

GZ. RV/0474-K/02

Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes Klagenfurt betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) für das Jahr 2000 entschieden:

Der Berufung wird teilweise Folge gegeben.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe für das Jahr 2000 stellen sich wie folgt dar:

Jahr	Bemessungsgrundlage		Einkommensteuer		Abgabenschuld	
	€	S	€	S	€	S
2000	23.201,97	319.266,00	5.077,91	69.873,58	463,36	6.375,98

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 Hauptschullehrerin und unterrichtet u.a. die Fächer Englisch und Italienisch. In ihrer Erklärung vom 5. Juni 2001 zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung für das Jahr 2000 machte sie unter dem Titel Werbungskosten u.a. Aufwendungen für die Anschaffung eines Abonnements der Zeitschrift Spotlight in Höhe von S 790,-- (€ 57,41), einer Papierschneidemaschine im Höhe von S 2.423,86 (€ 176,15), eines Personalcomputers samt Software und Zubehör in Höhe von S 24.038,40 (€ 1.746,94), Büromaterial in Höhe von S 1.944,20 (€ 141,29) und Aufwendungen aus Anlass der Teilnahme an Sprachkursen in Terme Luigiane/Italien und Edinburgh/Schottland in Höhe von S 29.891,-- (€ 2.172,26) geltend. Der Erklärung beigelegt waren bzw. über Aufforderung des Finanzamtes Klagenfurt beigebracht wurden von der Bw. im Zusammenhang mit den Kosten für die Sprachkurse 1) Auszüge aus dem Programm der Pädagogischen Wochen 2000, 2) eine Kursbesuchsbestätigung für den Intensivsprachkurs in Edinburgh in der Zeit vom 8. Juli bis 22. Juli 2000, eine Zahlungs- und Teilnahmebestätigung sowie eine Kursbesuchsbestätigung für den Intensivsprachkurs Italienisch in Terme Luigiane in der Zeit vom 24. August bis 2. September 2000, diese Unterlagen jeweils ausgestellt vom Pädagogischen Institut des Bundes in Kärnten, eine Bestätigung der Universität von Edinburgh (Institute for Applied Language Studies) über die Absolvierung des Englisch-Sprachkurses, Bestätigungen über die Zahlung der Kursgebühren inklusive u.a. der Nächtigungskosten und Kosten für Veranstaltungen, Listen der Teilnehmer an den genannten Veranstaltungen, sowie 3) Stundenpläne der Sprachkurse und diverse andere Unterlagen zum Programm in Schottland und Italien (letztere in italienischer Sprache).

Den genannten Unterlagen ist im Einzelnen zu entnehmen:

1) Pädagogische Wochen 2000 – landesweite Veranstaltungen: "Intensivsprachkurs in Edinburgh – Zielgruppe. Englischlehrer, Zeit: Samstag 8.7.2000 bis Samstag 22.7.2000, Lehrbeauftragte: Schottische Professoren, Inhalte/Ziele: Tuition in 3 groups (15 hours per week), Social programme (guided old town tour)".

Pädagogische Wochen 2000 – Italienisch/Französisch: "Intensivsprachkurs und Entdeckung der Region "La Calabria" – Zielgruppe: Italienischlehrer – Fortgeschrittene, Zeit: Sonntag 27.8.2000 bis Dienstag 5.9.2000 (Anmerkung: falsche Zeitangabe), Lehrbeauftragte: Italienische Professoren, Inhalte/Ziele: Die Region "La Calabria" wird durch Vorträge vorgestellt und durch Exkursionen erkundet; in Kleingruppenarbeit wird das Italienisch der Teilnehmer perfektioniert".

2) "Das Pädagogische Institut bestätigt der Bw. die Teilnahme an der Veranstaltung "Intensivsprachkurs in Edinburgh" Samstag, den 8.7.2000 bis Samstag, den 22.7.2000 in Edinburgh."

"Die Bw. hat am Intensivsprachkurs Italienisch für ItalienischlehrerInnen und LehrgangsteilnehmerInnen in Acquappesa/Terme Luigiane vom 24.8. bis 2.9.00 teilgenommen und". "Das Pädagogische Institut bestätigt der Bw. die Teilnahme am Intensivsprachkurs und Entdeckung der Region "La Calabria" Sonntag, den 27.8.2000 bis Dienstag, den 5.9.2000 in Terme Luigiane."

