



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Wien
SENAT 4

GZ. RV/1109-W/05

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw., vom 8. Juni 2005 gegen den Bescheid des Finanzamtes Wien 1/23 vom 19. Mai 2005 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2004 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

Die Bw. (Berufungswerberin) ist Lehrerin an einer Berufsschule und unterrichtet Reisebüroassistenten, Drogisten, Buchhändler, Fotohändler, Pharmazeutisch Kaufmännische Assistenten und Textileinzelhändler in den Gegenständen Berufsbezogenes Englisch, Wirtschaftskunde, Betriebswirtschaftliches Praktikum, Rechnungswesen / Computerunterstütztes Rechnungswesen, Deutsch und Kommunikation sowie Politische Bildung.

Mit der elektronisch eingebrachten Erklärung zur Arbeitnehmerveranlagung 2004 beantragte die Bw. u. a. die Anerkennung von Werbungskosten aufgrund von Aufwendungen für Aus- und Fortbildungskosten iHv € 3.303,17.

In Beantwortung eines Ergänzungsersuchens der Abgabenbehörde erster Instanz legte die Bw. verschiedene Unterlagen vor um die Höhe der beantragten Aufwendungen sowie deren Zusammenhang mit der Berufsausübung nachzuweisen.

Aus den vorgelegten Unterlagen ging hervor, dass es sich bei den Aufwendungen um Reisekosten und div. Auslagen für zwei, durch das Pädagogische Institut des Bundes in Wien

(PIB) veranstaltete, Seminare handelte:

Seminar 1) 28.3. – 10.4.2004 „Teacher Training in England“ - St. Mary's College in Cambridge

Seminar 2) 24.10. – 3.11.2004 "ESF Exkursion zu berufsbildenden und weiteren Bildungseinrichtungen – New York" (und Washington)

Seminar 1) (Beträge in Euro)

Flugkosten lt. Beleg	183,00
Exkursionen lt. Beleg (GBP 135,00)	192,17
Tag- und Nächtigungsgeld für GB für 13 Tage/Nächte	951,60
Summe	1.326,77

- Seminar 2) (Beträge in Euro)

Flugkosten lt. Beleg	543,16
Div. Auslagen (Metro Card NYC, U-Bahn Washington DC, Eintrittskarten) lt. Beleg	84,84
Transfer Wohnung Flughafen und retour	68,00
Tag- und Nächtigungsgeld für N.Y./Washington für 11 Tage/Nächte	1.280,40
Summe	1.976,40
Gesamt beide	3.303,17

Weiters wurden zu beiden Kursen Teilnahmebestätigungen des PIB sowie die Kursprogramme („Timetable“ für Cambridge, „Programmübersicht“ für New York) vorgelegt. Die

Seminarinhalte / -programme stellen sich wie folgt dar:

zu Seminar 1) Cambridge / St. Mary's College – 28.3.2004 Anreise

Tag/Zeit	9.00 – 10.30	11.00 – 12.30	13.30 – 14.45	15.15 – 16.30
Mo 29.3.	Introductions, Warmers	Language Improvement	Guided Tour of Cambridge (2.15 p.m. – 3.45 p.m.)	
Di 30.3.	Language Improvement	Language Improvement	Methodology	Methodology
Mi 31.3.	Visit to West Suffolk College, Bury St. Edmunds 9.30 a.m.	Talk at West Suffolk College on vocational training in UK followed by tour of college	Visit to Greene King Brewery, Bury St. Edmunds (starts 2 p.m.) Return from Bury St. Edmunds at 5.00 p.m.	
Do 1.4.	Language Improvement	Language Improvement	Methodology	Methodology
Fr 2.4.	Language Improvement	Talk and guided tour at Ridgeons Hardware Comp. (11 a.m. – 12)	Methodology	Free

Mo 5.4.	Language Improvement	Methodology	Visit to Ely Return from Ely 5.00 p.m.	
Di 6.4.	Language Improvement	Language Improvement	Methodology	Methodology
Mi 7.4.	Language Improvement	Methodology	Talk and guided tour at Cambridge Crafton Centre (shopping centre) Visit to Cambridge International Book Centre 5.30 – 6.30 p.m.	
Do 8.4.	Language Improvement	Language Improvement	Methodology	Methodology
Fr 9.4.	Language Improvement	Methodology	End of Course Lunch in Noodle Bar	Free
Sa 10.4.	Heimreise			

zu Seminar 2) New York - 24.10. Anreise Wien – Washington D.C.

