



GZ. RV/1357-W/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vertreten durch ASB Wirtschaftstreuhänder-GmbH, gegen die Bescheide des Finanzamtes für den 23. Bezirk betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996 und 1997 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Die angefochtenen Bescheide werden abgeändert.

Die Bemessungsgrundlagen und die Höhe der Abgaben sind dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe bzw. den als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

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

Die Bw. ist Lehrerin und bezieht Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit sowie weiters als Vortragende (Honorardozentin) des Instituts P. Einkünfte aus selbständiger Tätigkeit. Die Tätigkeiten wurden mit Pensionsantritt bzw. Beendigung in den Jahren 1999 und 2000 eingestellt.

Strittig ist die Anerkennung der Verluste aus selbständiger Tätigkeit in den Jahren 1996 und 1997 in Höhe von S -205.366,00 und S -46.812,00.

Das Finanzamt beurteilte im Rahmen vorläufiger Einkommensteuerveranlagungen für die Streitjahre 1996 und 1997 die selbständige Tätigkeit der Bw. als Liebhaberei, und führte zur Begründung aus, dass die Einkünfte aus der Honorartätigkeit (Vorträge, Seminare und Workshops) seit 1993 kontinuierlich gesunken und in den Streitjahren 1996 und 1997 nicht unbeachtliche Verluste erzielt worden wären. Lediglich im Jahre 1993 hätte ein geringer Gewinn erzielt werden können, und sei unter Bedachtnahme auf das Alter der Steuerpflichtigen von 54 Jahren die Steigerung der (geringen) Einnahmehöhe unsicher.

Dagegen wurde form- und fristgerecht das Rechtsmittel der Berufung eingebracht, und berichtigte Gewinnermittlungen für die Streitjahre 1996 und 1997 vorgelegt sowie um die endgültige Veranlagung der Streitjahre 1996 und 1997 ersucht.

Zur Begründung der Berufung wurde ausgeführt, dass die Bw. ihre Steuererklärungen nach bestem Wissen und Gewissen ermittelt hätte. Mangels Fachkenntnisse im steuerlichen Bereich hätte die Bw. sämtliche Einnahmen und Ausgaben saldiert, jedoch wären nach mehreren Beratungsgesprächen und nochmaliger Durchsicht der Ausgaben diese den verschiedenen Einkunftsarten zugeordnet worden, und hätten sich somit Abweichungen gegenüber den seinerzeit eingereichten Erklärungen ergeben. Liebhaberei bzgl. der selbständigen Tätigkeit würde somit nicht vorliegen, da durchwegs Gewinne erwirtschaftet worden wären und insgesamt ein Gesamtüberschuss vorliegen würde. Die Gewinn- und Verlustsituation würde sich lt. Berufungseinwendung somit wie folgt darstellen:

	Gewinn/Verlust
1993	+41.392,00
1994	-1.532,00
1995	-88.454,00
1996	-76.522,00
1997	+16.844,00
1998	+45.155,00

Zur Begründung der Berufung bzgl. die Zuordnung der einzelnen Ausgaben wurde wie folgt ergänzend ausgeführt:

1) Einkünfte aus nicht selbständiger Arbeit

Die Bw. sei seit Beginn ihrer Lehrtätigkeit im Pflichtschulwesen in Schulversuchen tätig und an der Entwicklung neuer Schulversuche aktiv beteiligt gewesen. Derzeit wäre die Bw. im Schulversuch "Schulverbund Mittelschule" sowie gleichzeitig am selben Schulstandort im Schulversuch "Fachmittelschule" (FMS) tätig. In den Schulversuchen würde nicht in Fächern

sondern in Bereichen, die mehrere Unterrichtsfächer umfassen unterrichtet. Daraus ergäbe sich die Notwendigkeit zur Erstellung neuer Unterrichtsmittel und Anschaffung geeigneter Literatur und Kopiervorlagen. Mit Ausnahme des Sportbereiches wäre die Bw. in den letzten Jahren in allen Bereichen tätig geworden. Seit dem Schuljahr 1995/1996 wäre weiters der Schulversuch "Fachmittelschule" gelaufen, und 1998 abgeschlossen worden, wie die niedrigen Ausgaben für die Jahre 1998 zeigen würden. Projektarbeiten hätten erhöhten Bedarf an Materialien und Hintergrundliteratur erfordert, und hätte die Teilnahme an Symposien, Workshops, pädagogischen Fachmessen als Dienstauftrag gegolten, wenn sie während der Arbeitszeit des Lehrers stattgefunden hätten, selbst wenn keine zusätzliche Vergütung für die Überstunden vom Dienstgeber erfolgt wäre.

2) Einkünfte aus selbständiger Arbeit

Die Bw. wäre weiters seit Jahren als Honorar-dozentin tätig geworden. Für die Lehrerfortbildung des Landes W. hätte die Bw. das Konzept der Qualifikationsmodulausbildung für Technisches Werken entwickelt. Finanziell aufwendige Vorbereitungsarbeiten hätten die (Block)Seminare "Ö. Wirtschaft und Kultur" mit sich gebracht, sowie mehrtägige Reise-seminare mit Betriebsbesichtigungen und Besichtigung kultureller Institutionen. Die Teilnahme an den Symposien und Lehrplanentwicklungsgruppen wäre vom Bundesministerium für Unterricht und Kunst sowie Stadtschulrat W. empfohlen worden.