3) Stundenplan für Edinburgh

Tag	Veranstaltungen
Mo 10.7.	9.15 - 10.45 Willkommen, Einführung und Führung durch Uni-Komplex 11.15 - 12.45 Sprachübungen 14.00 - 15.30 Stadtführung in der Gruppe "Was ist los" 15.45 - 16.30 Informationsgespräch Einführung in die Bibliothek der Abteilung
Die 11.7.	9.15 - 10.45 Kultur und Sprache, Seminar zur Sprache und Sitten 11.15 - 12.45 Sprachübungen Aussprache – Workshop und Arbeit im Sprachlabor 13.30 - 16.00 Freiwilliges Gesellschaftsprogramm, Museum of Scotland und Royal Museum 16.00 - 17.00 Vorlesung "Scottish Oral Tradition" 10.00 – 20.00 "Literary Pub Tour" Wanderung mit Schauspielern
Mi 12.7.	9.15 – 10.45 Kultur und Sprache, Lesen u. Diskutieren mit Native Speaker 11.15 - 12.45 Sprachübungen 13.30 - 17.30 Freiwillige Tour, Edinburgh Castle
Do 13.7.	9.15 - 10.45 Kultur und Sprache, Video u. Diskussion in Kleingruppe 11.15 – 12.45 Sprachübungen 14.00 – 16.00 Geführte Stadtbesichtigung, "Old Town Tour" 19.00 - 22.00 Gesellschaftsprogramm, Scottish country dancing
Fr 14.7.	9.15 – 10.45 Kultur und Sprache, Erziehung, Schule in Schottland 11.15 – 12.45 Sprachübungen 13.30 Aufbruch zur Exkursion in die Highlands of Schottland
Sa 15.7. S 16.7.	- 19.00 Highlandtour
Mo 17.7.	9.15 – 10.45 Kultur und Sprache, Erziehung, Schule in Schottland 11.15 – 12.45 Gastseminar m. anschl. Diskussion, Schulsystem und Erziehung 14.00 – 16.00 Geführte Stadtbesichtigung, "New Town Tour" anschl. Arbeiten in der Bibliothek der Abteilung – Vorbereitung Projekt
Die 18.7.	9.15 – 10.45 Kultur und Sprache, Reise und Tourismus 11.15 – 12.45 Sprachübungen, Aussprache 13.30 – 16.00 Freiwilliges Gesellschaftsprogramm, The Georgian House

	16.00 – 17.00 Vorlesung, The Scottish History
Mi 19.7.	9.15 – 10.45 Kultur und Sprache, Reise und Tourismus 11.15 – 12.45 Sprachübungen 14.00 – 17.00 Freiwillige Bustour, Linlithgow Palace
Do 20.7.	9.15 – 10.45 Kultur und Sprache nach Wahl der Kursteilnehmer 11.15 – 12.45 Sprachübungen und Vorbereitungen für Projektarbeit 14.00 – 17.30 Ausarbeitungen in der Bibliothek und im Computerraum des Instituts für Projekt
Fr. 21.7.	9.15 – 10.45 Präsentationen der Projekte 11.15 – 12.45 Evaluierung Abschiedsrunde 19.30 – 23.20 Traditioneller Abschiedsabend "Ceilidh"
Sa 22.7.	Rückreise ab 4.45 am, Flug ab Edinburgh um 6.25 am nach Salzburg

Stundenplan für Terme Luigiane:

