



UNABHÄNGIGER
FINANZSENAT

Außenstelle Klagenfurt
Senat 2

GZ. RV/0315-K/02

Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat (UFS) hat durch den Vorsitzenden HR Dr. Erwin Luggauer und die weiteren Mitglieder ADir Karl Krall, Dkfm. Dr. Gerhard Ertl und Joachim Rinösl im Beisein der Schriftführerin Alexandra Dumpelnik am 26. November 2003 über die Berufungen der Bw., vertreten durch CONFIDA St.Veit Wirtschaftstreuhandgesellschaft m.b.H.

Buchprüfungsgesellschaft, gegen die Bescheide des Finanzamtes Klagenfurt, vertreten durch AR Anna Ozegovic, betreffend Einkommensteuer für die Jahre 1996, 1997, 1998 und 1999 nach in Klagenfurt durchgeführter mündlicher Berufungsverhandlung entschieden:

Die Berufungen werden als unbegründet abgewiesen.

Die angefochtenen Bescheide bleiben unverändert.

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 Berufungswerberin (Bw.), Frau Mag. I.M., erzielt aus der Tätigkeit als Professorin an einer Bundeshandelsakademie und - handelsschule Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit. Die Bw. unterrichtet an der Handelsakademie als Kommerzialistin die Gegenstände Rechnungswesen, Betriebswirtschaft sowie Marketing und internationale Geschäftstätigkeit. In den Erklärungen zur Durchführung der Arbeitnehmerveranlagung machte sie zahlreiche Aufwendungen unter dem Titel Werbungskosten gemäß § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 geltend. Ihr Begehren auf Zuerkennung von Werbungskosten belief sich für das Kalenderjahr 1996 auf einen Betrag in Höhe von S 21.559,-- davon Kosten für eine **Studienreise nach Portugal S 11.940,--** (laut Aufgliederung: S 8.916,-- für Flug- inkl. Nächtigungskosten, S 720,-- für 2 Tagesgebühren à S 360,-- und S 2.304,-- für 6 Tagesgebühren à S 384,--), für das Kalenderjahr 1997 auf einen Betrag in Höhe von S 19.695,70 davon Kosten für **Studienreise nach Kopenhagen S 11.864,80** (laut Aufgliederung: S 7.950,-- für Flug- inkl. Nächtigungskosten, S 240,-- für 8 Std. Tagesgebühren à S 30,-- , S 3.420,-- für 6 Tagesgebühren à S 570,-- und S 254,80 für 52 Km à S 4,90), für das Kalenderjahr 1998 auf einen Betrag in Höhe von S 21.997,97 davon Kosten für **Studienreise nach Irland S 17.580,--** (laut Aufgliederung: S 13.270,-- für Flug- inkl. Nächtigungskosten, S 4.056,-- für 8 Tagesgebühren à S 507,-- und S 254,80 für 52 Km à S 4,90) und für das Kalenderjahr 1999 auf einen Betrag in Höhe von S 16.409,60 davon Kosten für **Sprachkursreise nach Malta S 11.835,--** (laut Aufgliederung: S 13.215,-- für Flug- inkl. Nächtigungskosten, S 6.210,-- für 15 Tagesgebühren à S 414,-- und S 3.234,-- für 660 Km à S 4,90 = S 22.659,--abzüglich erhaltener EU-Förderungen von S 10.824,--).

Zur Beweisführung für die berufliche Bedingtheit ihrer geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den Auslandsreisen legte die Bw. ua. nachstehende Unterlagen und Reiseprogramme vor:

Studienreise Portugal 1996:

Ein Rundschreiben des Pädagogischen Institutes des Bundes vom 22. Mai 1996, gerichtet an die Direktion(en) der allgemeinbildenden höheren Schulen und berufsbildenden mittleren und höheren Schulen sowie an die Bundes- Bildungsanstalt für Kindergartenpädagogik in Kärnten nachfolgenden Inhaltes:

"Das Pädagogische Institut des Bundes hat im Programmheft der BBS-Abteilung ein EU-Nachfolgeseminar als

STUDIENREISE ZU INTERNATIONALEN

*EINRICHTUNGEN UND MULTINATIONALEN
UNTERNEHMUNGEN IN PORTUGAL*

ausgeschrieben. Dieses Seminar wurde in die Ferien verlegt. Nach Absprache mit Herrn AL Mag. W.J. können sich auch Teilnehmer an dieser Exkursion aus dem Bereich AHS anmelden.

Termin:

Mittwoch, 28. August 1996 (Busabfahrt in Klagenfurt um 8:00 Uhr,

Zusteigmöglichkeit in Villach um 8:30 Uhr und Spittal/Dr. um 9:30 Uhr)

Abflug in Salzburg um 13:50 Uhr

b i s

Mittwoch, 4. September 1996 (Ankunft in Salzburg um 13:00 Uhr, anschließend

Busrückfahrt über Spittal und Villach nach Klagenfurt)

Leiter:

Prof. Mag. Dr. G.H.

BHAK/BHAS X

Programm: *Siehe bitte Anlage!*

Teilnehmerhinweis:

Sämtliche Reise- und Aufenthaltskosten werden von den Teilnehmern selbst getragen. Im Pauschalpreis von S 9.250,--, (auf der Basis von einer Mindestteilnehmerzahl von 20 Personen) der aufgrund der Bemühungen des Veranstaltungsleiters durch Sponsoring für jeden Teilnehmer auf S 8.500,-- gesenkt werden konnte, sind folgende Leistungen inkludiert:

- *Flug Salzburg – Faro - Salzburg*
- *Transfer Flughafen Faro-Quartier und retour*
- *Busfahrt nach Lissabon und von Lissabon via Evora an die Algarve*
- *halbtägige Stadtrundfahrt in Lissabon*
- *3 x Nächtigung/Frühstück in einem Mittelklassehotel in Lissabon*
- *4 x Nächtigung/Frühstück an der Algarve auf Basis Doppelzimmer mit Dusche/WC*

Der Einzelzimmerzuschlag beträgt S 1.380,-- (Einbettzimmerwünsche sind bitte bereits bei der Anmeldung bekannt zu geben!)

Die Extrakosten betragen S 220,-- pro Person und die EU-Margensteuer 2 % vom Reisebüro-Pauschalpreis. Der Bustransfer (Klgft. – Slzb. – Klgft. kostet ca. S 600,-- pro Person)

*Die Direktionen werden gebeten, die Teilnehmer dem Pädagogischen Institut **bis spätestens Dienstag, 11. Juni 1996**, unter Angabe ihrer Privatanschrift zu melden.*

Abschließend wird nochmals darauf hingewiesen, dass die Bestimmungen der RGV auf diese Veranstaltung keine Anwendung finden und daher in diesem Fall die Teilnehmer sämtliche Reisekosten selbst tragen müssen....."

Diesem Rundschreiben des Pädagogischen Institutes des Bundes war nachfolgendes Reiseprogramm beigelegt:

"Programm EU-Nachfolgeseminar in Portugal 28. August bis 4. September 1996

Mittwoch, 28. August 1996

Abflug von Salzburg nach Faro um 13:50 Uhr. Ankunft: 16:15 Uhr. Transfer zum Quartier, Bezug der Zimmer, Nächtigung.

