



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Mag.S.S., BHS-Professorin, 9020 Klagenfurt, BStr.43, vertreten durch Köstenbauer Steuerberatung GesmbH, 9020 Klagenfurt, Fromillerstraße 29, vom 2. August 2002 gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch Name, vom 2. Juli 2002 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2001 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe für das Jahr 2001 stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Bemessungsgrundlage Euro/Schilling	Einkommensteuer Euro/Schilling	Gutschrift Euro/Schilling
2001	24.763,70/340.756,00	5.180,27/71.282,08	748,09/10.294,02

Entscheidungsgründe

Mag.S.S. (im Folgenden Bw.) ist Professorin an einer berufsbildenden höheren Schule in Klagenfurt und unterrichtet die Fächer Französisch und Italienisch. In ihrer Erklärung vom 26. April 2002 zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2001 machte sie neben Sonderausgaben unter dem Titel Werbungskosten Aufwendungen für die Anschaffung von Computerzubehör in Höhe von € 63,95/S 880,00, Büchern, Zeitschriften und Videokassetten in Höhe von € 224,03/ S 3.082,78 sowie Aufwendungen aus Anlass des

Besuches eines Fortbildungskurses für Italienischlehrende in Venedig/San Maggiore in Höhe von insgesamt € 1.727,35/S 23.768,90 geltend. Aus Anlass ihrer schriftstellerischen Tätigkeit begehrte die Bw. die Berücksichtigung von Aufwendungen in Höhe von € 662,25/S 9.112,70. In der Erklärung führte die Bw. an, dass sie Einkünfte aus ihrer schriftstellerischen Tätigkeit in Höhe von € 690.39/S 9.500,00 bezogen habe.

Mit Bescheid vom 2. Juli 2002 anerkannte das Finanzamt die Aufwendungen der Bw. für Arbeitsmittel im beantragten Ausmaß als Werbungskosten. Den von der Bw. beantragten Kosten für den Fortbildungskurs in Italien sowie den Aufwendungen aus Anlass ihrer schriftstellerischen Tätigkeit hingegen versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung. In der Begründung hiez zu führte das Finanzamt an, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, der privaten Lebensführung zuzuordnen und als Werbungskosten daher nicht anerkannt werden könnten. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege, sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise eine Dienstfreistellung gewähre, sondern müssten vielmehr das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig auf nahezu ausschließlich interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jedweder Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre. Die beantragten Aufwendungen im Zusammenhang mit der schriftstellerischen Tätigkeit seien nicht beruflich veranlasst und daher nicht zu berücksichtigen.

Dagegen richtet sich die mit 2. August 2002 datierte Berufung. Darin brachte die Bw. Folgendes vor: Die Reise nach Venedig im Jahr 2001 habe ausschließlich dem Besuch des Sprachlehrganges gedient. Die lehrplanmäßige Organisation des Kurses ergebe sich aus dem bereits vorliegenden Kursprogramm. Der besuchte Lehrgang sei speziell für Sprachlehrer ausgerichtet gewesen. Es hätten daran sogar zahlreiche Sprachlehrer von öffentlichen Schulen aus Italien teilgenommen, die den Gegenstand Italienisch unterrichten würden. Die Kursgestaltung sei nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Lehrer abgestellt gewesen, so dass dieser Lehrgang kaum auf Interesse anderer Berufsgruppen oder bloß Vergnügungsreisender gestoßen sei. Die Bw. habe den Lehrgang zur Erhaltung, Verbesserung und Aktualisierung ihrer Ausdrucksfähigkeit genutzt und würden die Lehrinhalte vor allem im Rahmen der in Österreich verbindlichen Maturaprojekte Verwendung finden.