Tag	Veranstaltungen
Do 24.8.	Ankunft – Willkommen und Einführung – Vorstellung der Dozenten
Fr 25.8	9.00 – 9.45 Konversation/Kleingruppen 10.00 - 10.45 Singen mit Prof. Cencig (trad. ital. Lieder aus Kalabrien) 11.00 - 12.00 Linguistische Arbeiten mit Prof. Cardinali literar. Texte 17.30 - 18.30 Seminar "musica verista" mit Prof. Cardinali
Sa 26.8.	9.00 – 9.45 Konversation/Kleingruppen 10.00 - 10.45 Singen mit Prof. Cencig (trad. ital. Lieder aus Kalabrien) 11.00 - 12.00 Linguistische Arbeiten mit Prof. Cardinali Literatur im Orig. 12.00 - 13.00 Einblick in kalabr. Gastronomie – prakt. Beispiele 21.00 - 22.30 Besuch Konzert "serata lirica" im Parco delle Terme
So 27.8.	8.00 - 19.00 Landeskundl. Exkursion "la sila consentina" mit Besuch von San Giovanni in Fiore, Camigliatello, Funivia con i due mari, Bustour, Begleitung von Dozenten, landeskundl. Informationen in ital. Sprache zu Land und Leute
Mo 28.8.	9.00 - 9.45 Konversation/Kleingruppen 10.00 - 12.00 Führung im Rathaus mit anschließender Diskussion mit dem BGM und einigen politischen Proponenten der Gemeinde Termine Luigiane/ Acquapesa, Diskussion von zukünftigen Schulpartnerschaften zwischen Kärntner Schulen und Schulen aus der Region Kalabrien
Die 29.8.	8.00 - 21.00 Landeskundl. Exkursion nach Tropea – mit Capo Vaticano –Bustour Begleitung von Dozenten, landeskundl. Informationen in italien. Sprache zu Land und Leute
Mi 30.8.	9.00 - 9.45 Konversation/Kleingruppen 10.00 - 10.45 Sprachübungen mit Professoren 11.00 - 12.00 Linguistische Arbeiten mit Prof. Cardinali literar. Texte 17.30 - 18.30 Seminar zur Archäologie von Dr. Mollo
Do 31.8.	8.00 - 19.00 Landeskundl. Exkursion nach Sibari, Bustour, Begleitung von Dozenten, landeskundl. Informationen in italien. Sprache zu Land und Leute

Fr 1.9.	9.00 - 9.45 Konversation/Kleingruppen 10.00 - 10.45 Sprachübungen mit Professoren 11.00 - 12.00 Seminar mit Dr. De Pasquale "Die sozioökonomische Fragestellung im Mezzogiorno" 17.30 - 18.30 Abschied im Hause von Prof. Cardinali mit Schlussbesprechung
Sa 2.9.	Rückreise ab Terme Luigiane mit Bus ab 6.00 – Flug ab 8.00 ab Triest

Mit Bescheid vom 14. Dezember 2001 anerkannte das Finanzamt Klagenfurt Aufwendungen der Bw. im Ausmaß von insgesamt S 15.847,-- als Werbungskosten (darunter Fachliteratur und Mitgliedsbeiträge). Die von der Bw. beantragten Kosten für die Anschaffung des Personalcomputers samt Zubehör sowie für Büromaterial anerkannte das Finanzamt unter Abzug eines Privatanteils von 40%. Als Werbungskosten nicht anerkannt wurden die Aufwendungen der Bw. für die Zeitschrift "Spotlight" sowie für die von der Bw. durchgeführten Sprachreisen nach Schottland und Italien. In der Begründung hiezu wurde seitens des Finanzamtes ausgeführt, dass Aufwendungen für einen Sprachkurs als Werbungskosten nur dann absetzbar seien, wenn hiedurch ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Steuerpflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt würden. Die Erwerbung von Sprachkenntnissen, die allgemein von Interesse und Nutzen seien, sei der privaten Lebensführung zuzurechnen. Der Computer gelange nach Abzug eines vierzigprozentigen Privatanteils und einer Nutzungsdauer von 4 Jahren zur Abschreibung; ein vierzigprozentiger Privatanteil werde auch von den beantragten Kosten für PC-Software und Zubehör sowie Büromaterial in Abzug gebracht. Nicht absetzbar seien die Kosten für die Anschaffung von Reiseführern, der Mitgliedsbeitrag zum SLÖ-Lehrerverein und für die englische Zeitschrift Spotlight.

Dagegen richtet sich die am 4. Jänner 2002 eingebrachte Berufung.

Zu den Sprachkursen brachte die Bw. Folgendes vor:

Die Bw. habe eine Hauptschullehramtsprüfung in den Fremdsprachen Englisch und Italienisch gemacht. Bereits während der Ausbildung sei von den Lehramtsstudenten Aufenthalte im fremdsprachigen Ausland verlangt und dringend empfohlen worden. Als Multiplikator in der Vermittlung von Fremdsprachen sei es besonders wichtig, die Schüler grammatisch, lexikalisch und phonetisch Fremdsprachen richtig zu lehren und hänge die Qualität des Fremdsprachenunterrichtes von der Qualifikation des jeweiligen Fremdsprachenlehrers ab. Die Bw. bemühe sich bereits seit Jahren, den erreichten Stand an mündlicher und schriftlicher Kommunikationsfähigkeit, an Kenntnissen in Grammatik, Landeskunde und Literatur durch