Die Werbungskosten bzw. Betriebsausgaben wären im engen Zusammenhang mit der Einnahmenerzielung angefallen, bedingt durch das Neuland "Schulversuche" und die Entwicklungsarbeit der Seminare. Die Aufwendungen wären in den Anfangsjahren höher gewesen, jedoch hätte die Verwertung in den Folgejahren noch zu Einnahmen führen sollen.

Im Rahmen eines Vorhalteverfahrens wurden Unterlagen und Belege zum Nachweis vorgelegt sowie weiters wie folgt ergänzt:

Die Fahrtenbücher wären mit den Unterlagen vorgelegt bzw. das Fahrtenbuch 1997 zusammen mit anderen Papieren gestohlen worden. Die Fahrtenbücher 1990 bis 1995 könnten jedoch zur Glaubhaftmachung der gefahrenen Kilometer 1997 vorgelegt werden.

Die von der Bw. selbst bezahlten Buskosten betreffend eine Exkursion der Zentralarbeitsgemeinschaft für Werken hätten nachträglich nicht überwältzt werden können. Die rechtzeitige Bestellung des Busses wäre jedoch verabsäumt worden.

Die Ausgabenauflistung 1996 würde eine Reise im Zeitraum 20. bis 22. September 1996 betreffend Seminarplanung Wien-Steyr-Bad Goisern, Seminarplanung Bad Goisern-Bad Ischl-Bad Aussee und Seminarplanung Bad Goisern-Wien beinhalten. Der Aufenthalt hätte der

Planung von Reiseseminaren im Rahmen der Lehrerfortbildung betreffend die Honorartätigkeit sowie Projektwochen von Schulverbund Mittelschule und FMS für die folgenden Jahre gedient. Die Bw. hätte Übernachtungsmöglichkeiten für die Lehrer, Studenten und Schüler gesucht sowie Preisverhandlungen geführt und Betriebe und lokale Institutionen besucht.

Bei den Zeitungsabonnements hätte es sich um österreichische Tageszeitungen gehandelt (wie Kurier, Presse, Standard) jeweils auf Rechnung der Bw., und wären diese teilweise an die Schuladresse für den Einsatz im bereichsübergreifenden Unterricht geliefert worden. Für den Einsatz als Unterrichtsmittel hätte die Bw. weiters regelmäßig Teile von verschiedenen Publikationen kopiert, wie z.B. die "Technik-Stunde", "Die Werkstunde", "Werkmappen", jeweils Verlag ALS (Fachschule und Institut P.); "Gesundheit", "Geo, Gruner", jeweils Fachverlag Klosterneuburg (Fachschule); "Architektur", "Bauen und Wohnen", jeweils (Fachschule und Institut P.).

Bei dem Gerät Haas Minerva MT 3712 hätte es sich um ein Video(Rückspul)gerät gehandelt, welches für Aufzeichnungen von Fernsehsendungen bzgl. fachspezifischen Einsatz als Unterrichtsmittel verwendet worden wäre. Im schulstufenübergreifenden Unterricht wären Videobänder zum Einsatz gekommen, welche möglichst rasch für andere Einsätze rückgespult hätten werden müssen. Weiters wären Projektarbeiten von Schülern, Lehrer und Lehramtskandidaten dokumentiert worden, ebenso Theateraufführungen und Projekttage, Projektwochen und –reisen mit Schülern, Studenten und Lehrern im Rahmen von Veranstaltungen des Instituts P. und Lehramtsstudium. Das Gerät würde sich nun im Besitz der Bw. befinden, ebenso ca. 350 Videobänder.

Betreffend ein "Curriculum Symposium&21st International Education Fair" in London Central wäre ein detailliertes Programm dem Belegordner beigelegt worden. Bei dem Curriculum Symposium hätte es sich um eine länderübergreifende Lehrplankonferenz mit internationalen Erfahrungsaustausch zum Thema "Gemeinsamer Unterricht von Knaben und Mädchen in allen Unterrichtsfächern – ja oder nein" gehandelt. Das Spezialgebiet der Bw. wäre "Technology Education – on the way to a Eurocurriculum School Technology", basierend auf Arbeiten der Pädagogischen Akademie des Bundes in Innsbruck, und sollte von der Bw. in diesem Fachbereich aus dem Englischen in die Landessprache übertragen werden. Bei der "21st International Education Fair" hätte es sich um eine pädagogische Fachmesse gehandelt, vergleichbar mit jenen in Graz bzw. Salzburg, und wäre dem Bundesministerium für Unterricht und Kunst über diverse Vorträge und Workshops berichtet worden. Auch wären Unterrichtsmaterialien für den Englischunterricht sowie Lehrerhandbücher und Arbeitsbücher für Physik, Chemie, Biochemie, Mathematik und Geometrisches Zeichnen etc. besorgt worden. Diese

Unterrichtsmaterialien wären von Schulen und Lehrern gekauft worden und würden bis heute in Verwendung sein.