In einem ergänzenden Schriftsatz vom 3. Oktober 2002 wurden über Aufforderung des Finanzamtes von der Bw. das Programm der Sprachreise einschließlich der Übersetzung, eine Bestätigung des Ministeriums in Rom und eine Teilnehmerliste vorgelegt. Dazu wurde ausgeführt, dass die Themen des Sprachlehrganges einerseits Literatur und Theater, aber auch wirtschaftliche und landeskundliche Aspekte betreffen würden. Es seien auch täglich

grammatikalische Fragen und Probleme behandelt worden. Nach der Bestätigung des Ministeriums in Rom sei der gegenständliche Kurs für Italienisch-Lehrende in der Unter- und Oberstufe zugelassen und somit auf die Berufsgruppe der Bw. ausgerichtet. Aus der Teilnehmerliste sei die Berufszugehörigkeit der Teilnehmer am Sprachkurs nicht ersichtlich; es seien jedoch nach Rücksprache vorwiegend Italienisch-Unterrichtende unter den Teilnehmern. Die Abzugsfähigkeit von Kosten für Sprachkurse könne nicht von der Staatsbürgerschaft abhängig sein; die Teilnahme von an italienischen Schulen Unterrichtenden spreche für die Qualität und hohen Anforderungen, die dieser Kurs an die Teilnehmer stelle. Die Erfahrungen und Kenntnisse aus diesem Seminarbesuch würden durch die Bw. ausschließlich für die unterrichtende Tätigkeit genutzt und seien nicht für deren schriftstellerische Tätigkeit verwendet worden.

Den von der Bw. vorgelegten Unterlagen ist im Einzelnen Folgendes zu entnehmen:

1. Programm

Veranstalter: Stiftung Giorgio Cini

Kursbezeichnung: 35. Kurs für Weiterbildung und Perfektionierung für Italianisten

Kursthema: Die Maske und das Antlitz: Das Theater in Italien

Veranstaltungsort: Insel San Giorgio Maggiore Venedig

Tag	Veranstaltungen
Die, 3.7.	9.30 Präsentation des Kurses 10.00 Sergio ROMANO - Das heutige Italien und seine unvollendete Reform der neunziger Jahre 11.30 Elissa WEAVER – Antonia Pulci und die Darstellung der Heiligen auf die weibliche Art 13.00 Einführung der Teilnehmer
Mi, 4.7.	9.00 Lettorato 10.00 Stefano CARRAI – Das höfische Theater des 15. Jahrhunderts 11.30 Anna Laura BELLINA – Rezitativ u. Arie in der italien. Oper von den Ursprüngen bis Gluck
Do, 5.7.	9.00 Pietro TRIFONE – Die Sprache des Theaters in der Renaissance 10.00 Dario PEROCCO – Auf der Suche nach der verbotenen Frucht: Die Mandragola von Machiavelli 11.30 Giovanni MORELLI – klassische Romantik und volkstümliche Romantik: Semiramis und Aida 15.00 Lettorato
Fr, 6.7.	9.00 Pietro TRIFONE – Die Sprache des Theaters in der modernen Zeit 10.00 Guilio FERRONI – Zwischen klassischer Komödie und Novelle: Bibienas Calandria 11.30 Adriana GUARNIERI – Musikalische Dramaturgie der Avantgarde von Boito bis D'Annunzio