Tag/Zeit	Programm
Mo 25.10. 8.45 – 9.30 9.30 – 12.00 13.00 – 15.00 (17.00) 17.00 – 19.15	Fahrt vom Hotel zur deutschen Schule Besichtigung der deutschen Schule, Fachgespräche mit einzelnen Lehrkräften und der Schulleitung.... (Schüler aufgrund von Herbstferien nicht anwesend) Stadtrundgang Washington D.C. Rückkehr ins Hotel oder Stadtrundgang Cocktailempfang Österreichische Botschaft
Di 26.10. 17.00 – 19.00	Reisetag von Washington nach New York Erste Eindrücke New York Stadt
Mi 27.10. 9.15 – 10.00 10.00 – 11.45 11.45 – 14.00 15.00 – 16.45 17.00 – 19.00 18.00 – 20.00	- Fahrt zum Österr. Kulturforum - Österreichisches Kulturforum in N.Y. Begrüßung durch den Direktor, anschließende Führung - UN Headquarter mit Führung in Englisch - Briefing durch den Botschaftssekretär an der Ständigen Vertretung von Österreich bei den Vereinten Nationen fakultativ - 100 Jahre New Yorker U-Bahn oder - Lecture: „Interior Design in the movies“ (New York School of Interior Design Gallery)
Do 28.10. 7.30 – 8.00 8.15 – 11.15 12.00 – 15.45	Fußweg zur Norman Thomas High School "Virtual firm in action" in der Norman Thomas High School – eine der erfolgreichsten Übungsfirmen von New York Architektur in New York: Empire State Building, N.Y. Public Library, Rockefeller Center, St. Patrick's Cathedral, Trump Tower, Lincoln Center
Fr 29.10. 8.15 – 9.00 9.00 – 13.00 13.45 – 18.15	Fahrt zur Martin Luther King Jr. High School "Purchasing and inventory workshop" Besichtigung von: Ground Zero, Liberty and Ellis Island, Financial District, South Street Seaport, Historical District

Sa 30.10 10.00 – 18.30 19.00 – 24.00	bei Schönwetter - „Autumn on the Hudson River“ a boat trip to Sunnyside, the charming riverside home of Washington Irving, author for The Legend of Sleepy - Hollow “Philipsburg Manor, a working 17 th century Dutch Colonial farm, with guides in period costume to demonstrate early American life bei Schlechtwetter - Museum Mile oder 30th Annual Americana Jazz Festival Fakultativ: Wahlkampf in New York: Artists for Kerry, a multimedia Halloween event & DJ Dance Party
So 31.10.	“Fakultativer Tag” - Harlem Gospel Tour oder Times Square Halloween Carnival oder Fahrradtour durch den Central Park - Tour durch Greenwich Village - Halloween Parade
Mo 1.11. 10.00 – 11.00 11.00 – 14.45 14.45 – 15.30 15.30 – 17.45	Fahrt zum City College Besichtigung des City College, wobei Fragen zur College Ausbildung gestellt werden können und Mittagessen in der Kantine Fahrt zum Union Square Besichtigung von „Little Italy“ und „Chinatown“
Di 2.11. 11.30 – 13.45	Abreisetag “Elections Day in New York”
Mi 3.11.	Ankunft in Wien

Aufgrund der übermittelten Unterlagen gelangte das Finanzamt zur Ansicht, dass diese Studienreisen Mischprogramme zum Gegenstand hatten. Infolge der gesetzlichen Bestimmungen sowie der ständigen Rechtsprechung des VwGH seien die Aufwendungen daher der privaten Lebensführung zuzuordnen und stellten keine abzugsfähigen Werbungskosten iSd § 16 Abs. 1 EStG 1988 iVm § 20 EStG 1988 dar. Die beantragten Werbungskosten iHv € 3.303,17 seien daher nicht anzuerkennen.