Donnerstag, 29. August 1996

9:00 Uhr:

Abfahrt nach Lissabon

Bezug des Hotels

13:00 Uhr:

Betriebsbesuch PORTUGAL TELECOM

Besichtigung unter besonderer Berücksichtigung der Bereiche ISDN-Services und IN-Based Services

Vorstellung der Produktpalette

Diskussion

Freitag, 30. August 1996:

9:00 Uhr:

Bols de valores Lisboa / The Lisbon Stock Exchange

Rua Soeiro Pereira Gomes, Lisboa

Führung durch die Börse

Vortrag von Marketing Direktor

Diskussion

13:30 Uhr:

Besuch der österreichischen Außenhandelsdelegation

Rua Rodrigues Sampaio, 18-5

P-1150 Lisboa

Informationsgespräch mit dem Außenhandelsdelegierten bzw. Vertreter

Gespräche mit Vertretern der portugiesischen Wirtschaftskammer

Diskussion

Samstag, 31. August 1996

Zur freien Verfügung

Sonntag, 1. September 1996

Vormittag zur freien Verfügung

14:00 Uhr:

Abfahrt nach Faro

Montag, 2. September 1996

9:00 Uhr:

Besuch der Experimentierstation "Pomar Experimental"

Vortrag und Diskussion über neue Methoden der Landwirtschaft

Landwirtschaftliches Rechnungswesen und Marketingstrategien

14:00 Uhr:

Informationsgespräch mit dem, österreichischen Konsul an der

Algarve, und einem Tourismusverantwortlichen der Region

Thema: Betreuung der Touristen in administrativer Hinsicht

Diskussion

Dienstag, 3. September 1996

9:00 Uhr:

Besuch der Firma ORGAlgarve

Almancil, Rua do Vale Formoso 224

Möglichkeiten des Sekundärfremdenverkehrs

Realitätenvermittlung und –handel, Real-Investmentberatung

/ Vortrag und Diskussion

14:00 Uhr:

Besuch des Forschungsinstitutes PETROGAL

Faro, Rua Mouzinho da Silveira 26

Vorstellung der Schwerpunkte, Kompatibilität Industrie – Tourismus

Vortrag und Diskussion

Mittwoch, 4. September 1996

7:00 Uhr:

Transfer zum Flughafen FARO

Abflug nach Salzburg (ab 8:40 Uhr / an 13:00 Uhr)

Transfer nach Klagenfurt

....."

Studienreise Kopenhagen 1997:

Ein Schreiben der ARGE (per Adresse Mag. Dr. G.H. ...) vom 16. Juni 1997 nachfolgenden Inhaltes:

"EU-Nachfolgeseminar und Studienreise nach Kopenhagen, vom 2.7.97 bis 8.7.97: Sehr geehrte(r) ReiseteilnehmerIn!

Der Zeitpunkt unserer Abreise rückt näher und ich darf Sie auf Grund dessen mit einigen Daten bekannt machen.

Mittwoch, 2. Juli 1997:

Abflug

ab Klagenfurt um 6.05 VO 551

an Wien 07.00

ab Wien 07.30 OS 667

an Kopenhagen 09.25

Transfer zum Hotel mit öffentlichen Verkehrsmitteln

13.30 – 17.00 Uhr:

Carlsberg Brauerei

Eine der größten Brauereien stellt sich vor und wird uns insbesondere die Exportmarketingstrategie erläutern.

Donnerstag, 3. Juli 1997:

9.00 Uhr bis ca. 12.00 Uhr:

Besuch EuroCenter Erhvervsremme, Gregersvej

mit der S-Bahn erreichbar

Bei diesem EIC handelt es sich um eines der größten Europas mit über 20 Angestellten.

Die räumliche Nähe zum Dänischen Technologischen Institut ermöglicht auch einen Einblick in dessen Tätigkeit

14.00 Uhr bis 17.00 Uhr:

Royal Copenhagen

Die berühmteste dänische Porzellanmanufaktur. Führung in der Fabrik, anschließend Diskussion über die Vorteile durch den Binnenmarkt EU.

Freitag, 4. Juli 1997:

9.00 Uhr bis 12.00 Uhr:

Die Europäische Umweltagentur, Nytrov 6, im Zentrum

Aktivitäten im Bereich der Umwelt, insbesondere Möglichkeiten für Schulprojekte und deren finanzielle Unterstützung durch die Kommission.

14.00 Uhr bis ca. 17.00 Uhr:

Außenhandelsstelle Kopenhagen

Gronningen 5, 3,

10 Min vom Zentrum

Samstag, 5. Juli 1997

9.00 – 12.00 Uhr:

Besprechung über die wirtschaftliche Entwicklung mit dem Leiter der österr.

Außenhandelsstelle in Kopenhagen,

Ort: Hotel Kopenhagen-Crown

13.30 – 17.00 Uhr:

Shoppingcenter du Nord, vergleichbar mit dem Shopping Center Wien, Donau-City und dem Center West in Graz, Vortrag und Diskussion über die Verkaufsstrategie und Investitionsvolumen sowie Branchen-Mix.

Montag, 7. Juli 1997:

9.00 – 12.00 Uhr:

Oeresundsforbindelse: Die Brücken/Tunnelverbindung zwischen Schweden

und Dänemark ist das Jahrhundertbauprojekt in Skandinavien (Malmö-Kopenhagen).

Im angeschlossenen Informationszentrum ist eine Führung vorbereitet, insbesondere zum Thema Schiene-Straße-Schiff und den damit verbundenen Risiken im Export

14.00 Uhr bis ca. 17.00 Uhr:

Repräsentanz der EU-Kommission in Dänemark

Højbrohus, Østergade 61, im Zentrum

Dänemark ist bekannt als "schwieriger" Partner der EU, deshalb wurde hier extra eine Repräsentanz eingerichtet. Vortrag und Diskussion über die aktuelle Situation.

Dienstag, 8. Juli 1997:

Abflug von Kopenhagen 10.50 OS 664

an Wien 12.40

ab Wien 13.30 VO 554

an Klagenfurt 14.25

Hoteladresse: Kopenhagen Crown, Vesterbrogade 41, ein Hotelprospekt wird noch zugesandt werden.

Für die ARGE : G.H.

Anlage:

1 Teilnehmerliste

1 Hotelprospekt"

Studienreise Irland 1998:

Ein Schreiben der ARGE (per Adresse G.H. ...) vom 17. Juni 1998 nachfolgenden Inhaltes:

"An alle Teilnehmer des Seminares "Wirtschaftsbeziehungen zu Irland" in der Zeit vom 8. Juli 1998 bis 15. Juli 1998

Sehr geehrte Reiseteilnehmer!

Ich teile Ihnen nun endgültig für das o.a. Seminar folgendes Programm mit:

Mittwoch, 8. Juli 1998:

Abflug Klagenfurt 8.40 nach Dublin,

Ankunft um 12.35, Transfer zum Quartier.