den Besuch von Sprachkursen aufrecht zu erhalten bzw. zu verbessern. Da das Angebot an Sprachkursen in Klagenfurt und Umgebung nicht den notwendigen Anforderungen hinsichtlich Didaktik, Landeskunde, speziellen Grammatikproblemen und neuem Vokabular entspreche, seien Kurse in englischsprachigen Ländern Europas und Italien die ideale Alternative. Kurse mit Kursteilnehmern, die nicht Lehrer sind, seien zudem nicht sinnvoll. Leider würden vom Pädagogischen Institut nur selten Seminare und Fortbildungskurse für Fremdsprachenlehrer angeboten, solche würden in den Sommermonaten veranstaltet werden, um das Manko während des Schuljahres auszugleichen. Die Teilnahme an solchen Kursen erfordere hohen Idealismus, zudem die Kosten selbst zu tragen seien und keinerlei Unterstützung z.B. durch die Landesregierung erfolge. Aus den von der Bw. vorgelegten Unterlagen gehe eindeutig hervor, dass die im Jahre 2000 besuchten Sprachkurse vom Pädagogischen Institut Klagenfurt veranstaltet worden und alle TeilnehmerInnen LehrerInnen gewesen seien. Aus den Stundenplänen gingen die unterrichteten Sprachinhalte eindeutig hervor. Für die Teilnehmer am Sprachkurs in Edinburgh sei es im Rahmen einer zuvor erfolgten Befragung zudem möglich gewesen, die Bereiche und Inhalte zwecks Verbesserung und Aktualisierung des Unterrichtes mitzubestimmen; das Kursprogramm sei dementsprechend organisiert worden. Bei einem Besuch im fremdsprachigen Ausland dürfe auch der Bereich der Landeskunde, der im Unterricht einer Fremdsprache eine wesentliche Bedeutung zukomme, nicht zu kurz kommen. Die von der Lehrergruppe in Edinburgh absolvierten Programme an den Nachmittagen seien von durch die Universität Edinburgh bereit gestellten und kompetenten Führern abgehalten worden; diese Programme seien von der Gruppe vollzählig und freiwillig besucht worden und hätten dem Erwerb von Informationen und Kenntnissen aus dem Bereich der Geschichte und Geographie gedient. Diese Informationen seien auch Basis für projektbezogene Arbeiten gewesen, die in den verbleibenden Randstunden am Nachmittag in der Bibliothek des Institutes erfolgt seien. Gleichermassen hätten die Inhalte des Intensivsprachkurses in Kalabrien dem Erwerb und der Verbesserung der Kommunikationsfähigkeit sowie der Lektüre von Literatur, Informationen zur Kultur und zur Landeskunde gedient. Landeskundliche Exkursionen seien immer in Begleitung mehrerer Professoren und Dozenten des Sprachkurses erfolgt, wobei während der Busfahrt und Führungen ausreichende Informationen und Vorträge an den jeweils landeskundlich relevanten Orten erfolgt bzw. abgehalten worden seien. Sowohl in Kalabrien als auch in Schottland hätten Exkursionen auch an den Wochenenden stattgefunden.

Zu den Kosten für den Computer führte die Bw. Folgendes aus:

Die Bw. benötige den Computer ausschließlich für ihre Unterrichts- bzw. Vorbereitungszeit als Hauptschullehrerin in einer Montessoriklasse und habe aus diesem Grund eine neues, schnelleres und leistungsfähigeres PC-Modell gekauft; für ihre privaten Bedürfnisse hätte ihr drei- oder vierjähriges Gerät durchaus noch den Dienst erfüllt. Ein großer Anteil ihrer Vorbereitungszeit zu Hause liege in der Herstellung von schüleradäquaten Materialien für den Fremdsprachenunterricht nach der Methode Montessori. Da es für diesen Bereich auf der Sekundarstufe noch sehr wenig fertiges Material zum Fremdsprachenunterricht zu kaufen gebe und das Budget der Schule nicht ausreiche, erstelle sie aus Idealismus die ihr notwendig erscheinenden Materialien selbst am PC, verwende einen Laminator, um die Materialien länger benutzbar zu machen und schneide sie mittels einer Schneidemaschine zurecht, um sie den Schülern zur Verfügung zu stellen. Als an Dienstjahren junge Lehrerin würden für sie nicht die Arbeitsstunden und der materielle Aufwand, der nicht vergütet werde, zählen, sondern würden ihr die Schüler am Herzen liegen und sei sie dafür bereit, finanzielle Opfer in Kauf zu nehmen. Mit einem Privatanteil von 40% sei sie nicht einverstanden, sondern umfasse der persönliche Aufwand höchstens 5% der ihr entstehenden Kosten, der Rest werde für ihre Unterrichtstätigkeit verwendet.