Zum Nachweis der Aufwendungen wurden des Weiteren Fahrtenbücher für die Jahre 1994 und 1995 vorgelegt, eine Teilnehmerliste sowie Programm bzgl. das Symposium in Kanada und ein Anstecker der Bw. als ausgewiesene Referentin bzgl. der Reise nach London. Weiters wurde ergänzend dargelegt, dass Videos als berufsinformative Komponente mit Inhalten z.B. betreffend Lederberufe, Suchtverhalten, Werkzeuge, Instrumente verwendet worden wären.

Über die Berufung wurde erwogen:

Ad Liebhabereiprüfung)

Nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes kommen als Einkunftsquelle iSd § 2 Abs. 2 EStG nur Tätigkeiten in Betracht, die auf Dauer gesehen Gewinne (Einnahmenüberschüsse) erwarten lassen. Fehlt dagegen bei einer Tätigkeit objektiv die Möglichkeit, Gewinne zu erzielen, oder mangelt es dem Steuerpflichtigen an der entsprechenden Absicht, so liegt keine Einkunftsquelle sondern Liebhaberei im steuerlichen Sinne vor.

Einkünfte bei einer Betätigung liegen vor, die durch die Absicht veranlasst sind, einen Gesamtgewinn oder einen Gesamtüberschuss der Einnahmen über die Werbungskosten zu erzielen (§ 1 Abs. 1 Liebhabereiverordnung, BGBl. 33/1993). Lt. Richtlinien zur Liebhabereibeurteilung (LRL vom 23.12.1997) sind bei Beurteilung eines abgeschlossenen Betätigungszeitraumes grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes heranzuziehen. Lässt die Art der Bewirtschaftung oder der Tätigkeit von vornherein keinen Gesamtgewinn (Gesamtüberschuss) innerhalb eines absehbaren Zeitraumes erwarten, so liegt ungeachtet der Gründe, die zur Beendigung der Betätigung geführt haben, jedenfalls Liebhaberei vor.

Unter Berücksichtigung des Sachverhaltes, dass die Bw. die selbständige Tätigkeit im Jahre 1999 beendete, steht im vorliegenden Fall für die Beurteilung der Einkunftsquelle ein so genannter abgeschlossener Betätigungszeitraum zur Verfügung. D.h. es sind grundsätzlich nur die Ergebnisse innerhalb dieses Zeitraumes zur Beurteilung heranzuziehen, und wurden im vorliegenden Fall überwiegend Verluste und insgesamt ein Gesamtverlust erklärt.

Die Ergebnisse (in S) im Streitzeitraum stellen sich wie folgt dar:

	Einnahmen	Ausgaben	Gewinn/Verlust
1993	103.836,88	78.755,95	+25.180,93
1994	95.628,00	144.418,20	-48.790,20
1995	52.745,00	249.443,00	-196.698,00
1996	33.313,00	238.678,82	-205.365,82
1997	71.056,00	117.867,70	-46.811,70

1998	71.438,00	52.579,72	18.858,28
1999	10.138,84	44.676,90	-34.538,06
			-441.352,87

Die Bw. hat somit im Zeitraum 1993 bis 1999 als Vortragende Verluste in Höhe von insgesamt S -441.352,87 erwirtschaftet, und wurde lediglich in den Jahren 1993 und 1998 ein Gewinn erzielt.

Die Bw. hat darüber hinaus lt. Aktenlage bereits im Zeitraum 1988 bis 1992 (jährlich) Verluste als Vortragende in Höhe von S -178.601,38 erwirtschaftet. Der Gesamtverlust erhöht sich somit auf S -619.954,25 und war somit bereits in den Vorjahren die Tätigkeit objektiv nicht ertragsfähig.

Im Berufungsverfahren wird eingewendet, dass die Bw. steuerlich nicht versiert gewesen wäre und daher irrtümlich sämtliche Ausgaben der selbständigen Tätigkeit zugeordnet worden wären. Richtigerweise wären jedoch die geltend gemachten Aufwendungen auch für die nichtselbständige Tätigkeit angefallen und unrichtigerweise zur Gänze der selbständigen Tätigkeit zugeordnet worden. Lt. Berufungseinwendung würden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit daher wie folgt lauten:

	Gewinn/Verlust
1993	• -41.392,00
1994	• -1.532,00
1995	• -88.454,00
1996	• -76.522,00
1997	• +16.844,00
1998	• +45.155,00
1999	• +5.278,00
Gesamtverlust	• -57.839,--

Diesbezüglich ergibt sich jedoch in Summe ebenfalls ein Gesamtverlust in Höhe von rund S -57.839,00. Unter Berücksichtigung der bereits veranlagten Einkünfte für die Jahre 1993 bis 1995 in Höhe von S -220.307,27 ergibt sich darüber hinaus ein Gesamtverlust in Höhe von insgesamt S -229.552,27. Die Betätigung wurde somit auch lt. ermittelten Gesamteinkünften im Rahmen der Berufungseinwendung objektiv nicht ertragsfähig geführt, ungeachtet der Gründe der Beendigung der Tätigkeit ist diese somit jedenfalls als steuerlich unbeachtliche Liebhaberei zu beurteilen. Auch ergibt sich insgesamt kein positives Ergebnis bei Nichtberücksichtigung diverser Aufwendungen lt. nachfolgenden Ausführungen betreffend die vorliegenden Streitjahre. Zur Berufungseinwendung, dass die Ausgaben sowohl der selbständigen als auch nicht selbständigen Tätigkeit zuzuordnen bzw. aufzuteilen sind, ist auszuführen, dass die Zuordnung der Aufwendungen nicht erstmalig im Rahmen der Berufungseinwendung

erfolgte, sondern bereits in den Vorjahren 1989 bis 1991. Die Berufung ist daher in diesem Punkt als unbegründet abzuweisen.