15.00 Uhr:

Begrüßung und Besprechung des Programmes mit dem Österr. Außenhandelsdelegierten im Hotel.

Donnerstag, 9. Juli 1998:

9.00 – 12.00 Uhr:

Besuch der Außenhandelsdelegation, Thema: Die Entwicklung der Wirtschaftsbeziehungen Österreich-Irland seit der EU-Mitgliedschaft von Österreich.

14.00 – 18.00 Uhr:

Exkursion zur Guinness-Brauerei, Vorstellung des Marketingkonzeptes Freitag, 10. Juli 1998:

8.00 Uhr:

Abfahrt nach Lisdoonvarna, Ankunft ca. 12.00 Uhr!

13.00 Uhr bis 17.00 Uhr:

Besichtigung des "The Burren Smokehouse LTD", einer der expandierenden Fischräuchereien, Hauptthema: Produktion und Marketing in der Fischverarbeitung anschließend Fahrt nach Kerry.

Samstag, 11. Juli 1998:

8.30 bis 12.00 Uhr:

Besuch der zweitgrößten Molkerei des Landes "Kerry Group PLC" Thema: Marketing im speziellen Exportmarketing

13.30 – 15.30 Uhr:

Verarbeitung von Meeresalgen, Konzeption für die Pharmaindustrie

Sonntag,

Fahrt nach Clonmel

Montag, 13. Juli 1998:

9.00 – 12.00 Uhr:

*Anglo Irish Beef Processors – Großschlächtereier und Fleischverarbeitung
Marketingprobleme nach dem BSE-Skandal*

14.00 bis 17.00 Uhr:

*"Clonmel Healthcare LTD" – Produktionsbetrieb im Bereich Gesundheitsbedarf
Thema: Zusammenarbeit mit Österreich
anschließend Fahrt nach Kilkenny.*

Dienstag, 14. Juli 1998:

9.00 – 12.00 Uhr:

"Avonmore Waterford Group PLC", Besuch und Wirtschaftskonzept der größten irischen Molkerei und gleichzeitig die viertgrößte Europas

14.00 – 17.00 Uhr:

"Irish Ale Breweries LTD", Marketingvergleich mit dem größten Konkurrenten Guinness.

Mittwoch, 15. Juli 1998:

Transfer zum Flughafen

Abflug Dublin: 13.10 Uhr

Ankunft Klagenfurt 18.00 Uhr via Wien

Sehr geehrte KollegInnen, ich freue mich auf eine interessante Reise und verbleibe mit freundlichen Grüßen G.H."

Englisch - Sprachkursarrangement auf Malta 1999:

Ein Schreiben der Bundeshandelsakademie und Bundeshandelsschule X. vom 3. August 2000, unterzeichnet durch den prov. Leiter Mag. W.O., in dem der Bw. folgendes bestätigt wurde:

"Sprachkurs in Malta vom 10.7.1999 – 24.7.1999

Es wird hiermit bestätigt, dass Frau Mag. I.M. an der Handelsakademie X Rechnungswesen und Betriebswirtschaft unterrichtet.

Der Landesschulrat für Kärnten wünscht, dass Englisch immer mehr auch in anderen Gegenständen, wie z.B. in Betriebswirtschaft integriert wird.

Um Englisch gezielt in speziellen Unterrichtseinheiten einzubauen, hat Frau Mag. I.M. o.a. Kurs in Malta besucht."

Bezüglich der Sprachreise legte die Bw. weiters eine Zahlungsbestätigung datiert mit 20. November 2000, des Kursveranstalters vor, der zu entnehmen ist, dass im Sprachreisearrangement Malta ua. ein "Hauptkurs für Erwachsene (20 Lektionen Unterricht pro Woche)" inkludiert sei und ein Betrag von S 13.215,-- von der Bw. vor Kursantritt eingezahlt worden sei. Auf dieser Bestätigung (Akt Seite 15/1999 im Verwaltungsakt) wurde von der zuständigen Sachbearbeiterin des Finanzamtes in einem Aktenvermerk, datiert mit 28. September 2001, ua. festgehalten, dass laut telefonischer Auskunft eines Angestellten des Sprachreiseveranstalters im Sprachunterricht auf Malta allgemeines und berufsbezogenes Englisch unterrichtet worden sei und der Kurs überwiegend auf Teilnehmer aus dem Lehrerberuf ausgerichtet gewesen sei. Die reinen Englischkurskosten (aus der Paketpreisliste herausgerechnet) hätten S 4.560,-- betragen. In einem ergänzenden Aktenvermerk, datiert mit 14. Feber 2002, hielt die Sachbearbeiterin weiters fest, dass laut telefonischer Auskunft des Sprachreiseveranstalters der "Hauptkurs auf Malta" 4 Lektionen à 45 Minuten reiner Unterrichtszeit umfasst habe und sich der Englischunterricht nach den Interessen (Englischvorkenntnissen, Geschichte, Kultur etc.) der Teilnehmer gerichtet habe (normal Unterricht ca. 1/2 Tag). Die restliche Tageshälfte sei den Teilnehmern für private Aktivitäten (freie Gestaltung) zur Verfügung gestanden. Auf der von der Bw. beigelegten Rechnung Nr. 99150/R, vom 2. März 1999, über S 13.215,--, des Reiseveranstalters, lautend auf Mag. A.M., waren für den Sprachkurs (Englisch) in Malta vom 10. bis 24. Juli 1999, die Flugreise Wien – Malta – Wien, Flughafentaxen, Flughafentransfers auf Malta bei Ankunft und bei Abreise, 2 Wochen Sprachkurs (Hauptkurs) mit 20 Lektionen Unterricht pro Woche, Lehrmaterial, Hotel Diplomat (Bad oder Dusche/WC), Doppelbelegung mit Frau Mag. I.M. als Leistungen ausgewiesen.

Das Finanzamt erkannte in den jeweiligen Einkommensteuerbescheiden nur einen Teil der geltend gemachten Aufwendungen als Werbungskosten (1996 S 9.619,--, 1997 S 7.907,--, 1998 S 4.167,-- und 1999 S 3.915,--) an, hinsichtlich der restlichen Aufwendungen gelangte