Zur Zeitschrift "Spotlight" gab die Bw. an, das es sich um eine Fachzeitschrift handle, die unter anderem didaktische Unterlagen für den Unterricht mitliefere. Viele Lehrerinnen würden ihre Fremdsprachenkenntnisse durch die Lektüre fremdsprachlicher Zeitschriften, die neueres Vokabular, grammatische Feinheiten und landeskundliche Artikel mit Informationen und Bildern beinhalten, erhalten. Von Zeit zu Zeit würde die Bw. ihr passend erscheinende Artikel entweder vereinfacht oder überarbeitet für ihre Unterrichtstätigkeit verwenden.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 12. August 2002 gab das Finanzamt der Berufung der Bw. teilweise statt und anerkannte Aufwendungen im Ausmaß von S 31.325,-- (€ 2.276,48) als Werbungskosten an. Dabei wurde dem Begehrn der Bw. auf Kürzung des Privatanteiles der Aufwendungen für den Personalcomputer samt Software und Zubehör sowie für Büromaterial von 40% auf 5% ebenso Rechnung getragen wie jenem auf Anerkennung der Kosten für die Zeitschrift Spotlight. Den von der Bw. beantragten Kosten für die Sprachreisen nach Schottland und Italien versagte das Finanzamt mit Ausnahme der Kurs- bzw. Seminargebühren (diese wurden mit S 11.094,00/€ 606,23 in Ansatz gebracht) hingegen die Anerkennung als Werbungskosten. In der Begründung hiezu führte das Finanzamt aus, dass die Sprachreisen die Voraussetzung der nahezu ausschließlich beruflichen Veranlassung nicht erfüllen würden, weil diese auch für andere Berufsgruppen anziehende Programmfpunkte beinhalten würden; folglich handle es sich somit um Sprachstudienreisen mit Mischprogramm,

die – mit Ausnahme der Seminar- und Studiengebühren - keine Werbungskosten darstellen würden.

Mit Eingabe vom 30. August 2002 beantragte die Bw. die Vorlage der Berufung an die Abgabenbehörde zweiter Instanz, da "aus ihr unerklärlichen Gründen eine positive Entscheidung bezüglich der besuchten Sprachkurse abgelehnt wurde". Sie verweise auf die Begründung in ihrer Berufung und betone ausdrücklich, dass es sich auf keinen Fall um Vergnügungsreisen gehandelt habe, sondern die Sprachreisen ausschließlich Fortbildungscharakter gehabt hätten. Weiters betonte die Bw. erneut, dass die Kosten der Fortbildungsmaßnahmen von ihr selbst zu tragen seien und eine Unterstützung des Arbeitgebers nicht erfolge. Im Raume Kärnten gebe es keine vergleichbaren Kurse für Lehrer, die eine Aufrechterhaltung ihrer sprachlichen Kompetenz ermöglichen würden; die Bw. sei daher auf den kostspieligen Besuch von Sprachkursen im Ausland angewiesen.

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, ZI. 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). Soweit jedoch Aufwendungen für die Lebensführung mit der beruflichen Tätigkeit des Steuerpflichtigen in unmittelbarem Zusammenhang stehen, können sie als steuerliche Abzugspost nur Berücksichtigung finden, wenn sich der Teil der Aufwendungen, der auf die ausschließlich berufliche Sphäre entfällt, einwandfrei von den Ausgaben, die der privaten Lebensführung dienen, trennen lässt. Ist eine solche Trennung der Aufwendungen nicht einwandfrei durchführbar, dann gehört der Gesamtbetrag derartiger Aufwendungen zu den nichtabzugsfähigen Ausgaben (vgl. Erkenntnis des VwGH vom 23. April 1985, ZI. 1984/14/0119).