Mo, 9.7.	9.00 Lettorato – Soziolinguistik des Italienischen (I) 10.00 Roberto BIGAZZI – Der phantastische Weg der Ingannati 11.30 Laura CARETTI – Ehebrecherische und ideale Ehefrauen: Marco Praga 15.00 Lettorato
Di, 10.7.	9.00 Lettorato – Soziolinguistik des Italienischen (II) 10.00 Pier Mario VESCOVO – Theater und Traum bei Ruzante 11.30 Pier Francesco GHETTI – Das heutige Italien: Landschaft und Atmosphäre
Mi, 11.7.	9.00 Lettorato: Die Tragödie bei Aristoteles 10.00 Paolo TROVATO – Tassos Aminta/Stil 11.30 Fabrizio BORIN – Orpheus im Kino/Eine Interpretation 17.00 Treffen mit dem Schriftsteller Luigi SQUARZINA
Do, 12.7.	9.00 Emilio MANZOTTI - Ähnlichkeiten 10.00 Carmelo ALBERTI – Die Sprache bei Goldoni 11.30 Andrea BATTISTINI – Der König Torismondo bei Torquato Tasso
Fr, 13.7.	9.00 Emilio MANZOTTI – Caproni: Ohne Ausrufzeichen und der Hygrometer 10.00 Tobia Raffaele TOSCANO – Giordano Bruno und sein Jahrhundert/Il Candelaio 11.30 Luca DE FUSCO – Die realistischen und phantastischen Wege der Theaterliteratur des 18. Jahrhunderts 17.00 Theatro Goldoni – Gozzi: Die Farben der drei Apfeloangen
Mo, 16.7.	9.00 Lettorato – Mittel für den Italienischunterricht: Die Vielfalt 10.00 Bruno BRIZZI – Poetisches Theater: Mestastaios Olympiade 11.30 Gilberto PIZZAMIGLIO – unübersetzter Inhalt 15.00 Lettorato
Di, 17.7.	9.00 Lettorato – Mittel für den Italienischunterricht: Die Literatur 10.00 Arnaldo DI BENEDETTO – Eine Fabel des Orco (Ungeheuers): Geschichte und Legende in Alfieris Filippo 11.30 Loretta INNOCENTI – Die venezianischen Tragödien von Lord Byron
Mi, 18.7.	9.00 Lettorato 10.00 Loretta INNOCENTI – Die Zerbrechlichkeit der Macht: Richard II und Adelchi von Shakespeare 11.30 Francesco BRUNI – Adelchi Shakespeares Held
Do, 19.7.	9.00 Lettorato - Theaterregisseure 10.00 Ignazio MUSU – Das heutige Italien: das wirtschaftliche Leben Guiseppe LANGELLA – Pirandellos Sechs Personen suchen einen Autor
Fr, 20.7.	9.00 Lettorato 10.00 Fabio FINOTTI – Tragische Liebesgeschichten des bürgerlichen Theaters/Giacosa 11.30 Giorgio PULLINI – Bestechung im Justizpalast von Ugo Betti und das Theater der moralischen Prozesse

Als Inhalt eines "Tutoratos" bzw. "Lettoratos" wurde von der Bw. die Behandlung verschiedener grammatikalischer Probleme in Theorie und Praxis (an Hand von Texten) genannt. Die am 5.7., 9.7. und 16.7. jeweils um 15.00 Uhr abgehaltenen Lettorati sind im Programm mit folgender Anmerkung versehen: "Bei den Nachmittagslektoratsstunden werden einige Theaterstücke aufgeführt und diskutiert werden, denen die Vormittagsstunden

gewidmet waren." Weiters findet sich im Programm unter "Avvertenze" im mit "Gli iscritti" beginnenden Absatz der Hinweis, dass die Inskribierten verbilligten Eintritt in die Museen haben und zum Studium eine Bibliothek (mit Tageszeitungen, Illustrierten, Grammatikbüchern, Wörterbüchern etc.) benutzen können sowie auch Zutritt zu spezialisierten Bibliotheken (Kunst, Musik, Theater, Literatur) haben.

Als Leiter des gegenständlichen Sprachkurses scheint im Programm Francesco BRUNI auf, ihm zur Seite gestellt ist eine Assistentin namens Francesa MALAGNINI. Die im Programm aufscheinenden Vortragenden sind Angehörige italienischer Universitäten (Bologna, Ferrara, Neapel, Padua, Rom, Siena, Turin, Triest und Venedig) bzw. Universitäten in Genf und Chicago, ein Theaterdirektor, ein Historiker sowie ein Regisseur.

Das gegenständliche Programm wurde von der Bw. mit folgenden händischen Anmerkungen bzw. Programmpunkten versehen:

Tag	Veranstaltungen
Die, 3.7.	(13.00) – 18.00 Einführung der Teilnehmer
Mi, 4.7.	8.00 Tutorato 14.00 – 18.00 Geschichte des Theaters allgemein/Literaturgeschichte
Do, 5.7.	8.00 Tutorato (15.00) – 18.00 Lettorato
Fr, 6.7.	8.00 Tutorato 15.00 – 18.00 Lettorato
Mo, 9.7.	8.00 Tutorato (15.00) – 18.00 Lettorato
Die, 10.7.	8.00 Tutorato 15.00 – 18.00 Diskussion
Mi, 11.7.	8.00 Tutorato
Do, 12.7.	8.00 Tutorato 15.00 – 18.00 Tutorato/Lettorato
Fr, 13.7.	8.00 Tutorato
Mo, 16.7.	8.00 Tutorato
Die, 17.7.	8.00 Tutorato 15.00 – 18.00 Bruni
Mi, 18.7.	8.00 Tutorato 15.00 – 18.00 Tinotti
Do, 19.7.	8.00 Tutorato 15.00 – 18.00 Romato