es im Wesentlichen zur Ansicht, dass die Aufwendungen in keinem oder nur mittelbarem Zusammenhang mit den erzielten Einnahmen stünden, als Lebenshaltungskosten nicht abzugsfähig seien oder – soweit Aufwendungen dem Grunde nach anerkannt wurden – Privatanteile auszuscheiden seien. Im Detail wurden für **1996** ua. die Aufwendungen für ein "EU-Nachfolgeseminar: **Studienreise Portugal**" (Flug inkl. Nächtigung und Tagesgebühren von insgesamt S 11.940,--), für **1997** ua. die Aufwendungen für ein "EU-Nachfolgeseminar: **Studienreise Kopenhagen**" (Flug inkl. Nächtigung, Tagesgebühren und Kilometergeld von insgesamt S 11.864,80), für **1998** ua. die Aufwendungen für ein "EU-Nachfolgeseminar: **Studienreise Irland**" (Flug inkl. Nächtigung, Tagesgebühren und Kilometergeld von insgesamt S 17.580,80) und für **1999** ua. die Aufwendungen für eine **Englisch - Sprachkursarrangements auf Malta** (im Betrag von S 11.835,-- = Flug inkl. Nächtigung, Tagesgebühren und Kilometergeld von insgesamt S 22.659,-- abzüglich Kostenersatz EU-Förderungen im Betrag von S 10.824,--) nicht als Werbungskosten berücksichtigt. Zur Nichtanerkennung der Aufwendungen im Zusammenhang mit den **Studienreisen** (Portugal, Kopenhagen und Irland) führte das Finanzamt begründend aus, dass Kosten für eine Studienreise, deren Gegenstand ein Mischprogramm sei, der privaten Lebensführung zuzuordnen seien und folglich nicht als Werbungskosten anerkannt werden könnten. Für die Frage, ob ein Mischprogramm vorliege sei nicht entscheidend, ob der Dienstgeber für die Reise Dienstfreistellung gewähre. Das Reiseprogramm und seine Durchführung müsse vielmehr derartig einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehre.

Den Kosten im Zusammenhang mit dem **Englisch-Sprachkurs auf Malta** versagte das Finanzamt die steuerliche Anerkennung mit der Begründung, dass diese Kosten nur insoweit Werbungskosten darstellen würden, als sie auf den Englisch-Sprachkurs selbst entfallen seien (S 4.560,-- laut Auskunft des Sprachreisenveranstalters). Da die erhaltene EU-Förderung (S 10.824,--) jedoch davon in Abzug zu bringen sei, verbleibe kein steuerlich absetzbarer Differenzbetrag. Die Fahrt- und Verpflegskosten für diese Sprachreise seien hingegen der privaten Lebensführung zuzurechnen gewesen, weil aus den vorgelegten Unterlagen hervorgehe, dass der tägliche Sprachunterricht weniger als 8 Stunden gedauert habe und die übrige Zeit der Freizeitgestaltung und der Erholung zur Verfügung gestanden sei.

In den dagegen erhobenen Berufungen vertrat die Bw. im Wesentlichen die Ansicht, dass die geltend gemachten Aufwendungen im Zusammenhang mit den **Studienreisen**

(**1996: Portugal, 1997: Kopenhagen** und **1998: Irland**) sowie der **Englisch-Sprachreise (1999: Malta)** ausschließlich beruflich bedingt gewesen wären und somit insgesamt als Werbungskosten anzuerkennen seien. Auch möge die Finanzbehörde darlegen, wie man zu der Feststellung gelangt sei, dass es sich um "Mischprogramme" gehandelt habe.

Zur **Studienreise Portugal** vom 28.8.1996 bis 4.9.1996 wandte die Bw. im Einzelnen ein, dass von den insgesamt 8 Seminartagen nur der Samstag und der Sonntag Vormittag zur freien Verfügung gestanden sei, und zwar deshalb, weil lokale Tourismusveranstaltungen mit internationaler Anbindung durchgeführt worden seien. Aber selbst an diesen Tagen sei von den Seminarteilnehmern die Gelegenheit wahrgenommen worden, entsprechende Informationen einzuholen.

Zur **Studienreise Kopenhagen** vom 2.7.1997 bis 8.7.1997 stellte die Bw. im Besonderen fest, dass von 7 Tagen nur der Sonntag zur freien Verfügung gestanden sei, weil an diesem Tag keine entsprechenden Lehrveranstaltungen durchgeführt worden seien. Ansonsten wäre dieses Seminar ausschließlich fachspezifisch und beruflich bedingt gewesen.

Unter Verweis auf das VwGH-Erkenntnis vom 17.11.1992, 92/14/0150, brachte die steuerliche Vertretung der Bw. zu den Streitjahren 1996 und 1997 ergänzend vor, dass die vorliegenden Reiseprogramme angesichts der Vielzahl der angegebenen Fachveranstaltungen für Fachfremde nicht attraktiv gewesen seien. Vielmehr hätte ein Nichtinteressierter die von ihrer Mandantin bezahlten Beiträge für diese Seminare nicht aufgewendet.

Zu den Berufungsverfahren betreffend die Kalenderjahre 1996 und 1997 verfasste das Finanzamt am 13. November 2000 einen Fragenvorhalt (Akt Seite 25/1997) und ersuchte darin die Bw. ua. um Nachweisführung für die berufliche Veranlassung der Studienreisen (1996 Portugal und 1997 Kopenhagen) und um Vorlage der diesbezüglichen Teilnehmerlisten.

In Beantwortung dieses Fragenvorhaltes teilte die steuerliche Vertretung der Bw. mit Schreiben vom 4. Dezember 2000 mit, dass ihre Mandantin die Fächer Rechnungswesen, Betriebswirtschaft und im speziellen Marketing mit internationaler Geschäftstätigkeit unterrichte. Als Nachweis für die berufliche Veranlassung der Studienreisen lege sie eine Bestätigung der Arbeitsgemeinschaft für Betriebswirtschaftslehre an den mittleren und höheren kaufmännischen Schulen in Kärnten bei. Die Teilnehmerlisten der besuchten Studienreisen besitze sie nicht, diese könnten jedoch von der ARGE eingeholt werden. Alle

Ausgaben seien von ihr selbst bestritten worden und sie habe keinerlei Spesenersätze bzw. Förderungen im Zusammenhang mit den Reisen nach Portugal und Kopenhagen erhalten.

In der mit 20. November 2000 datierten Bestätigung der ARGE , unterfertigt von Mag. Dr. G.H. (Akt Seite 28/1997), wird ausgeführt, dass die Bw. an den EU-Nachfolgeseminaren in Portugal 1996 und Dänemark 1997, welche vom Pädagogischen Institut des Bundes ausgeschrieben worden seien, teilgenommen habe. Die dienstliche Notwendigkeit habe sich aus dem EU-Beitritt Österreichs ergeben, da speziell der Personenkreis der Betriebswirtschaftslehre unterrichtenden Professoren vor Ort durch Betriebsbesuche, Vorträge des österreichischen Außenhandelsdelegierten etc. laut Programm in die Lage versetzt worden sei, die aktuellen Informationen über Export-Import, Zahlungssituation etc. dem Schüler im Unterricht nahe zu bringen. Durch diese dringende und aktuelle dienstliche Notwendigkeit seien diese Nachfolgeseminare von ihm als Leiter der ARGE nach Rücksprache mit dem Pädagogischen Institut und der zuständigen Landesschulinspektorin organisiert und von den teilnehmenden Kollegen auch selbst bezahlt worden.

Bezüglich der Nichtanerkennung der Kosten im Zusammenhang mit der **Studienreise Irland** vom 8.7.1998 bis 15.7.1998 argumentierte die steuerliche Vertretung der Bw. (Akt Seite 17/1998), dass von einem Mischprogramm, wie es das Finanzamt verneine festgestellt zu haben, nicht die Rede sein könne. Es sei von den 8 Seminartagen kein freier Tag zur freien Verfügung gestanden, selbst am Sonntag seien Vorbereitungen für die nachfolgenden Besichtigungen und Interviews getroffen worden. Das vorliegende Reiseprogramm sei angesichts der Vielzahl der angegebenen Fachveranstaltungen für Fachfremde nicht attraktiv gewesen. Wiederholt verwies die Bw. im Zuge ihrer Argumentation dabei auf das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.1992, 92/14/0150.