Der dementsprechende Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2004 wurde mit Datum 19. Mai 2005 erlassen. Die gesonderte Bescheidbegründung erging mit Datum 25. Mai 2005.

Mit Fax vom 8. Juni 2005 erhob die Bw. gegen diesen Bescheid rechtzeitig das Rechtsmittel der Berufung.

In der Begründung stellte die Bw. ihre Tätigkeit sowie ihr Aufgabengebiet an der Berufsschule dar und verwies auf den Lehrstoff für 1. Klassen u. a. (Länderkunde Europa inkl. Sehenswürdigkeiten) sowie für 3. Klassen (Länderkunde USA inkl. Sehenswürdigkeiten) gem. Landeslehrplan für Reisebüroassistenten, Berufsbezogenes Englisch. Die Bw. vermerkte, dass der Verweis auf § 20 EStG 1988 in der Bescheidbegründung in ihrem beruflichen Wirkungsgebiet für beide Seminare nicht richtig sei. Weiters verwies die Bw. auf die

Arbeitnehmerveranlagung eines Kollegen bei einem anderen Finanzamt, welches derartige Aufwendungen anstandslos anerkannt habe und beantragte die prompte Überweisung des ausständigen Betrages.

Im weiteren Verfahren vor dem unabhängigen Finanzsenat wurde die Bw. mittels Vorhalt vom 18. November 2005 um ergänzende Ausführungen zu den beiden genannten Seminaren sowie um die Vorlage verschiedener Unterlagen ersucht (nachstehend zusammengefasst).

„zu Seminar 1 und 2)

- Vorlage der Kursinfo, des Detailprogramms und eventuelle Ausschreibungsunterlagen des Pädagogischen Instituts des Bundes in Wien.
- Wer führte die Organisation (der Reise, des Aufenthalts, des Seminars im St. Mary's College) durch?
- Um welchen Teilnehmerkreis handelte es sich? Bitte legen Sie eine Teilnehmerliste vor.
- Wurden Ihnen Unterkunft und/oder Verpflegung kostenlos zur Verfügung gestellt?
- Haben Sie hinsichtlich dieser Reise bei Ihrem Dienstgeber eine Reiserechnung eingereicht bzw. den Ersatz von Kosten geltend gemacht und auch Kostenersatz erhalten? Legen Sie gegebenenfalls die entsprechenden Unterlagen vor.
- Wurde Ihnen für die Reise Urlaub/Sonderurlaub seitens des Dienstgebers gewährt?
- Welche Kenntnisse haben Sie im Detail bei diesem Seminar erworben und inwieweit können Sie diese im Rahmen Ihres Lehrplanes an Ihrer Schule verwerten? Bitte legen Sie eine diesbezügliche Stellungnahme der für Sie zuständigen Schuldirektion bei.

zu Seminar 1)

- Bitte geben Sie im Detail die Inhalte der Seminarteile „Language Improvement“ und „Methodology“ an. Legen Sie dazu Kursunterlagen, Lehrmaterial, Detailprogramme etc. vor.
- Aufgrund der beantragten Aufwendungen für Exkursionen sowie des vorgelegten „Timetable“ (für den Kurs „Course in English Language Improvement and ELT Methodology“ – St. Mary's College) werden Sie ersucht den beruf- und fachspezifischen Zusammenhang zwischen dem Besuch des West Suffolk College, den Besichtigungen der touristischen Attraktionen Cambridge und Ely sowie den Besuchen einer Brauerei (Greene King), eines Handelsunternehmens für Baumaterialien, Holz, Installationen etc. (Ridgeons), eines Einkaufszentrums (Cambridge Grafton Centre) und einer Fachbuchhandlung (Cambridge International Book Centre) und der von Ihnen ausgeübten Tätigkeit als Lehrerin an einer Berufsschule darzulegen.
- Aufgrund des von Ihnen vorgelegten „Timetable“ errechnen sich die tatsächlichen Kurszeiten mit 3 bis max. 5,5 Stunden pro Tag. Die restliche Zeit wurde für Führungen und Besichtigungen verwendet. Geben Sie an, ob die Angaben im „Timetable“ korrekt sind.

zu Seminar 2)

- Festgehalten wird, dass der vorliegenden Programmübersicht zu entnehmen ist, dass an 4 Tagen vormittags Besuche an Schulen durchgeführt worden sind. Die dafür verwendete Zeit lag zwischen 3 und max. 4 Stunden pro Tag. Die restliche Tageszeit bzw. die weiteren Tage wurden für Transfer, Führungen und Besichtigungen von touristischen Sehenswürdigkeiten verwendet. Bitte geben Sie an, ob die Angaben in der Programmübersicht korrekt sind."