Fr, 20.7.	8.00 Tutorato
-----------	---------------

2. Bestätigung des Ministeriums für Unterricht, Universitäten und Forschung, Abteilung für Entwicklung

Nach den Angaben der Bw. wird mit dem gegenständlichen Schriftstück bestätigt, dass die Stiftung Giorgio Cini mit Dekret vom 12. November 2001 ermächtigt wurde, den Fortbildungskurs "La maschera e il volto: il teatro in Italia" zu veranstalten.

3. Teilnehmerliste

In dieser Liste scheinen insgesamt 66 Teilnehmer unterschiedlicher Nationen (Belgien, Deutschland, Frankreich, Jugoslawien, Luxemburg, Niederlande, Schweden, Schweiz, Ungarn, USA) auf, vorwiegend handelt es sich jedoch um italienische Staatsangehörige. Registriert sind darin insgesamt auch 3 Teilnehmer aus Österreich. Welcher Berufsgruppe die Teilnehmer angehören, ist aus der Teilnehmerliste nicht zu ersehen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 22. August 2003 wies das Finanzamt die Berufung der Bw. als unbegründet ab. In der Begründung hiezu wurde ausgeführt, dass sowohl der Titel als auch die Themen des Sprachkurses in Venedig ausschließlich das Theater betroffen hätten und kein einziger Vortrag – dem Titel nach – auf den Lehrberuf ausgerichtet erscheine. Der Ausschreibung nach habe der Kurs der Weiterbildung und Spezialisierung Italienisch Sprechender gedient; dass dieser speziell für Sprachlehrer angeboten worden wäre, ließe sich dem Programm nicht entnehmen. Auch die Bestätigung des Ministeriums in Rom, dass der gegenständliche Kurs für Italienisch Lehrende in der Unter- und Oberstufe zugelassen sei, vermöge nicht zu belegen, dass dieser einseitig und nahezu ausschließlich auf Italienischlehrer zugeschnitten sei. Laut Programm hätten lediglich an 6 der insgesamt 14 Kurstage auch nachmittags Veranstaltungen statt gefunden, das Vormittagsprogramm habe um 9.00 Uhr begonnen. Die für die Anerkennung von Studienreisen als Werbungskosten geforderte Voraussetzung einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich werde eindeutig nicht erreicht; gehe man davon aus, dass die Veranstaltung um 11.30 Uhr um 12.30 Uhr zu Ende gewesen sei, der erste Tag bis 18.00 Uhr sowie die Nachmittagseinheiten im Schnitt 3 Stunden gedauert hätten, so erreiche man 69 Stunden. Eine Dokumentation über den Besuch und den Inhalt der händisch ergänzten Programmpunkte im Umfang von 35 Stunden sei nicht vorgelegt worden. Gegen ein derart umfangreiches Programm spreche, dass in der Broschüre u.a. auf die Möglichkeiten, ein Museum zu besuchen und spezielle Bibliotheken zu benützen, hingewiesen werde und spreche dies für ein Selbststudium bzw. für individuelle Zeitgestaltung und nicht für zusätzliche Programmpunkte. Da von den 18

erforderlichen Nüchternungen nur 10 belegmäßig nachgewiesen worden seien, erscheine es zudem zweifelhaft, dass die Bw. dem gesamten aufgelisteten Programm beigewohnt habe.