In der gegen Einkommensteuerbescheid 1999 eingebrachten Berufung vom 5. November 2001 brachte die steuerliche Vertretung der Bw. zur Nichtberücksichtigung der Aufwendungen für die **Englisch-Sprachreise nach Malta** und insbesondere zur Feststellung des Finanzamtes, der Sprachunterricht habe weniger als 8 Stunden pro Tag gedauert, vor, dass ein Sprachseminar nicht nur daraus bestehe, dass der Sprachunterricht erteilt werde, sondern es sei vielmehr ein intensives Studium notwendig. Die restliche Zeit habe also nicht, wie die Behörde es fälschlich annehme, der Freizeitgestaltung und Erholung gedient, sondern dem Studium. Auch mute es seltsam an, dass gefördert EU-Projekte, die in weiterer Folge vor

allem der Ausbildung unserer Jugend dienen, von der Finanzbehörde und hier vor allem von der Arbeitnehmerveranlagung keine steuerliche Anerkennung finden.

Mit Berufungsvorentscheidungen vom 24. September 2001 wies das Finanzamt die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1998 im Wesentlichen mit der Begründung ab, dass hinsichtlich der Teilnahme der Bw. am EU-Nachfolgeseminar in **Portugal 1996**, in **Kopenhagen 1997** und an der Studienreise nach **Irland 1998** keine rein berufsspezifische Fortbildungsveranstaltung vorgelegen sei. Wie die ergänzende Ermittlungen erneut bestätigt hätten, sei der Schwerpunkt der Studienreisen in der Besichtigung von diversen wirtschaftlichen und politischen Einrichtungen gelegen. Solche Besichtigungen seien aber auch durchaus für Angehörige anderer Berufssparten von Interesse, zumal sich auch die Vorträge, Diskussionen und Informationsgespräche im Bereich der jeweils besuchten Einrichtungen bewegt hätten. Wegen des allgemeinen Charakters dieser Studienreisen könne daher nicht von rein berufsspezifisch ausgerichteten Fortbildungsveranstaltungen gesprochen werden. Die Kosten für diese Studienreisen seien somit der privaten Lebensführung zuzurechnen und könnten nicht im Rahmen von Werbungskosten steuerlich berücksichtigt werden.

Mit Schriftsatz vom 24. Oktober 2001 stellte die steuerliche Vertretung der Bw. den Antrag auf Entscheidung über die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1996, 1997 und 1998 durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz. Ergänzend wurde auch darauf hingewiesen, dass die von der Bw. besuchten EU-Nachfolgeseminare vom Pädagogischen Institut und von der zuständigen Landesschulinspektorin befürwortet worden seien und dass daran ausschließlich Mittelschullehrer teilgenommen hätten. Dieser homogene Teilnehmerkreis und die Empfehlung des Pädagogischen Institutes seien beides Hinweise für die berufliche Notwendigkeit der besuchten Seminare (vgl. dazu LStR 1999, Rz 359). Ein weiteres Indiz für die berufliche Bedingtheit der Teilnahme an den Studienreisen sei ua. in der im Jahre 1997 erfolgte Dienstfreistellung der Bw. zu sehen. Nur die Dienstfreistellung habe der Bw. die Teilnahme am Seminar ermöglicht. Wiederholt verwies die Bw. darauf, dass die Seminare ausschließlich auf Teilnehmer aus der Berufsgruppe der Mittelschullehrer abgestellt gewesen seien und keine allgemein interessierenden Programmpunkte in den Studienreisen vorgelegen hätten. Denn jemand, dem es an einer Urlaubsreise gelegen sei, würde wohl kaum auf die Idee kommen, in den bereisten Ländern Großmolkereien und ähnliche Betriebe zu besichtigen und an Vorträgen und Diskussionen der angebotenen Art teilzunehmen.

Mit Berufungsvorentscheidung vom 21. November 2001 wies das Finanzamt die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 als unbegründet ab. Begründend führte das Finanzamt dazu im Wesentlichen aus, dass Ermittlungen ergeben hätten, dass der tägliche Sprachunterricht des auf Malta besuchten Englisch-Sprachkurses weniger als acht Stunden gedauert und die übrige Zeit der Freizeitgestaltung und der Erholung gedient habe. Damit sei jedoch keine ausschließlich berufliche Fortbildungsveranstaltung mehr vorgelegen. Zumal der Inhalt des Englisch-Sprachkurses laut Veranstalter überwiegend auf den Lehrerberuf ausgerichtet gewesen sei, könnten grundsätzlich zumindest die reinen Kosten des Sprachkurses (S 4.560,--) Werbungskosten darstellen. Da jedoch die der Bw. zugeflossenen steuerfreien Ersätze (EU-Förderung S 10.824,--) höher gewesen seien als die reinen Kosten des Englisch-Sprachkurses, ergebe sich daraus kein steuerlich absetzbarer Differenzbetrag.

Mit Schreiben vom 19. Dezember 2001 stellte die steuerliche Vertretung der Bw. den Vorlageantrag über die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 und brachte darin ergänzend vor, dass das von der Bw. besuchte EU-Sprachseminar vom Pädagogischen Institut befürwortet worden sei. Der Besuch von Sprachkursen begründe sich auch aus der Forderung des Landesschulrates im Unterricht der betriebswirtschaftlichen Fächer vermehrt die Fremdsprache Englisch einfließen zu lassen. Dies sei ein weiteres Indiz dafür, dass die Aufwendungen zum Erwerb von Fremdsprachenkenntnissen einen konkreten Nutzen für den Beruf darstellen würden und daher von einer beruflichen Veranlassung auszugehen sei. Darüber hinaus sei dieses Seminar ausschließlich auf Teilnehmer der Berufsgruppe der Mittelschullehrer abgestellt gewesen, wodurch das Programm die in den LStR 1999, Rz 363, geforderte ausschließliche Ausrichtung auf Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen erfülle. Wiederholt wurde auch darauf hingewiesen, dass die Zeit außerhalb der Seminarstunden nicht für die Freizeitgestaltung, sondern zur Aufarbeitung des vermittelten Lehrstoffes gedient habe.

In den Vorlageberichten an die Abgabenbehörde zweiter Instanz stellte das Finanzamt unter Verweis auf die jeweils ergangenen Berufungsvorentscheidungen die Anträge, die Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Kalenderjahre 1996, 1997, 1998 und 1999 mögen als unbegründet abgewiesen werden.