Anlässlich der persönlichen Vorsprache der Bw., am 9. Dezember 2005, wurden folgende Auskünfte gegeben:

zu Seminar 1) Cambridge – St. Mary's College

Der Veranstalter und Organisator des Seminars sei das PIB Wien gewesen. Dazu wurden die Ausschreibungsunterlagen und, zum Nachweis des ausschließlich aus Berufsschullehrern bestehenden Teilnehmerkreises, eine Teilnehmerliste vorgelegt. Die Reise sei aufgrund eines Dienstauftrages der Schule erfolgt. In die diesbezüglich beim Dienstgeber eingereichte Reiserechnung wurde Einsicht genommen und eine Kopie angefertigt. Daraus geht hervor, dass die Bw. für den Aufenthalt in Cambridge Tages- und Nächtigungsgebühren sowie die Aufwendungen für Exkursionen beantragt hat. Die Bw. legte das im Englischkurs verwendete Lehrmaterial zur Einsichtnahme vor, wovon auszugsweise Kopien angefertigt wurden („Booking a room at a hotel“, „Presentations – Making it interesting“, „Helping yourself to learn“, „What makes a good language learner?“). Zum Nachweis der fachspezifischen Verwendung der vorgetragenen Inhalte sowie der durchgeführten Exkursionen wurden div. Unterlagen wie z. B. „Airport guide Heathrow“, Musical-flyers etc. zur Einsicht vorgelegt. Die Bw. führte aus, dass mit Hilfe dieser Unterlagen z. B. ein Quiz für den Schulgebrauch, „Use the brochures, get the right answer!“, erstellt worden sei. Die Besichtigung der touristischen Attraktionen sei für den Unterricht für Reisebüroassistenten maßgeblich. Die Bw. bestätigte, dass die Angaben im vorliegenden „Timetable“ korrekt seien. Sie merkte weiters an, dass diese Art der Veranstaltung im St. Mary's College schon an die 10 Jahre abgehalten werde und es ihres Wissens bisher keine Beanstandungen bezüglich der Anerkennung als Fortbildungsmaßnahme gegeben habe.

zu Seminar 2) New York – Washington

Die Bw. legte die Ausschreibungsunterlagen des PIB Wien sowie die Teilnehmerliste vor. Die Teilnehmer an diesem Seminar kämen auch von HAK und HTL; für AHS-Lehrer sei, nach Angabe der Bw., der Inhalt zu berufsspezifisch gewesen. Die Kosten für Unterkunft und Verpflegung seien für diesen Kurs selbst zu tragen gewesen, weswegen Tag- und Nächtigungsgeld als Werbungskosten beantragt worden seien. Die Bw. habe keine Reiserechnung gelegt, aber einen Zuschuss durch den Stadtschulrat, wie aus dem vorgelegten

Schreiben ersichtlich sei, erhalten. Für die Teilnahme an diesem Seminar sei eine Dienstfreistellung bzw. ein Dienstauftrag erforderlich gewesen. Die Angaben in der Programmübersicht seien korrekt. Die Inhalte seien für den Unterricht an der Berufsschule, insbesondere für Reisebüroassistenten im 3. Lehrjahr, erforderlich. Die Bw. legte amerikanische Tageszeitungen, Prospekte von touristischen Einrichtungen, Bücher in englischer Sprache „National Parks“ und „The City College of New York“ sowie Hotelübersichten „Resorts & Great Hotels – Where to Stay in 2004“, „Europe & Great Britain 2003“ vor. Diese Unterlagen würden im Unterricht verwendet werden.