Ad Werbungskosten nicht selbständige Tätigkeit)

Auf Basis der Einwendungen, dass die Aufwendungen der nicht selbständigen Tätigkeit zuzuordnen seien, werden im vorliegenden Fall die Aufwendungen einer Prüfung auf ihre berufliche Anerkennung unterzogen.

Telefonkosten)

Der berufliche Telefonaufwand gilt lt. ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre auch dann als abzugsfähig, wenn die betrieblich veranlassten Telefongespräche von einem privaten Telefonanschluss geführt werden, notfalls sind die beruflichen Anteile zu schätzen. Die Telefongebühr, Anschlussgebühr und Gerätekosten für den betrieblich mitverwendeten Privatanschluss sind ebenfalls entsprechend aufzuteilen. Z.B. sind bei einem Richter bzw. Vizebürgermeister mit vierköpfiger Familie 20 bis 25% des im Haushalt verwendeten Telefonanschlusses als beruflich veranlasst anzunehmen.

Unter Berücksichtigung der Einwendung, dass nur die Schulklasse der Bw. in einem alten Gebäude untergebracht war, ist die berufliche Veranlassung grundsätzlich als glaubhaft zu beurteilen, jedoch ist nach der allgemeinen Lebenserfahrung im Lehrberuf die berufliche Veranlassung von 100% Telefonkosten nicht gegeben. Mangels Aufzeichnungen der Telefongespräche und fehlendem Nachweis der ausschließlich beruflichen Veranlassung werden die Kosten betreffend das Mobiltelefon daher insgesamt im Ausmaß von je 25% der beruflichen Tätigkeiten der Bw. geschätzt. Der anzuerkennende Telefonaufwand für die Jahre 1996 und 1997 beträgt somit S 3.067,63 und S 2.837,66.

Reisekosten)

Reisekosten sind nur dann absetzbar, wenn die Reise ausschließlich beruflich veranlasst ist. Ein allgemeines Interesse an der Reise ist nicht ausreichend (wie Inspirationsreisen, Halten eines Vortrages auf einem Fachkongress, wenn der Kongress selbst nicht als betrieblich veranlasst anzusehen ist).

Spiele jedoch auch private Belange eine Rolle, sind die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich unbeachtliche Reise liegt somit vor, wenn die Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise (gleichzeitig Betriebsbesichtigungen vorgenommen werden) darstellt, oder eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden wird. Wird eine Geschäftsreise durch einen Urlaub verlängert, dann sind die gesamten Reiseaufwendungen als gemischter Aufwand nicht abzugsfähig (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 39

zu § 4; VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Wird während einer Erholungsreise eine berufliche Obliegenheit verrichtet, so wird deshalb die Erholungsreise jedoch noch nicht zur Geschäftsreise (VwGH 11.10.1963, 560/63).

Nach ständiger Rechtsprechung des VwGH ist weiters die steuerliche Anerkennung von Studienreisen und Fachkongressen nur dann möglich, wenn aufgrund des Reiseprogrammes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist. Andernfalls sind deren Kosten grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2a EStG 88 nicht absetzbar. Wird eine Studienreise mit einer Erholungsreise verbunden, liegt ebenso insgesamt eine steuerl. unbeachtliche Reise vor (Aufteilungsverbot).

Reisen i.S.d. § 16 Abs. 1 Z. 9 können auch im Zusammenhang mit einer aus eigener Initiative unternommenen Berufsbildung anfallen. Ein allgemeines berufl. Interesse ist allerdings nicht ausreichend.

Anlässlich beruflich veranlasster Reisen entstandene Ausgaben betreffend Fahrtkosten, Verpflegungskosten und Nächtigungskosten sind als Werbungskosten absetzbar. Bei Auslandsreisen ist für den Verpflegungsmehraufwand anstelle des täglichen Tagesgeldes der in der Reisegebührenvorschrift der Bundesbediensteten für das jeweilige Land vorgesehene Höchstsatz heranzuziehen.