Mit Eingabe vom 18. September 2003 stellte die Bw. einen Vorlageantrag nach § 276 Abs. 2 BAO. Darin führte sie Folgendes an: Die Reise sei vom Institut für Italianistik in Venedig veranstaltet und organisiert worden. Das Institut biete ausschließlich im Sommer bzw. im Herbst lehrplanmäßige Veranstaltungen an; das Programm sei bereits der Abgabenbehörde vorgelegt worden. Der bestehende österreichische Lehrplan schreibe auch die Behandlung mit bedeutenden Werken des italienischen Schrifttums vor. Die Bw. sei daher sogar gezwungen, sich mit diesen Themen zu beschäftigen. Sie habe diese Themen bzw. Abschnitte daraus ab dem 3. Unterrichtsjahr sowie in die Maturaarbeiten eingebaut und verwendet. Zum Nachweis dafür legte die Bw. Auszüge aus dem Lehrplan für Italienisch vor, der unter "Bildungs- und Lehraufgabe" die "Behandlung bedeutender Werke des italienischen Schrifttums im Hinblick auf seinen Anteil an der Gestaltung des Weltbildes der Gegenwart und Einblick in wesentliche Epochen der geistesgeschichtlichen Entwicklung Italiens" und unter Lehrstoff im III. Jahrgang "Textproben der modernen italienischen Literatur" und im V. Lehrgang "Proben aus Werken bedeutender Schriftsteller, welche Fragen der Geschichte, des politischen, wirtschaftlichen und kulturellen Lebens in Italien beleuchten" enthält. Weiters legte die Bw. die Themen für eine schriftliche Reifeprüfung vor, die die Übersetzung eines Zeitungsartikels sowie ein Thema zu Carlo Goldoni beinhalten. Den Ausführungen der Abgabenbehörde widersprechend stelle die Bw. fest, dass das Kursprogramm sehr wohl speziell für Sprachlehrer der Unter- und Oberstufe an mittleren Schulen konzipiert sei. Vermerkt sei, dass in Italien diese Form der Fortbildung für Unterrichtende zwingend vorgeschrieben und allein daraus bereits ableitbar sei, dass fast ausschließlich Italienisch Unterrichtende an diesem Kurs teilgenommen hätten. Die Organisation biete jährlich einen Themenschwerpunkt an. In diesem Jahr sei Thema "Die Maske und das Antlitz – das Theater in Italien" gewesen; dass diese Vorträge – dem Titel nach – nicht auf den Lehrberuf ausgerichtet gewesen seien, sei sachlich unrichtig, weil gerade der in Österreich gültige Lehrplan dieses Thema auch für den Unterricht vorsehe. Am Beginn eines jeden Seminartages sei italienische Grammatik im Mittelpunkt gestanden. Im zweiten Teil des Seminartages der Bw. seien Literaturstellen erarbeitet worden. Die Beschäftigung mit der italienischen Grammatik bekräftige auch, dass beinahe ausschließlich Sprachlehrer am ganzen Seminar teilgenommen hätten. Andere Berufsgruppen hätten wohl kein Interesse an grammatikalischen Themen. Die Kurse hätten grundsätzlich um 9.00 Uhr begonnen und zwischen 13.00 und 13.30 Uhr geendet. Nachmittagseinheiten, nämlich Programmergänzungen mit Übungen im Zusammenhang mit grammatikalischen Problemen seien zusätzlich angeboten worden, weshalb sie im Vordruckten Programm nicht enthalten seien. In Österreich würden Professoren an öffentlichen Schulen durchschnittlich rund 20

Stunden unterrichten und sei dieselbe Zeit als Vorbereitungszeit notwendig. Auch für das besuchte Seminar sei es notwendig gewesen, die Themen vor- und nachzubearbeiten. Aus diesem Grund sei es nicht richtig, ausschließlich die Zeit der angebotenen Kurse heranzuziehen. Die Möglichkeit, spezielle Bibliotheken zu benutzen, hätte sich auf die notwendige Vor- und Nachbearbeitung der im Seminar erarbeiteten Texte und grammatikalischen Probleme bezogen. Die Bibliothek sei im selben Gebäudekomplex wie die Seminarräumlichkeiten untergebracht gewesen; dies spreche nicht für individuelle Zeitgestaltung, sondern vielmehr für einen lehrgangsmäßigen Betrieb. Der Umstand, dass die Bw. nur zehn Nächtingungen belegmäßig nachgewiesen habe, sei darauf zurückzuführen, dass sie an den übrigen Tagen die Möglichkeit genutzt habe, privat (in einer Wohnung von Bekannten) zu nächtingen; dies sei naturgemäß nur in einer Zeit möglich gewesen, in der sich ihre Bekannten nicht in Venedig aufgehalten hätten. Abschließend stellte die Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung nach § 284 Abs. 1 BAO.