Von der vormals in der Finanzlandesdirektion für die gegenständliche Rechtsmittelbearbeitung zuständigen Referentin wurde in einem mit 22. Juli 2002 datierten Aktenvermerk (FLD-Akt) u.a. festgehalten, dass laut telefonischer Auskunft des Sprachreisenveranstalters für den von der Bw. absolvierten Sprachkurs auf Malta eine Teilnehmerliste nicht zu erhalten sei. Die

angebotenen Sprachkurse seien jedenfalls für Jedermann (ohne Einschränkung auf Berufsgruppen) offen gewesen und es habe kein "Spezialenglisch für Lehrer" gegeben. Im Zuge des fortgesetzten Berufungsverfahrens erging an die Bw. von Seiten der Finanzlandesdirektion (als bis 31.12.2002 zuständige Berufungsbehörde) unter der GZ RV281/2-6/02, am 24. Juli 2002, nachstehender Fragensvorhalt:

"Betr.:

Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide (Arbeitnehmerveranlagung) 1996, 1997, 1998 und 1999 des Finanzamtes Klagenfurt.

Sehr geehrte Bw.,

sehr geehrte Damen und Herren,

in den vorliegenden Berufungsfällen geht es um die Beurteilung der Frage, ob die der Bw. aus der Teilnahme an Studienreisen im Kalenderjahr 1996 nach Portugal, 1997 nach Kopenhagen, 1998 nach Irland und 1999 an einem Sprachkurs auf Malta erwachsenen Kosten als Fortbildungskosten iSd § 16 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 abzugsfähig sind oder nicht.

Zur endgültigen Klärung dieser Frage fehlen noch einige wesentliche Informationen. Bitte, geben Sie daher noch Folgendes bekannt bzw. legen Sie die erforderlichen Unterlagen vor:

1. Portugalreise in der Zeit vom 28. August bis 4. September 1996:

a) Aus dem vorliegenden Programm sind jeweils nur die täglichen Kursbeginnzeiten ersichtlich. Legen sie bitte ein detailliertes Programm vor, aus welchem die täglichen Kursbeginn- und –endzeiten bzw. das tägliche effektive Stundenausmaß der einzelnen Veranstaltungen hervorgehen.

b) In Ihrer schriftlichen Eingabe vom 24. Oktober 2001 weisen Sie darauf hin, dass der Besuch des EU-Nachfolgeseminars in Portugal vom Pädagogischen Institut und von der zuständigen Landesschulinspektorin befürwortet worden sei. Um Vorlage der entsprechenden Bestätigungen des Pädagogischen Institutes und der Landesschulinspektorin wird ersucht.

c) Welche Kenntnisse haben Sie im Detail bei diesem Seminar erworben und inwieweit können Sie diese im Rahmen Ihres Lehrplanes an Ihrer Schule verwerten? Bitte schließen Sie eine diesbezügliche Stellungnahme der für Sie zuständigen Schuldirektion bei.

d) Verfügen Sie über Aufzeichnungen oder Unterlagen im Zusammenhang mit diesem Seminar? Wenn ja, legen Sie diese bitte vor.

2. EU-Nachfolgeseminar und Studienreise nach Kopenhagen in der Zeit vom 2. Juli bis 8. Juli 1997:

a) In Ihrer schriftlichen Eingabe vom 24. Oktober 2001 weisen Sie darauf hin, dass der Besuch des EU-Nachfolgeseminars in Kopenhagen vom Pädagogischen Institut und von der zuständigen Landesschulinspektorin befürwortet worden sei. Um Vorlage der entsprechenden Bestätigungen des Pädagogischen Institutes und der Landesschulinspektorin wird ersucht.

b) Welche Kenntnisse haben Sie im Detail bei diesem Seminar erworben und inwieweit können Sie diese im Rahmen Ihres Lehrplanes an Ihrer Schule verwerten? Bitte schließen Sie eine diesbezügliche Stellungnahme der für Sie zuständigen Schuldirektorin bei.

c) Verfügen Sie über Aufzeichnungen oder Unterlagen im Zusammenhang mit diesem Seminar? Wenn ja, legen Sie diese bitte vor.

3. Seminar "Wirtschaftsbeziehungen zu Irland" in der Zeit vom 8. Juli bis 15. Juli 1998

a) In Ihrer schriftlichen Eingabe vom 24. Oktober 2001 weisen Sie darauf hin, dass der Besuch des Seminars in Irland vom Pädagogischen Institut und von der zuständigen Landesschulinspektorin befürwortet worden sei. Um Vorlage der entsprechenden Bestätigungen des Pädagogischen Institutes und der Landesschulinspektorin wird ersucht.

b) Welche Kenntnisse haben Sie im Detail bei diesem Seminar erworben und inwieweit können Sie diese im Rahmen Ihres Lehrplanes an Ihrer Schule verwerten? Bitte schließen Sie eine diesbezügliche Stellungnahme der für Sie zuständigen Schuldirektion bei.

c) Verfügen Sie über Aufzeichnungen oder Unterlagen im Zusammenhang mit diesem Seminar? Wenn ja, legen Sie diese bitte vor.

d) Welche Kostenersätze bzw. Spesen im Zusammenhang mit diesem Seminar haben Sie von Ihrem Arbeitgeber erhalten?

4. Sprachkurs in Malta vom 10. Juli bis 24. Juli 1999.

a) Entsprechend einer telefonischen Auskunft des Veranstalter werden in den von diesen angebotenen Kursen grundsätzlich allgemeine Sprachkenntnisse vermittelt und somit als Teilnehmer Personen aus allen Berufsgruppen angesprochen. War das Programm des von Ihnen besuchten Sprachkurses speziell auf Wirtschaftspädagogen ausgerichtet? Legen Sie bitte eine Teilnehmerliste vor.

b) Weiters ergab eine telefonische Anfrage beim Veranstalter, dass der von Ihnen besuchte Sprachkurs täglich jeweils vier Lektionen à 45 Minuten reine Unterrichtszeit zuzüglich eines Nebenprogrammes (Besichtigungen etc.) umfasste. Bitte, legen Sie ein detailliertes Programm (wenn möglich des Veranstalters) vor, aus dem Kursablauf und -zeiten bzw. das tägliche effektive Stundenausmaß der einzelnen Veranstaltungen (Haupt- und Nebenprogramm) ersichtlich sind.

c) Wie hoch waren die von Ihnen selbst zu tragenden reinen Kurskosten (Einschreibgebühr, Kursbeitrag, Unterlagen)?

d) Welche Kostenersätze bzw. Spesen im Zusammenhang mit diesem Seminar haben sie von ihrem Arbeitgeber erhalten?

Ihre schriftliche Stellungnahme zu obigen Ausführungen erwarten wir innerhalb von drei Wochen ab Zustellung dieses Schreibens."

Von der steuerlichen Vertretung der Bw. wurde mit Schreiben vom 30. September 2002 nachstehende Vorhaltsbeantwortung erteilt:

"Fragebeantwortung

Wir beziehen uns auf Ihren Fragenvorhalt vom 29.07.2002 und übermitteln Ihnen in offener Frist die von Ihnen gewünschten Unterlagen.