Im vorliegenden Fall werden für das Jahr 1996 Reisekosten für ein IOSTE Symposium in Kanada (International Organization of Science and Technology Education) sowie für das Jahr 1997 Reisekosten für ein Curriculum Symposium & 21st International Education Fair (27.5 – 1.6.97) in London geltend gemacht. Dienstliche Aufträge oder Bestätigungen durch den Arbeitgeber wurden von der Bw. nicht vorgelegt, jedoch würde die Freistellung von der Arbeitszeit als Dienstauftrag zu interpretieren sein und die Teilnahme an internationalen Symposien vom Bundesministerium für Unterricht und Kultur sowie Stadtschuldrat betr. Lehrerfortbildung empfohlen. Weiters werden Werbungskosten für FMS-Betriebspraktika (Fachmittelschule) für die Jahre 1996 und 1997 geltend gemacht. Für das Konzept der Qualifikationsmodulausbildung für Technisches Werken bezügl. die selbständige Tätigkeit wären darüber hinaus die Seminare „Österreichs Wirtschaft und Kultur“ mit Besuchen in Betrieben und kulturellen Institutionen in den verschiedenen Regionen Österreichs besucht worden.

Zum Nachweis der Reiseaufwendungen 1996 bzgl. Internat. Symposium wurde ein Programm des Reisebüros über den Reiseablauf, ein Programm und eine Teilnehmerliste des

Symposiums zum Nachweis sowie mehrere Broschüren zur Einsicht vorgelegt. Danach stellt sich der Reiseverlauf wie folgt dar:

	Seattle Sea, lt. Angaben der Bw. zum internat. Erfahrungsaustausch mit Werkpädagogen	2.-3. August 1996
	"Tauck Tours Arrangement Canadian Rockies und British Columbia", Busfahrt mit Kollegen durch British Columbia und Alberta nach Calgary	4.-15. August 1996
	Internat. Symposium Kanada - 8th IOSTE Symposium (International Organization of Science and Technology Education)	17.-22. August 1996
	"Edmonton International YEG", Reise nach Kanada-Montreal lt. Bw. zur Nachbesprechung des Symposiums auf Einladung von Fachkollegen des kanadischen Unterrichtsministeriums, Besuch von Bildungsinstitutionen in Ottawa, Ontario und Quebec, etc.	23.-30. August 1996

Die Bw. hat folgende Aufwendungen betreffend Reisekosten geltend gemacht.

2 Nächtigungen-Seattle USA á S 440,78	S 4.677,14
19 Nächtigungen-Kanada á S 471,00	S 8.949,00
7 Nächtigungen-23.-30. August 1996	S 11.748,32
3 Tagessätze USA-(2.-4. August) á S 720,00	S 2.160,00
26 Tagessätze Kanada-(4.-30. August) á S 664,-	S 14.664,00
Flüge USA/Kanada	S 55.650,00
Symposiumgebühren, IOSTE CAD 1.450,00	S 11.210,75

Die berufliche Reise zu dem internationalen Symposium im Zeitraum 17. bis 23. August 1996 wurde somit mit mehreren anderweitigen Reisen (Erholungsreisen) im Zeitraum 2. bis 3. und 4. bis 15. August sowie 23. bis 30. August 1996 verbunden. Wird jedoch eine beruflich veranlasste Reise durch private Reisen bzw. Urlaube verlängert, sind lt. ständiger Rechtsprechung die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Auch eine Busfahrt mit Kollegen kann an der privaten Veranlassung der Reise durch British Columbia insgesamt nichts ändern. Die Aufwendungen sind daher insgesamt als nicht beruflich veranlasst nicht anzuerkennen.

Betreffend das Jahr 1997 wurden von der Bw. folgende Reiseaufwendungen im Ausmaß von je 50 % betreffend die nichtselbständige Tätigkeit für eine Londonreise „London Symposium & Education Fair“ im Zeitraum 27. Mai bis 1. Juni 1997 geltend gemacht, ebenso die Aufenthaltskosten bzw. Nächtigungskosten:

	Flug Wien – London – Wien (50 %)	S	1.950,00
	The Big Bus Co. Ltd. London (50 %)	S	120,78
	London Underground	S	15,00
	London Underground Travelcard	S	32,50
	London Underground Travel card	S	32,50

Heathrow Forte Crest	27. Mai 1997	S	884,07
London White Hall	28. bis 31. Mai 1997	S	3.383,53
Heathrow Forte Crest	1. Juni 1997	S	884,07
		S	5.151,60

Unterlagen bzw. Nachweise bzgl. der besuchten Messeveranstaltung wurden jedoch nicht vorgelegt bzw. lediglich eine Exhibitor-Karte betreffend ein 21st International Festival (Mind Body Spirit) in London Central. Die Reiseaufwendungen wurden somit weder nachgewiesen noch glaubhaft gemacht, und sind daher insgesamt nicht anzuerkennen.

Dagegen sind die geltend gemachten Reisekosten hinsichtlich diverser „FMS Betriebspraktika“ und „FMS-Rallye“ im Streitjahr 1996 als beruflich veranlasste Reiseaufwendungen anzuerkennen, ebenso sind die geltend gemachten Tagessätze in Höhe von S 1.620,00 betreffend die Exkursionen Tulln, Schulverband Graz, FMS Projektstage in Linz für das Jahr 1997.