Im Zuge eines Erörterungstermines nach § 279 Abs. 3 BAO gab die Bw. am 26. Mai 2004 über Befragen an, dass die Kurse mittags zwischen 13.00 und 13.30 Uhr geendet hätten. Die Verlängerung der Endstunden habe sich durch Überziehungen und Diskussionen ergeben. Die Pausen zwischen den Unterrichtseinheiten hätten sich zwischen 5 und 10 Minuten bewegt, die Mittagspause habe jeweils 1 bis 2 Stunden gedauert. Das Mittagessen sei auf der Hauptinsel eingenommen worden. Die Wegzeit der Bw. zwischen Privatpension und Kloster habe 30 Minuten, die zwischen Privatwohnung und Kloster 60 Minuten betragen. Die für einen Teil des Aufenthaltes in Venedig von der Bw. benutzte Wohnung gehöre Teilnehmern des Kurses, die selbst während dieser Zeit diese Wohnung bewohnt hätten. Die von der Bw. erfolgten Programmergänzungen seien zusätzlich von den Vortragenden angeboten worden und hätten sich spontan auf Grund der Vorträge ergeben. Die Teilnehmer hätten sich aus der Gruppe selbst rekrutiert; es sei allerdings jeweils nur ein kleiner Teil gewesen und der Besuch auf freiwilliger Basis erfolgt. Diese zusätzlichen Veranstaltungen seien von Francesca Malagnini geleitet worden und sei Inhalt derselben die Diskussion grammatikalischer Programme, literarischer Textstellen und Vergleiche einzelner Werke und Stilrichtungen gewesen. Unterlagen seien der Bw. derzeit nicht verfügbar; Zeugen für ihre Angaben gebe es keine. Zeit in der Bibliothek habe die Bw. vor den Veranstaltungen und in den Pausen, fallweise auch in der Mittagspause verbracht.

Anlässlich einer weiteren Besprechung mit der Bw. gab diese am 1. September 2004 an, dass Unterlagen zu den von ihr händisch angebrachten Programmpunkten nicht vorgelegt werden könnten; Inhalt dieser Veranstaltungen sei die Klärung grammatikalischer und sprachlicher Probleme, Erläuterung von Textstellen der Vorlesungen und zusätzliche Informationen gewesen. Die Bestätigung des Ministeriums in Rom habe die Ermächtigung der Stiftung

Giorgio Cini über die Abhaltung des gegenständlichen Fortbildungskurses in Venedig zum Inhalt (s. Bestätigung unter Punkt 2).

Mit Eingabe vom 14. September 2004 zog der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Abhaltung einer mündlichen Verhandlung gemäß § 284 Abs. 1 BAO durch Abgabe eines entsprechenden Verzichtes zurück.

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 i.S. des § 16 EStG 1988 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 angeführte 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 des 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 (vgl. Erkenntnis vom 6. November 1990, Zl. 90/14/0176) und die Verwaltungspraxis angeschlossen (vgl. 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).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. Erkenntnisse vom 28. März 2001, Zl. 2000/13/0194; vom 27. November 2000, Zl. 96/14/0055 und vom 24. April 1997, Zl. 93/15/0069, jeweils mit weiteren Nachweisen). Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Judikatur erarbeiteten Grundsätzen sind Kosten einer Studienreise des Steuerpflichtigen grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z. 2 lit. a EStG 1988 anzusehen, es sei denn, dass folgende Voraussetzungen kumulativ 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 Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- 3) 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.
- 4) 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; jedoch gehört der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu den anzuerkennenden

Betriebsausgaben (vgl. Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofs vom 10. Februar 1971, Zl. 425/70).