Des Weiteren brachte die Bw. ein Schreiben der Direktion ihrer Berufsschule, „Stellungnahme der Direktion zu den Auslandsseminaren“, bei. Darin ist allgemein festgehalten, dass schon allein durch die Zustimmung der Direktion und der Inspektion zur Teilnahme an solchen Seminaren gewährleistet sei, dass dieses Seminar für den Unterricht von Belang sei. Neben den berufsspezifischen Themen verlange der Lehrstoff auch die Einbeziehung des Alltags, der Lebensweise der Menschen dieser Sprachgemeinschaft unter Verwendung möglichst authentischer Texte und Materialien sowie genereller Landesinformationen. In der Ausbildung der Reisebüroassistenten seien diese Informationen auch ein Teil der berufsspezifischen Sprachbildung. Die Bw. habe von den Seminaren eine Fülle von Informationsmaterialien (Broschüren, Fachkataloge, Flugblätter etc.) mitgebracht, die auch anderen Sprachlehrerinnen und -lehrern zur Verfügung stünden und damit zu dem im Lehrplan geforderten aktuellen und anschaulichen Unterricht beitragen würden.

Die über die Vorsprache der Bw. erstellte Niederschrift sowie die beigebrachten Unterlagen bzw. Kopien wurden der Amtspartei mit Schreiben vom 9. Dezember 2005 zur Kenntnis gebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Gemäß **§ 16 Abs. 1 EStG 1988** sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gem. **§ 16 Abs. 1 Z 9** gehören dazu auch Mehraufwendungen für Verpflegung und Unterkunft bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen sowie gem. **Z 10** Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit. Eine berufliche Veranlassung ist gegeben, wenn die Aufwendungen oder Ausgaben objektiv im Zusammenhang mit einer nichtselbstständigen Tätigkeit stehen und subjektiv zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen geleistet werden oder den Steuerpflichtigen unfreiwillig treffen und nicht unter ein Abzugsverbot des § 20 EStG 1988 fallen.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche und gesellschaftliche Stellung des

Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, nicht bei den einzelnen Einkünften abgezogen werden.

Nach der Lehre (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuer-Handbuch, EStG 1988, § 20, Tz 9 und die dort angeführte Judikatur) schließt § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 Aufwendungen für die Lebensführung vom Abzug aus, d.h. Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typischen Betrachtungsweise im allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. Die wesentliche Aussage dieser Bestimmung ist die, dass gemischt veranlasste Aufwendungen, also Aufwendungen mit einer privaten und betrieblichen Veranlassung, nicht abzugsfähig sind. Nach der Rechtsprechung des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig. Kosten einer Studienreise kommen nach ständiger Rechtsprechung des VwGH als Betriebsausgaben oder als Werbungskosten nur dann in Betracht, wenn aufgrund des Reiseprogrammes und der Durchführung der Reise die Möglichkeit eines privaten Reisezwecks nahezu ausgeschlossen ist.

In ständiger Rechtsprechung hat der VwGH (z. B. Erkenntnisse 24.11.2004, 2000/13/0183, 31.2.2003, 2000/14/0102; 29.1.2002, 98/14/0124, 19.10.1999, 93/15/0069) zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen entschieden, dass Kosten für Reisen mit typischem Mischprogramm grundsätzlich als Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 anzusehen seien, es sei denn, dass folgende vier 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 jegliche 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 führt der nur zur

Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Die Beurteilung der beiden berufsgegenständlichen Seminare führt aufgrund der vorliegenden Unterlagen und der erteilten Auskünfte bezüglich der Erfüllung der obgenannten Kriterien zu folgenden Ergebnissen.

- Seminar 1) 28.3. – 10.4.2004 „Teacher Training in England“ - St. Mary's College in Cambridge

Die Planung und Organisation des Seminars durch das PIB in Wien, die lehrgangsähnliche Durchführung sowie die Befürwortung der Teilnahme seitens der Direktion der Berufsschule lassen eine teilweise berufliche Veranlassung zumindest erkennen und es kann geschlossen werden, dass der Bw. die Möglichkeit geboten worden ist Kenntnisse zu erwerben, die eine berufliche Verwertung gestatten.