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. Erkenntnisse vom 28. März 2001, ZI. 2000/13/0194, vom 27. November 2000, ZI. 96/14/0055, und vom 24. April 1997, ZI. 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 Einkunftsverarbeitung 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 Einkunftsverarbeitung 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. Erkenntnis des VwGH vom 27. Mai 1999, Zl. 97/15/0142).

Im Streitfall steht fest, dass

- die in Rede stehenden Reisen nach Edinburgh/Schottland und Terme Luigiane/Italien im Lehrgangsprogramm 2000 des Pädagogischen Institutes des Bundes in Kärnten ausgeschrieben waren und die Planung und Durchführung lehrgangsmäßig erfolgte. Als Zielgruppe sind im Lehrgangsprogramm Englischlehrer bzw. Italienischlehrer-Fortgeschrittene genannt. Nach den von der Bw. vorgelegten Teilnehmerlisten haben an der Sprachreise nach Schottland Pflichtschullehrerinnen aus dem Bereich Klagenfurt und Villach sowie eine Professorin einer allgemeinbildenden höheren Schule aus Klagenfurt teilgenommen. Die Teilnehmerinnen an der Sprachreise nach Italien rekrutierten sich aus dem Kärntner Pflichtschulbereich.
- die Reisen nach Planung und Durchführung die Möglichkeit geboten haben, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten; dies ist im gegenständlichen Fall zweifelsohne gegeben.
- die vorgelegten Reiseprogramme bzw. Stundenpläne der Sprachreisen Folgendes erkennen lassen: Sprachreise - Edinburgh/Schottland: Aus dem Veranstaltungsprogramm des Pädagogischen Institutes des Bundes in Kärnten geht hervor, dass dem Sprachunterricht ("tuitions") wöchentlich ein Zeitrahmen von 15 Stunden gewidmet war und die Sprachreise auch ein "Social Programme" beinhaltete. Vergleicht man diese Vorgaben mit dem von der Bw. vorgelegten Stundenplan, so sieht man, dass an den Vormittagen Unterricht in zwei Blöcken von je eineinhalb Stunden (mit einer Unterbrechung/Pause von einer halben Stunde) stattgefunden hat. Diese umfassten Informationen zu Kultur und Sprache sowie Sprachübungen. Daneben finden sich im Stundenplan jeweils Dienstags (11.7. und 18.7.) in der Zeit von 16.00 Uhr bis 17.00 Uhr Vorlesungen zu diversen Themen (z.B. the Scottish History). Am 20.7. wurden von der Bw. in der Zeit von 14.00 Uhr bis 17.30 Uhr "Ausarbeitungen in der Bibliothek und im Computerraum des Instituts für Projekt" vorgenommen. Die übrigen wochentags im Stundenplan angeführten und nach den Angaben der Bw. in der Gruppe absolvierten Programmpunkte waren ausschließlich solche, die nicht nur Anziehungskraft auf fremdsprachengebildete Lehrer, sondern auf nahezu jeden Schottlandreisenden haben. Dies trifft insbesondere für die von der Bw. besichtigten Highlands zu, die zu den Attraktionen Schottlands gehören. Dazu zu zählen sind jedoch auch die Stadtführungen, Besichtigung von historischen Stätten in Edinburgh bzw. dessen Umgebung sowie der Besuch von traditionellen schottischen Veranstaltungen. Sprachreise - Terme Luigiane/Italien: Im Veranstaltungsprogramm des Pädagogischen Institutes des Bundes in Kärnten scheint als Sprachkursinhalt die Vorstellung der Region "La Calabria" durch

Vorträge und Erkundung derselben durch Exkursionen auf. Aus dem von der Bw. vorgelegten Programm ist ersichtlich, dass jeweils wochentags in drei Blöcken Unterricht von jeweils einer dreiviertel Stunde abgehalten wurde; dazwischen lagen Pausen von je 15 Minuten. Unter Unterricht von 17.30 bis 18.30 Uhr sind im Lehrgangprogramm am 25.8. und 30.8. jeweils Seminare ("Musica verista" bzw. "Archäologie") angeführt. Die übrigen im Stundenplan angeführten Veranstaltungen waren wiederum solche, die hohe Anziehungskraft auf nahezu jeden Italienreisenden ausüben. Dazu zählen u.a. der Einblick in die kalabrische Gastronomie, der Besuch eines Konzertes und die Führung durch das Rathaus sowie die landeskundlichen Exkursionen (in typische Touristengegenden) mit der Besichtigung diverser Sehenswürdigkeiten.