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfteerzielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünfterzielung oder durch die private Lebensführung veranlasst worden sind, darf die Behörde nicht schon deshalb als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten anerkennen, weil die im konkreten Fall gegebene Veranlassung nicht feststellbar ist. In Fällen von Aufwendungen, die ihrer Art nach eine private Veranlassung nahe legen, darf die Veranlassung durch die Einkünfterzielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH - Erkenntnis vom 27. Mai 1999, Zl. 97/15/0142).

Im Streitfall steht fest, dass

- der in Rede stehende Sprachkurs von der Stiftung Giorgio Cini veranstaltet wurde; zufolge der von der Bw. vorgelegten ministeriellen Bestätigung, wonach die Stiftung die Ermächtigung zur Abhaltung dieser Veranstaltung erteilt wurde, kann ohne Zweifel davon ausgegangen werden, dass der Sprachkurs lehrgangsmäßig geplant und durchgeführt wurde. Als Zielgruppe sind in der Bestätigung Unterrichtende der Unter- und Überstufe genannt; ob sich der gegenständliche Sprachkurs tatsächlich aus Teilnehmern aus dem Lehrerkreis zusammengesetzt hat, lässt sich nicht feststellen.
- die Reise nach Planung und Durchführung die Möglichkeit geboten hat, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten; diese Voraussetzung ist im gegenständlichen Fall gegeben. Es ist grundsätzlich davon auszugehen, dass einerseits der Sprachunterricht mit fremdsprachigen Professoren zur Erhaltung, Verbesserung und Aktualisierung der Ausdrucksfähigkeit in der fremden Sprache beiträgt und andererseits die näheren Kenntnisse von Ländern und deren Bewohnern, deren Sprache gelehrt werden soll, unmittelbar berufsbezogen und nicht nur allgemein bildend und touristisch von Interesse sind.
- nicht gesagt werden kann, dass das Programm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. abgestellt ist, sodass sie jeder Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren..

Der Inhalt des Sprachkurses war in erster Linie Themen rund um das Theater (Werke der Literatur, Theaterliteratur, Theatermusik, Theaterregisseure, jeweils verschiedener Epochen etc.) gewidmet. Nur wenig Raum nahmen sonstige Themen ein. An nahezu jedem Tag standen Sprachübungen am Programm, die die Diskussion behandelte Themen (z.B. Diskussion von Theaterstücken) sowie grammatikalischer und sprachlicher Probleme zum Inhalt hatten. Auf Grund des Inhaltes des gegenständlichen Sprachkurses ist davon auszugehen, dass die darin vermittelten Kenntnisse nicht nur für Unterrichtende attraktiv und interessant waren, sondern besondere Anziehungskraft auch auf Italienisch sprechende und fremdsprachige Personen, die sich im Speziellen mit Literatur und Theater auseinandersetzen, hatten. An dieser Beurteilung vermag auch der Umstand, dass die Behandlung von Werken italienischer Schriftsteller Lehrplaninhalte bilden, nichts zu ändern, weil Literatur nur einen Teil des Schülern zu vermittelnden Wissens darstellt. Auch der Einwand der Bw., dass andere Berufsgruppen kein Interesse an Grammatik (bzw. grammatikalischen Problemen) hätten, ist verfehlt, weil gerade die Grammatik für jedermann einen wesentlichen Bestandteil beim Erlernen einer (Fremd-)Sprache darstellt.