FMS Betriebspraktika iR P.	30.1.96	S 120,00
FMS Betriebspraktika iR P.	31.1.96	S 120,00
FMS Rallye S.	13.5.96	S 360,00
Gesamt		S 600,00

Schulverband Graz	15.4.97	S 360,00
FMS-Projektstage Tulln	10.6.97	S 360,00
FMS-Projektstage Linz	15./16.6.97	S 720,00
Lehrbauhof-Ost Guntramsdorf	19.11.97	S 180,00
Gesamt		S 1.620,00

Weiters wurden Reiseaufwendungen vom 28. Mai 1996 bzgl. „Schneider-Bus“, im Ausmaß von S 3.310,-- für eine Fahrt der FMS nach P. im Zeitraum 8.00 bis 15.30 Uhr am 13. Mai 1996 geltend gemacht. Diese Aufwendungen wurden nachgewiesen und sind daher als beruflich veranlasst anzuerkennen.

Die Reiseaufwendungen nach Bad Gaisern im Zeitraum 20. bis 22. September 1996 in Höhe von Tages- und Nächtigungsgeldern von insgesamt S 540,-- (je zur Hälfte die selbständige und nichtselbständige Tätigkeit betreffend) zur Vorbereitung eines Seminars im Zeitraum 26. bis 29. September 1996 sowie Projektwochen für die folgenden Jahre können dagegen mangels beruflicher Veranlassung grundsätzlich nicht anerkannt werden. Werden nämlich während einer Erholungsreise berufliche Obliegenheiten verrichtet, so ist lt. ständiger Rechtsprechung deshalb diese Erholungsreise noch nicht als beruflich veranlasst zu beurteilen, und wurden zudem lt. Aktenlage im Folgejahr keine Reiseseminare oder dergleichen in diese Gegend vorgenommen. Die Aufwendungen sind daher insgesamt als nicht beruflich veranlasste Aufwendungen zu beurteilen und daher nicht anzuerkennen.

Aufwendungen für Ausstellungs- und Theaterbesuche)

Aufwendungen für Ausstellungen und Theaterbesuche stellen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH nicht abzugsfähige Aufwendungen der Lebensführung dar. Die von der Bw. geltend gemachten Aufwendungen (u.a. folgende Veranstaltungen) sind somit grundsätzlich nicht anzuerkennen.

26.1.96	Leonardo da Vinci-Ausstellung	S	250,00
10.4.96	IFABO	S	120,00
19.4.96	International Theatre	S	250,00
19.12.96	Österr. Jugendherbergswerk	S	200,00

Aufwendungen für Fachbücher und Zeitungen bzw. Zeitschriften)

Aufwendungen für Zeitungen und Zeitschriften stellen lt. ständiger Rechtsprechung und herrschender Lehre grundsätzlich Kosten der Lebensführung dar, es sei denn, es handelt sich um Berufsgruppen mit "berufstypischen" Informationsbedarf (Journalisten, und dgl.). Diesbzgl. wird die Absetzbarkeit derartiger Aufwendungen ab der dritten Tageszeitung bzw. Wochen- und Monatszeitschrift zugestanden, lt. ständiger Rechtsprechung sind die Kosten für Tageszeitungen eines Lehrers grundsätzlich zu den nichtabzugsfähigen Kosten der Lebensführung zu zählen. Die Eignung einer Tageszeitung fallweise beruflich bedeutsame Informationen zu bieten, ändert somit nichts daran, dass Zeitungen auch bei einem Lehrer dem Bereich der

privaten Lebensführung zuzurechnen sind (Quantschnigg-Schuch, EStG-Handbuch, § 16 Tz 68).

Ausgaben für Literatur, die auch für nicht in der Berufssparte des Steuerpflichtigen tätige Personen von allgemeinem Interesse sind, stellen weiters keinen steuerlich absetzbaren Aufwand dar. Wörterbücher, Tageszeitungen, für die Allgemeinheit bestimmte Geschichtswerke, Lexika und Sachbücher werden nach ständiger Rechtsprechung typischerweise nicht für schulische, sondern für Zwecke der persönliche Erbauung oder Befriedigung des Kulturinteresses genutzt (VwGH 24.11.99, 99/13/0202). Es ist somit nicht die konkrete tatsächliche, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung allein als erheblich anzusehen.

Im vorliegenden Fall sind somit die geltend gemachten Aufwendungen für Sachbücher betreffend Lebensalltag in den verschiedenen geschichtlichen Epochen vom Verlag "Das Beste" als jedenfalls die Allgemeinheit betreffende Geschichtswerke nicht anzuerkennen, wie Wörterbücher, Duden, diverse allgemein bildende Literatur der Geschichte, Geographie, und der bildenden Künste, weiters Kinderbücher oder Aufwendungen für eine Buchserie betreffend Hausarzt ABC "Meister Verlag" als typischerweise nicht für schulische sondern Zwecke der persönlichen Erbauung oder zur Befriedigung des Kunst- und Kulturinteresses genützt.

Weiters werden die Aufwendungen für Tageszeitungen betreffend Projektarbeiten insofern als nicht beruflich anerkannt, da kein Nachweis der Zustellung an die Schule erbracht und ein überwiegendes berufsspezifisches Interesse bei einem Abonnement von lediglich einer Tageszeitung nicht als überwiegend berufsspezifisch beurteilt werden kann. Ebenso sind die Aufwendungen für ein Jahresabonnement "Das Beste" bzw. "Gesundheit" als nicht fachspezifisch nicht anzuerkennen.