- 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. 86/14/0019, und vom 13. Dezember 1988, Zl. 88/14/0002). Beim Sprachkurs in Edinburgh entfielen 16 Stunden (in der Woche vom 10.7. bis 14.7.) bzw. 19,5 Stunden (in der Woche vom 17.7. bis 21.7.) auf Unterrichtseinheiten, die der sprachlichen Fortbildung der Bw. dienten. Wenn die Bw. in ihrer Berufung auf projektbezogene Arbeiten verweist, so finden sich im Stundenplan nur am 20.7. ebensolche, die neben den Vorlesungen in schottischer Geschichte am 11.7. und 18.7. in der angeführten Stundenanzahl bereits berücksichtigt sind. Der Sprachkurs in Terme Luigiane schlug mit 6 Stunden (vom 25. bis 26.8.) und mit 7 Stunden (vom 28.8. bis 1.9.) an sprachlicher Fortbildung (Konversation, linguistische Arbeiten) zu Buche. Die mit den Kursteilnehmerinnen und Lehrenden verbrachten Zeiten wie Pausen zählen nicht zu den fachspezifischen Unterrichtszeiten und waren bei der vorzunehmenden Beurteilung daher außer Ansatz zu lassen (vgl. z.B. Erkenntnis des VwGH vom 28. März 2001, Zl. 2000/13/0194). Nicht zu den Unterrichtszeiten zu zählen waren auch die allgemein interessierenden Programmpunkte. Wenn die Bw. dazu darauf verwiesen hat, dass diese in Begleitung von Dozenten durchgeführt wurden, vermag dieser Umstand an der vorgenommenen Beurteilung nichts zu ändern, weil es auch in weiten Bevölkerungskreisen üblich geworden ist, dass auch der Allgemeinbildung dienende Studienreisen unter der Leitung wissenschaftlicher Fachleute stehen.

Auf Grund der vorstehenden Ausführungen ist festzuhalten, dass bei beiden von der Bw. absolvierten Sprachreisen die unter den Punkten 3 und 4 aufgezählten Voraussetzungen nicht

gegeben sind. Bei der Gesamtbetrachtung der zu beurteilenden Reisen ergibt sich demnach, dass nach den vorliegenden Unterlagen mehr als die Hälfte der – unter Berücksichtigung der Unterrichtsvorbereitung – anzunehmenden 40-stündigen Wochenverpflichtung auf ein Freizeitprogramm von allgemeinem Interesse entfiel. Unter diesen Umständen kann nach Ansicht des unabhängigen Finanzsenates von nahezu ausschließlich auf die beruflichen Interessen abgestellten Programmen der Sprachreisen keine Rede sein, sondern liegen sogenannte Mischprogramme vor, die eine Anerkennung im Rahmen der Werbungskosten nicht zulassen.

Da jedoch davon auszugehen ist, dass die Sprachkurse von konkretem beruflichen Nutzen für die Bw. waren und sich die reinen – und im Übrigen der Höhe nach unbestrittenen - Kurskosten vom übrigen Teil der von der Bw. in diesem Zusammenhang geltend gemachten Aufwendungen einwandfrei trennen lassen, stellen diese im Rahmen der insgesamt vorliegenden Mischprogramme absetzbare Fortbildungskosten dar und wurden daher vom Finanzamt zutreffender Weise als Werbungskosten berücksichtigt.

Was die übrigen von der Bw. in ihrer Berufungsschrift angeführten und nicht als Werbungskosten berücksichtigten Aufwendungen (für die Anschaffung des Personalcomputers samt Software und Zubehör, des Büromaterials und der Zeitschrift Spotlight) anbelangt, wurde dem Begehr von der Bw. vom Finanzamt mittels Berufungsvorentscheidung Rechnung getragen; die Anerkennung dieser Aufwendungen durch das Finanzamt ist dem Grunde und der Höhe nach durch den UFS nicht zu beanstanden.

Dem Berufungsbegehr war daher insgesamt teilweise Rechnung zu tragen; durch die Berufungsentscheidung ergibt sich keine betragsmäßige Änderung gegenüber der vom Finanzamt getroffenen Berufungsvorentscheidung, sodass auf diese verwiesen wird.

Es war wie im Spruch angeführt zu entscheiden.

Klagenfurt, 15. April 2004