1. Portugalreise in der Zeit vom 28.08. bis 4.09.1996

2. EU-Nachfolgeseminar und Studienreise nach Kopenhagen in der Zeit vom 2.07. bis 08.07.1997

3. Seminar Wirtschaftsbeziehungen zu Irland in der Zeit vom 08.07. bis 15.07.1998

4. Sprachkurs in Malta vom 10.07. bis 24.07.1999

Die Fragestellungen sind für sämtliche Seminare die gleichen oder zumindest ähnlichen und legen wir Ihnen in der Anlage daher die Bestätigungen des Pädagogischen Institutes des Bundes sowie die Bestätigung des Landesschulrates in Bezug auf die vier Seminare bei. Ebenfalls legen wir die Bestätigung der Bundeshandelsakademie und Handelsschule X bei.

Für das Seminar in Portugal hat unsere Mandantin noch eine Information der Außenwirtschaftsorganisation der Wirtschaftskammer Österreich in ihren Unterlagen gefunden. Das Programm für Portugal wurde aufgrund der Aufzeichnungen unserer Mandantin rekapituliert und liegt bei. Für den Sprachkurs in Malta legen wir ebenfalls den Programmablauf bei. Die für den Sprachkurs in Malta erhaltene EU-Förderung betrug ATS 10.824,00 und legen wir Kopien der Überweisungen bei. Für die Seminare Portugal, Kopenhagen und Irland hat unsere Mandantin sämtliche Kosten selbst getragen; es wurden keine Subventionen gewährt. Sämtliche Kosten wurden bereits in den Erklärungen angeführt. Es wurde auch bereits mehrfach beantwortet, dass die Kosten von diesen Seminaren von den Teilnehmern selbst getragen wurden.

Wir hoffen, Ihnen damit gedient zu haben und erwarten eine positive Erledigung."

In den von der Bw. gleichzeitig im Zuge der Vorhaltsbeantwortung beigebrachten "Bestätigungen" wird Nachstehendes ausgeführt:

1. Schreiben des Pädagogischen Institutes des Bundes vom 23. September 2002, :

"Das Pädagogische Institut des Bundes bestätigt die Sinnhaftigkeit folgender Fortbildungsinhalte:

- *Geschäftsanhahnung und Durchführung der internationalen Geschäftstätigkeit*
- *Abwicklung von Import- und Exportgeschäften*
- *Vertragsformen und Vertragssicherung*
- *Verhandlungsstrategien und Verhandlungstaktik*
- *Bonitätsprüfung bei Erschließung neuer Märkte*
- *Terminplanung und Überwachung*
- *Marketingaktivitäten*
- *Spedition und Verzollung*

Die o. genannten Fortbildungsbereiche passen in den Weiterbildungsplan eines Lehrers für kaufmännische Unterrichtsgegenstände und ist von Seiten des Pädagogischen Instituts wünschenswert.

Weiters bestätigen wir die Teilnahme von Frau Mag. I.M. an folgenden Seminaren:

EU-Nachfolgeseminar zu den internationalen Einrichtungen und multinationalen Unternehmen in Portugal (28.08 – 04.09.1996),

EU-Nachfolgeseminar in Kopenhagen (02.07. – 08.07.1997),

Seminar "Wirtschaftsbeziehungen zu Irland" (08.07 – 15.07.1998).

Die Kosten wurden zur Gänze von den Teilnehmern getragen."

2. Schreiben des Landesschulrates vom 23. September 2002:

"Der Landesschulrat bestätigt, dass die von Frau Mag. I.M. besuchten, vom Pädagogischen Institut des Bundes ausgeschrieben, EU-Nachfolgeseminare

- *EU-Nachfolgeseminar – Wirtschaftsbeziehungen mit Portugal 28.8 – 04.9.1996*
- *Außenhandelsbeziehungen mit Dänemark: in Kopenhagen 2.07. – 08.7.1997*
- *Wirtschaftsbeziehungen mit Irland 08.7. – 15.7.1998*
- *Englisch-Sprachkurs (inkl. Wirtschaftsenglisch) in Malta 10.7. – 24.*

ein wichtiger Bestandteil der Lehrerfort- und ausbildung darstellen.

Frau Mag. I.M. unterrichtet als Kommerzialistin die Schwerpunktfächer Betriebswirtschaft und Marketing und Internationale Geschäftstätigkeit.

Durch den Besuch der angeführten Seminare werden wesentliche Inhalte dieser Unterrichtsgegenstände abgedeckt."

3. Der Schulleiter Mag. W.O. der Bundeshandelsakademie und –handelsschule in X gab im Schreiben vom 19. September 2002, bezeichnet als "Stellungnahme Berufung Bw.", Folgendes bekannt:

"Frau Mag. I.M. unterrichtet an der Bundeshandelsakademie und –handelsschule X die Gegenstände "Marketing und internationale Geschäftstätigkeit" und "Betriebswirtschaft".

Im Teilbereich "internationale Geschäftstätigkeit" werden auf Grund des Lehrplans folgende Themen behandelt:

- *Geschäftsanzbahnung und Durchführung der internationalen Geschäftstätigkeit*
- *Vertragsformen und Vertragssicherung*
- *Verhandlungsstrategien und Verhandlungstaktik*
- *Angebotserstellung und Angebotseinholung; Export- und Importkalkulation*
- *Bonitätsprüfung; Terminplanung- und überwachung*
- *Marketing-Mix und betriebliche Organisationsformen für die internationale Geschäftstätigkeit*
- *Spedition, Transport und Verzollung*
- *Finanzierung und Zahlungsabwicklung*

Begünstigt durch ihre Auslandsaufenthalte (Portugal vom 28.8. bis 4.9.96, Kopenhagen vom 2.7. bis 8.7.97, Irland vom 8.7. bis 15.7.98) ist es Frau Mag. I.M. möglich, den Unterricht für

unsere Schüler interessant und abwechslungsreich zu gestalten. Da in den oben genannten Gegenständen auch englische Literatur eingesetzt wird, ist auch der in Malta besuchte Sprachkurs (10.7. bis 24.7.99) von schulischem Interesse.

Für den Schulbetrieb positiv zu vermerken ist noch, dass die Fortbildungen während der Ferienzeit erfolgt sind und für die Schule auch keine Kosten entstanden sind."

Des Weiteren legte die Bw. der Anfragebeantwortung eine 20 Seiten umfassende Broschüre der Österreichischen Wirtschaftskammer/Außenwirtschaftsorganisation bei. In diesem "AW – LÄNDERBLATT", Europa, L 24 / 23. Jänner 1996, erteilte die Außenwirtschaftsorganisation über Portugal verschiedene Kurzinformationen, die folgende Themenpunkte aufwiesen:

"Allgemeine Informationen (Geographie, historischer Überblick, politische Organisation), Wirtschaftsinformationen (Wirtschaftsstruktur, Perspektiven, makroökonomische Daten), bedeutende Wirtschaftssektoren, Außenhandel, Informationen zur Geschäftsabwicklung und Marktbearbeitung (Vertriebswege, Zahlungskonditionen, Werbung, Messen, Banken), Informationen zum Zoll- und Außenhandelsregime (Importbestimmungen, Abgaben, Devisenbestimmungen, Muster, Exportbegleitpapiere, Versand, Verpackung), Rechtsinformationen (Vertreter, Patent und Marken, Schiedsgerichtsbarkeit, Firmengründung, Lizenzvergabe, Rechtsanwälte) und Informationen über Geschäftsreisen (wichtige Adressen, Einreisebestimmungen, Hotels, Geschäftszeiten, Feiertage, Reisetipps)."