Betreffend den beruflichen Einsatz von Videos bzw. Kassetten wurde weiters jedoch glaubhaft dargelegt, dass diese u.a. auch zur Darstellung von Berufen bzw. Berufsinformation verwendet worden wären wie z.B. betreffend Lederberufe, Werkzeuge, Fotografie, und dgl. und wurde somit insofern die berufliche Veranlassung glaubhaft gemacht.

Folgende Aufwendungen für Fachbücher sind somit als beruflich veranlasst und daher glaubhaft gemacht anzuerkennen:

1996	Fachbücher "Prüfung" 24.4., 3.5.,	S	568,10
	Brüsseler Päd.Fachbuchh. (bfr 2.200,-)	S	762,--
	Univ. Buchhandl. Gerold Fachbuch	S	184,--
	Beitrag Stiftung Päd. und Rel.päd. Akademie der Erzdiözese Wien	S	30,--

	10 Videokassetten 13.4.1996	S	290,--
	Fachbuch Lernen 6.12.1996	S	174,--
	Summe	S	2.007,90
1997	Fachbücher 31.1.1997 – Unterrichtspraxis	S	318,25
	Fachbücher 6.2.1997 – Lernen	S	174,--
	div. Fachbücher 1.2., 12.2., 28.2., 25.3., 9.4.1997	S	1.449, --
	US-amerik. Ausgabe MCC	S	499,--
	Beitrag Stiftung Päd. und Rel.päd. Akademie der Erzdiözese Wien	S	40,--
	Kopiervorlagen (je 445,--)	S	890,--
	Videokassetten	S	270,--
	Fachzeitschriften 10.2., 14.4., 10.9.	S	865,--
	Summe	S	4.505,25

Aufwendungen für Büromaterial)

Lt. ständiger Rechtsprechung des VwGH werden im Schulbereich üblicherweise die vorgesehenen und bereitgestellten Lehrmittel verwendet. Grundsätzlich unterliegen auch Videogeräte als typischerweise der Lebensführung dienende Wirtschaftsgüter dem Aufteilungsverbot des § 20 Abs. 1 Z 2 EStG. Steht jedoch fest, dass die betreffenden Wirtschaftsgüter bzw. Arbeitsmittel (nahezu) ausschließlich beruflich verwendet werden, können diese als beruflich veranlasste Ausgaben abgesetzt werden (Aufteilungsverbot).

Die Bw. wendet ein, dass für die Verwendung im Unterricht Videokassetten aufgenommen worden wären, und sich derzeit noch rund 350 Kassetten im Besitz der Bw. befinden würden, ebenso das alte Videogerät. Dazu ist auszuführen, dass lt. Aktenlage seit dem Jahr 1993 lediglich in den beiden streitgegenständlichen Verfahren betreffend 1996 und 1997 10 Videokassetten jährlich als beruflich veranlasst geltend gemacht wurden. Das Gerät muss daher bei einer tatsächlichen Verwendung von rund 350 Kassetten lt. Ausführungen der Bw. der privaten Lebensführung zugeordnet werden bzw. wurde somit nicht ausschließlich oder so gut wie ausschließlich beruflich genutzt. In diesem Zusammenhang ist auch auf den obigen Ausführungen betreffend die nicht anerkannte Literatur der Allgemeinbildung wie Video New York, Video Antarktis, Video Jäger und Gejagte hinzuweisen.

Dagegen werden die Aufwendungen betreffend Büromaterial, Büroeinrichtung zu je 50% betreffend die nichtselbständige Tätigkeit als glaubhaft gemacht bzw. nachgewiesen aner-

kannt. Ebenso sind die Anschaffungskosten betreffend das Mobiltelefon mangels ausschließlicher beruflicher Veranlassung nur im Ausmaß von 25% als glaubhaft gemacht anzuerkennen. Die Aufwendungen betreffend Spüle und Brausedichtung im Rahmen der geltend gemachten Büromaterialien sind jedoch grundsätzlich auszuschneiden bzw. nicht anzuerkennen.

Als beruflich veranlasst sind somit folgende Aufwendungen anzuerkennen:

1 Mobiltelefon 19.12.1996 anteilig	S	1.200,00
Interbüro	S	96,--
Reparatur Port.	S	705,60
Ordner, Behälter	S	194,--
Rückspulgerät Rep.	S	398,--
Metro Ordner sortiert	S	202,80
Büromat.	S	458,50
Büro Computertisch je 50%	S	1.567,50
Büro divers 19.12. und Rep. 50%	S	2.028,--
Libro Büromat.	S	199,70
Büromat.	S	169,--
"	S	579,50
Summe	S	7.798,60
	S	
1 Adapter für Mobiltelefon 17.3.1997	S	178,08
Libro Büromaterial	S	152,30
WE-Material	S	76,--
IKEA Büromöbel 30.4. je 50%	S	93,--
Büromaterial 30.4.	S	1.102,--
Beleucht.	S	522,--
Büromaterial 18.8.97	S	213,19
IKEA Büromöbel 2.9.97	S	497,--
Büromaterial	S	277,--
Libro Markier.	S	74,50
Afa Kopiergerät	S	1.625,--
Summe	S	4.810,57

Bewirtungskosten 1996:

Gemäß § 20 Abs. 1 Z 3 EStG 1988 dürfen Repräsentationsaufwendungen oder –ausgaben bei den einzelnen Einkunftsarten nicht abgezogen werden. Darunter fallen auch Aufwendungen oder Ausgaben anlässlich der Bewirtung von Geschäftsfreunden. Mit dem Ausdruck Repräsentation sollen jene Aufwendungen vom steuerlichen Abzug ausgeschlossen werden, die ein Steuerpflichtiger im Bestreben tätigt, um seinen gesellschaftlichen Status entsprechenden Konventionen zu entsprechen.

