungserheblich angesehenen beruflichen Bezugs der Reise der für glaubhaft befundenen Zeugenaussage der Frau A (einer mitreisenden Kollegin des Klägers). Daraus ergebe sich, dass der Kläger neben umfangreichen Vor- und Nachbereitungsarbeiten mit der Zeugin noch an sechs Abenden Projektunterlagen habe erstellen müssen. Andererseits übergeht das FG aber im Zuge der Würdigung der touristischen und allgemeinbildenden Reisezwecke die —protokollierte und im Tatbestand in Bezug genommene— Aussage der Zeugin, die gesamte Gruppe habe am Donnerstag, den 15. Oktober 1998 nachmittags die irische Stadt Kinsale und am Montag, den 19. Oktober 1998 die Fabrik von B besucht, obwohl nach den tatbestandlichen Feststellungen an beiden Tagen ganztägiger Sprachunterricht stattgefunden haben soll.

Zur Vermeidung von Widersprüchen im festgestellten Sachverhalt hätte sich das FG auch mit diesen Ergebnissen der Zeugenvernehmung auseinander setzen müssen. Dies gilt umso mehr, als das FG die Zeugin insgesamt als glaubwürdig eingeschätzt hat. Es ist nicht auszuschließen, dass die erforderliche Gesamtwürdigung anders ausfallen würde, wenn feststünde, dass nicht drei, son-

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.

dern fünf von zehn Werktagen zumindest teilweise mit einem bloß auf allgemeine Informationsbedürfnisse ausgerichteten Besichtigungsprogramm ausgefüllt waren.

3. Das vorinstanzliche Urteil stellt sich auch nicht aus anderen Gründen als richtig dar. Zwar gelten bei Fortbildungsveranstaltungen im Ausland nach der (geänderten) Rechtsprechung des BFH (vgl. Senatsurteile in BFHE 199, 347, BStBl II 2003, 765; in BFH/NV 2005, 1544) die gleichen Grundsätze wie bei Inlandsreisen. Eine Prüfung und Würdigung des Bezugs zur privaten Lebensführung erübrigt sich dadurch jedoch nicht. Davon, dass die Reiseaufwendungen —wie das FG meint— „offenkundig" als Werbungskosten abziehbar gewesen wären, wenn die Sprachausbildung einschließlich vergleichbarer Besichtigungsfahrten im Inland stattgefunden hätte, kann jedenfalls keine Rede sein.

4. Die Entscheidung der Vorinstanz ist daher aufzuheben. Die Sache ist nicht spruchreif. Im zweiten Rechtsgang wird das FG zunächst die entscheidungserheblichen Tatsachen widerspruchsfrei zu ermitteln und sodann die erforderliche Gesamtwürdigung der geltend gemachten Aufwendungen (und gegebenenfalls auch die Berechnung der festzusetzenden Einkommensteuer) unter Beachtung der genannten Grundsätze erneut vorzunehmen haben.

Auf diese Entscheidung wird Bezug genommen in folgenden Gerichtsentscheidungen:
FG Sachsen 16.5.2012 - 8 K 1691/06
FG Baden-Württemberg 17.6.2009 - 1 K 100/07
BFH 22.7.2008 - VI R 2/07
BFH 15.3.2007 - VI R 61/04
BFH 11.1.2007 - VI R 8/05
FG Hamburg 13.11.2006 - 2 K 25/06
BFH 20.7.2006 - VI R 94/01
BFH 22.6.2006 - VI R 61/02
FG Hessen 6.4.2006 - 10 K 1902/02
FG Mecklenburg-Vorpommern 20.12.2001 - 1 K 776/00

Fundstelle(n):
BFH/NV 2006 S. 730 Nr. 4
EStB 2006 S. 137 Nr. 4
NWB-Eilnachricht Nr. 37/2006 S. 3106
[UAAAB-78331]

© NWB Verlag. Das Dokument darf ausschließlich im vertraglich vereinbarten Rahmen und in den Grenzen des Urheberrechts genutzt werden. Die Veröffentlichung im Internet ist nicht gestattet.