Es ist jedoch aufgrund des vorliegenden und in den Entscheidungsgründen angeführten Inhalts des Seminarprogrammes („Timetable“) festzustellen, dass die Programmpunkte

- Besichtigungen der touristischen Attraktionen Cambridge und Ely
- Besuche einer Brauerei (Greene King)
- eines Handelsunternehmens für Baumaterialien, Holz, Installationen etc. (Ridgeons)
- eines Einkaufszentrums (Cambridge Grafton Centre) und
- einer Fachbuchhandlung (Cambridge International Book Centre)

in keinsten Weise nur spezifisch auf die berufliche Tätigkeit der Bw. abgestellt sind.

Die Tatsache, dass die Bw. zukünftige Reisebüroassistenten unterrichtet, kann nichts an dem Umstand ändern, dass Besichtigungen kultureller, historischer und touristischer Attraktionen wie die Städte Cambridge und Ely für jedermann attraktiv und von Interesse sind. Der Besuch einer Brauerei, die ein eigenes Besucherzentrum sowie ein Museum führt, eines Handelsunternehmens und eines Einkaufszentrums stellen die in der heutigen Zeit typischen Inhalte von Bildungs-, Einkaufs und Studienreisen dar. Das im Fall der Bw. festzustellende Programm ist somit aufgrund seines Inhaltes jedenfalls auch für in der Privatwirtschaft tätige Personen sowie interessierte Laien als anziehend zu beurteilen.

Bei der Beurteilung des Seminars im Bezug auf das Vorliegen von privat oder beruflich bedingten Zeiten ist von einer Normalarbeitszeit von durchschnittlich acht Stunden täglich, d.h. von 40 Stunden pro Woche auszugehen. Allgemein interessierende Programmpunkte dürfen nicht mehr Zeit in Anspruch nehmen, als während der regelmäßigen beruflichen Betätigung als Freizeit verwendet wird (vgl. VwGH 24.11.1993, 92/15/0099). Als beruflich motivierte Programmpunkte können der Sprachkurs im St. Mary's College, ohne auf dessen Niveau oder konkreten Inhalt näher einzugehen, sowie der Besuch eines englischen College beurteilt werden. Diese Seminarteile nehmen, täglich unterschiedlich, zwischen 3 bis max. 5,5

Stunden in Anspruch. Zeiten gemeinsamer Mittagessen und Pausen sowie Reisezeiten sind nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen. Die als Arbeitszeit in Betracht kommende Zeit der Seminarreise beträgt folglich deutlich weniger als das genannte durchschnittliche Ausmaß von acht Stunden. Damit ist schon allein aufgrund der zeitlichen Relation ein Mischprogramm gegeben.

Die Argumente der Bw., dass die Teilnahme an der Seminarreise seitens der Direktion als für den Unterricht von Belang beurteilt wurde sowie dass die Fülle von Informationsmaterial zu einem im Lehrplan geforderten aktuellen und anschaulichen Unterricht beitrage, werden nicht in Zweifel gezogen. Doch führen auch diese nicht zum Schluss, dass der gesamte Inhalt der Seminarreise ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. ausgerichtet war. Die ausschließlich berufliche Veranlassung der Reise, bei der nahezu jede private Veranlassung ausgeschlossen ist, ist zu verneinen.

Da aufgrund des vorliegenden Sachverhalts die seitens des VwGH in seiner Judikatur geforderten Kriterien für die Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten nicht kumulativ vorliegen, wird die Studienreise nach Cambridge insgesamt als Reise mit typischem Mischprogramm beurteilt. Die von der Bw. in diesem Zusammenhang geltend gemachten Kosten stellen somit Ausgaben für die Lebensführung dar und sind schon dem Grunde nach vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Angemerkt wird, dass die Bw. die als Werbungskosten beantragten Aufwendungen (Tag- und Nächtigungsgeld sowie Aufwand für Exkursionen) bereits in der gegenüber dem Dienstgeber gelegten und h.o. vorliegenden Reiserechnung vom 26. Mai 2004 geltend gemacht hat. Demnach wären die Aufwendungen selbst bei Vorliegen von abzugsfähigen Werbungskosten auch der Höhe nach nicht zu gewähren, da dies bei erfolgter Vergütung durch den Dienstgeber zu einer doppelten Berücksichtigung bzw. Vergütung führen würde.