Die Bewirtung muss somit der Werbung dienen bzw. mit einem Werbezweck verbunden sein und die berufliche Veranlassung weitaus überwiegen. Bei nicht selbständiger Tätigkeit dient die Bewirtung i.d.R. darüber hinaus nur dann der Werbung, wenn der Lohn zumindest zum Teil unmittelbar erfolgsabhängig ist. Die berufliche Notwendigkeit eines Gespräches begründet somit für sich allein auch noch nicht die Notwendigkeit von Bewirtungsaufwendungen. Darüber hinaus wird nach ständiger Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes der Nachweis des Werbezweckes allein durch die Angabe von Projekten und Personen, mit denen Kontakt gepflegt wurde, nicht erbracht. Die geltend gemachten Aufwendungen für Bewirtungskosten für das Jahr 1996 in Höhe von S 1.172,50 sind somit einerseits mangels glaubhaft gemachten beruflichen Zusammenhangs sowie andererseits als Repräsentationsaufwendungen nicht anzuerkennen.

Fahrtkosten)

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind als Werbungskosten solche Aufwendungen abzugsfähig, die zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen verausgabt werden. Grundsätzlich fallen daher auch Kosten für Fahrten zwischen Wohnort und Dienstort unter diesen Begriff. Gemäß § 16 Abs. 1 Z 6 EStG 1988 sind diese Aufwendungen im Rahmen der nichtselbständigen Tätigkeit durch den Verkehrsabsetzbetrag bzw. Pendlerpauschbeträge abgegolten (siehe auch das Erkenntnis des VwGH vom 28.3.2000, 97/14/0103). Fahrten innerhalb von Wien sind zudem keine Reisen, weil Wien einen einheitlichen Mittelpunkt der Tätigkeit darstellt.

Fahrtkosten anlässlich einer beruflich veranlassten Reise des Arbeitnehmers stellen weiters im tatsächlichen angefallenen Umfang Werbungskosten dar. Benützt der Arbeitnehmer dabei sein eigenes Fahrzeug, können die den Bundesbediensteten zustehenden Kilometergelder angesetzt werden. Der Nachweis der Fahrtkosten hat grundsätzlich mittels Fahrtenbuches zu erfolgen, aus dem die Wegstrecke und der Anlass der Fahrt ersichtlich sind. Die Führung eines Fahrtenbuches kann entfallen, wenn durch andere Aufzeichnungen wie Reisekosten-

rechnungen gegenüber dem Arbeitgeber eine verlässliche Beurteilung möglich ist (Quantschnigg-Schuch, ESt-HB, Tz 84 zu § 16).

Im vorliegenden Fall handelt es sich lt. vorgelegten Fahrtenbüchern für die Jahre 1994 und 1995 in erster Linie um Fahrten zur Arbeitsstätte. Die beantragten Fahrtkosten sind somit als durch Fahrten zwischen Wohnort und Arbeitsstätte verursacht anzusehen, was deren Nichtabzugsfähigkeit begründet. Der Verkehrsabsetzbetrag wurde in den streitgegenständlichem Bescheiden auch bereits zum Abzug gebracht.

Lt. Bestätigung vom 10. November 1997 betreffend Diebstahlanzeige wird weiters das Abhandenkommen der Geldbörse, Führerscheins und diverse Karten dargelegt. Das Fahrtenbuch für das Jahr 1997 wäre daher nicht mehr auffindbar. Lt. vorgelegten Unterlagen sind jedoch auch die für das Jahr 1996 beantragten Fahrtenaufzeichnungen nicht vorhanden. Die geltend gemachten Fahrtkosten sind somit insgesamt als nicht glaubhaft gemacht zu beurteilen.

Die Werbungskosten betreffend die nichtselbständige Tätigkeit werden somit in Höhe der glaubhaft gemachten bzw. nachgewiesenen Aufwendungen anerkannt und lauten wie folgt:

1996	Telefonkosten	S	3.067,63
	Tagessätze Betriebspraktika in P.	S	600,--
	Symposiumgebühr	S	5.606,37
	Fachliteratur	S	2.007,90
	Büromat.		7.798,60
	Summe	S	22.080,50
1997	Telefonkosten	S	2.830,46
	Exkursion Tulln, Linz Graz, Guntramsdorf	S	1.620,--
	Fachliteratur	S	4.505,25
	Büromaterial	S	4.810,57
	Summe	S	13.766,20

Der Berufung war daher insgesamt teilweise Folge zu geben.

Beilage: 4 Berechnungsblätter

Wien, 11. Februar 2005