- andere allgemein interessierende Programmpunkte ("Privatzeiten") nicht mehr Raum einnehmen dürfen als jenen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet wird. Grundsätzlich ist dabei auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden täglich abzustellen (vgl. Erkenntnisse des VwGH vom 16. September 1986, Zl. 1986/14/0019, und vom 13. Dezember 1988, Zl. 1988/14/0002). Die im von der Bw. vorgelegten offiziellen Programm der Sprachreise aufscheinenden Programmpunkte nahmen an jenen Tagen, an denen kein Nachmittagsunterricht (in Form von Lettorati) vorgesehen war, eine Zeit von insgesamt 4 Stunden in Anspruch; bei dieser Berechnung wurde die Unterrichtseinheit vor dem Mittagessen in Anlehnung an jene von 10.00 bis 11.30 Uhr mit 1,5 Stunden angesetzt; unter Berücksichtigung der für die Lettorati am Vormittag zugebrachten Zeit von einer Stunde (jeweils von 9.00 bis 10.00 Uhr) war an den Tagen mit Lettorati am Nachmittag von einer Gesamtunterrichtszeit von jeweils 5 Stunden auszugehen. Bei Ansatz dieser Zeiten sowie unter Berücksichtigung der von der Bw. angegebenen Pausen, die mit 15 Minuten täglich in Ansatz gebracht wurden, ergibt sich in der Woche vom 3. (Dienstag) bis 6. Juli 2001 (Freitag) eine Unterrichtszeit von 17 Stunden (die Einführung der Teilnehmer wurde mit 1,5 Stunden angesetzt), in der Woche vom 9. (Montag) bis 13. Juli 2001 (Freitag) und vom 16. (Montag) bis 20. Juli 2001 (Freitag) jeweils eine Unterrichtszeit von insgesamt 19 Stunden und 45 Minuten. Nicht zur Unterrichtszeit zu zählen sind die Mittagspausen

(vgl. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 28. März 2001, Zl. 2000/13/0194), weshalb diese außer Ansatz blieben. Dasselbe trifft auch auf das am 11. Juli 2001 erfolgte Treffen mit einem italienischen Schriftsteller sowie auf den Besuch des Teatro Goldoni am 13. Juli 2001 zu. Auf Grund der geschilderten Umstände steht fest, dass die geforderte Normalarbeitszeit von täglich 8 Stunden beim gegenständlichen Sprachkurs von der Bw. nicht erreicht wurde und ihr somit täglich mindestens 3 Stunden mehr an Freizeit verblieb als während der laufenden Berufsausübung.

Zu den händischen Anmerkungen der Bw. im Programm ist festzuhalten, dass die Bw. im Abgabungsverfahren bemüht war, den Ablauf des Sprachaufenthaltes so darzustellen, dass praktisch ausschließlich die gesamte Zeit, jedenfalls weitaus mehr als 8 Stunden mit Übungen und Unterricht ausgefüllt gewesen sei. Die Bw. ist trotz mehrmaliger Aufforderung, einen Nachweis über diese Veranstaltungen zu erbringen, einen solchen schuldig geblieben. Insbesondere konnte sie – mit Ausnahme der handschriftlichen Anmerkungen im Programm – keine Unterlagen vorlegen, aus denen sich die Inhalte der von ihr angeführten Veranstaltungen hätten nachvollziehen bzw. Schlüsse hinsichtlich der Dauer derselben hätten ziehen lassen. Auch konnte sie zur Untermauerung ihres Vorbringens geeignete Zeugen nicht namhaft machen. Aus diesem Grunde und auf Grund der von der Bw. geschilderten Begleitumstände (Teilnahme auf freiwilliger Basis, jeweils nur ein Teil der Gruppe anwesend, im Wesentlichen unter der Leitung der Kursassistentin) ist der Schluss gerechtfertigt, dass es sich bei den außerprogrammatischen Veranstaltungen um solche handelt, die im Wesentlichen der Privatsphäre zugerechnet werden müssen. Eine Zuzählung zur Unterrichtszeit konnte daher nicht erfolgen.

Zusammengefasst liegen die unter den Punkten 3 und 4 aufgezählten Voraussetzungen bei der gegenständlichen Sprachreise nicht vor, so dass insgesamt keine steuerlich abzugsfähige Sprachreise gegeben ist. Dem Begehren auf Anerkennung der Gesamtkosten für diese Reise konnte daher nicht entsprochen werden. Da der Sprachkurs jedoch von konkretem beruflichen Nutzen für die Bw. war, sind die Kurskosten als eindeutig abgrenzbare Fortbildungskosten (vergleichbar mit einem Inlandssprachkurs) im Rahmen der Werbungskosten in Höhe € 25,82/S 355,30 zu berücksichtigen.

Dem Berufsbegehren war aus den genannten Gründen insgesamt teilweise Rechnung zu tragen und wie im Spruch angeführt zu entscheiden.