- Seminar 2) 24.10. – 3.11.2004 "ESF Exkursion zu berufsbildenden und weiteren Bildungseinrichtungen – New York" (und Washington)

Auch hier lassen Planung und Organisation des Seminars durch das PIB in Wien sowie die Befürwortung der Teilnahme seitens der Direktion der Berufsschule auf eine zumindest teilweise berufliche Veranlassung sowie die Möglichkeit der beruflichen Verwertung der angebotenen Inhalte schließen.

Nach dem vorliegenden und in den Entscheidungsgründen angeführten Inhalt des Seminarprogrammes („Programmübersicht“) ist jedoch festzustellen, dass sich die als berufsspezifisch zu beurteilenden Programmpunkte auf an vier Tagen durchgeführte Besuche verschiedener Colleges beschränken. Die Dauer dieser Besuche ist mit 3 bis maximal 4 Stunden feststellbar. Die restliche Zeit an diesen Tagen sowie die weiteren Tage der Reise wurden für die Durchführung von Besichtigungen kultureller und touristischer Ziele, wie z. B.

Stadtrundgang in Washington, Cocktailempfang österreichische Botschaft, Besuch des Österreichischen Kulturforums in New York, UN Headquater, Empire State Building, Ground Zero, Liberty und Ellis Island usw. sowie diversen Reisebewegungen (z. B. Transfer von Washington nach New York) verwendet.

Auch das Programm dieser Studienreise ist sowohl aus zeitlichen als auch aus inhaltlichen Gesichtspunkten als Mischprogramm zu beurteilen. Weder sind das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. abgestellt, dass sie jegliche Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren, noch nehmen die allgemein interessierenden Programmpunkte zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen ein, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Betätigungen verwendet wird.

Lediglich 3 – 4 Stunden an vier Tagen, nämlich die Besuche in den High Schools, können als berufsspezifisch und somit als Arbeitszeit beurteilt werden. Doch ist festzuhalten, dass sich der Teilnehmerkreis hier nicht nur auf Berufsschullehrer beschränkt hat, sondern auch Lehrer von z. B. HAK und HTL an der Studienreise teilgenommen haben. Die allgemeinen Programminhalte sind in keinsten Weise spezifisch nur auf die berufliche Tätigkeit der Bw. abgestellt. Sie üben vielmehr auf am Wirtschaftsleben sowie kulturellen Leben interessierte Personen aus dem privaten sowie privatwirtschaftlichen Bereich Anziehungskraft aus und sind somit zu den typischen Schwerpunkten von allgemeinen Bildungs-, Studien- und Privatreisen zu zählen. Ebenso tragen die mitgebrachten Unterlagen (amerikanische Tageszeitungen, Bücher in englische Sprache, Hotelkataloge etc.) nicht dazu bei, die Studienreise als ausschließlich beruflich und fachlich ausgerichtet bzw. beruflich notwendig zu beurteilen. Um zu Unterlagen, wie den genannten, zu gelangen besteht keine Notwendigkeit an einer Studienreise ins Ausland teilzunehmen, da sowohl amerikanische Tageszeitungen als auch amerikanische Bücher im guten Buch- und Zeitschriftenhandel im Inland beschaffbar sind. Aufgrund des gegebenen Sachverhalts erfüllt auch diese Studienreise die für die steuerliche Anerkennung geforderten Kriterien nicht und stellen die beantragten Aufwendungen keine abzugsfähigen Werbungskosten dar.

Hinsichtlich des Verweises der Bw., dass bei der Veranlagung eines Fachkollegen derartige Aufwendungen als Werbungskosten anerkannt worden wären, wird festgestellt, dass aus einer –allenfalls auch rechtswidrigen – Vorgangsweise gegenüber Dritten niemand für sich einen Anspruch auf ein vergleichbares Vorgehen ableiten kann. Es ist daher für die Entscheidung ohne Bedeutung ob die Abgabenbehörde erster Instanz gegenüber anderen Abgabepflichtigen anders als gegenüber der Bw. vorgegangen ist (s. VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Die Berufungsentscheidung war daher spruchgemäß zu treffen.

Wien, am 24. Jänner 2006