Ebenso wurde von der Bw. ein selbst rekapituliertes Reiseprogramm über das EU-Nachfolgeseminar in Portugal (28.8. bis 4.9.1996) nachfolgenden Inhaltes erstellt und vorgelegt, wobei die durch "Fettschrift" hervorgehobenen Textteile und Zeitangaben vom ursprünglichen Reiseprogramm des Pädagogischen Institutes , abweichen bzw. Ergänzungen erfahren haben.

"Mittwoch, 28. August 1996

9.00 Uhr Abreise mit dem Bus zum Flughafen Salzburg

15.50 Uhr Abflug von Salzburg nach Faro; Transfer zum Quartier, Bezug der Zimmer, Nächtigung

Donnerstag, 29. August 1996

7.00 Uhr Frühstück und Fahrt nach Lissabon (reine Fahrzeit 5 Stunden)

14.00 Uhr–17.30 Uhr Besuch der österr. Außenhandelsorganisation (offizielle Begrüßung durch den österr. Handelsdelegierten; Vortrag EU und die Besonderheiten, sowie die wirtschaftliche Entwicklung Portugals

Freitag, 30. August 1996

9.00 Uhr–13.00 Uhr Arbeitgeberorganisation- Die Import- und Exportentwicklung mit Österreich nach dem EU-Beitritt; Vortrag mit anschl. Diskussion

14.00 Uhr–18.00 Uhr Arbeitnehmerorganisation; Thema EU und Arbeitsplatzproblematik

Montag, 2. September 1996

9.00 Uhr–13.00 Uhr Exkursion und Vortrag "Erfolg des sanften Tourismus in der EU am Beispiel der Penina-Resort-Hotelanlage in Alvor"

14.00 Uhr–18.00 Uhr Vortrag und Informationsgespräch mit ..., österr. Konsul an der Algarve, im Hotel Cerro Alagoa, Albufeira

Dienstag, 3. September 1996

9.00 Uhr–13.00 Uhr Vortrag und Diskussion "Aufgaben und Problematik des Fischexportes bei sinkenden Ressourcen am Beispiel der Fischindustrie an der Algarve"

14.00 Uhr–18.00 Uhr Besuch der Experimentierstation "Pomar Experimental", Gewinnung und Verarbeitung von Bockshörnchen – "Karobi-Mehl" für die Kakaoverarbeitung

Mittwoch, 4. September 1996

5.00 Uhr Frühstück mit anschließendem Transfer zum Flughafen FARO

13.00 Uhr Ankunft in Salzburg; danach Rückfahrt mit dem Bus nach Spittal-Villach-Klagenfurt"

In einem gesonderten Schreiben (ohne Datum), welches ebenfalls der Vorhaltsbeantwortung der steuerlichen Vertretung beigegeben war, nahm die Bw. zu den gestellten Fragen laut Pkt. 4 des Fragensvorhaltes der Finanzlandesdirektion wie folgt Stellung:

"Betreffend den Sprachkurs in Malta möchte ich Folgendes festhalten:

ad a) Der Sprachkurs war sehr wohl für Wirtschaftspädagogen ausgerichtet, da neben den allgemeinen Sprachkenntnissen auch "Business-English" vermittelt wurde.

Folgende Kollegen (Wirtschaftspädagogen) haben mit mir den o.a. Kurs absolviert:

Mag. Dr. G.H., Mag. V.B., Mag. A.M., Mag. S.P.

ad b) der Kurs gliederte sich wie folgt:

2 Wochen jeweils von Montag bis Freitag

9.00 Uhr bis 10.30 Uhr grammatikalische Übungen

11.00 Uhr bis 13.00 Uhr englische Konversation inkl. Wirtschaftsenglisch

Der Fußmarsch vom Hotel zum Sprachinstitut und zurück betrug jeweils 1 Stunde

Außerdem wurden auch – wie in jeder Schule – Hausübungen aufgegeben, wobei es sehr wichtig war, diese ordentlich zu bearbeiten, da dies meistens die Grundlage für die Arbeit des nächst folgenden Tages war.

Für die Hausübungen, Vokabel-lernen und Konversationsübungen wurden täglich zusätzlich circa 4 bis 5 Stunden aufgewendet.

Es wurden von der Sprachschule zahlreiche Zusatzveranstaltungen (Besichtigungen) angeboten, für die ich aber aufgrund des intensiven Lernprogrammes keine Zeit hatte. Die in der Arbeitnehmerveranlagung 1999 angeführten Kosten betreffen daher rein nur das Pflichtprogramm.

Aus diesem Programm ist eindeutig ersichtlich, dass es sich bei diesem Seminar um kein Mischprogramm gehandelt hat. Die Normalarbeitszeit von Lehrern von durchschnittlich 8 Stunden pro Tag wurde bei Weitem überschritten. Für Freizeit – vom Wochenende und vom Schlaf abgesehen – blieb leider keine Zeit!

ad c) Die reinen Kurskosten inkl. Flug, Nächtigung und Fahrtspesen betrugen S 22.659,--

ad d) Im Zusammenhang mit diesem Sprachkurs habe ich von der EU insgesamt Förderungen in Höhe von 10.824,-- erhalten. (Siehe Arbeitnehmerveranlagung 1999)

Den Nachweis über die erhaltenen Förderungen lege ich bei.

Ergänzend zu o.a. Aufenthalt wäre noch festzuhalten, dass seitens des Landesschulrates für Kärnten, der Einsatz von Englisch im BW – Unterricht immer mehr gefordert wird!"

Über telefonisches Ersuchen der Rechtsmittelpbearbeiterin der Finanzlandesdirektion (FLD-Akt: Aktenvermerk vom 25.9.2002) übermittelte das Pädagogische Institut des Bundes mit Fax vom 25. September 2002, drei Teilnehmerlisten, in welchen die vom Veranstaltungsleiter Mag. Dr. G.H. dem Pädagogischen Institut bekannt gegebenen Teilnehmer (Lehrer) an den Studienreisen **1996 Portugal** (7 Lehrer), **1997 Kopenhagen** (9 Lehrer) und **1998 Irland** (16 Lehrer) angeführt sind.

Mit Schriftsatz vom 29. Jänner 2003 stellte die steuerliche Vertretung der Bw. die Anträge auf Entscheidung über die offenen Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide 1996, 1997, 1998 und 1999 durch den gesamten Berufungssenat sowie Durchführung einer mündlichen Berufungsverhandlung.

Im Zuge des fortgesetzten Berufungsverfahrens erging vom UFS an Herrn Mag. Dr. G.H., (Professor an der BHAK X und Leiter der Arbeitsgemeinschaft für BWL an mittleren und höheren kaufmännischen Schulen in Kärnten) und in weiterer Folge an Herrn Dr. N.D. (Referatsleiter im Bundesministerium für Bildung, Wissenschaft und Kultur) jeweils ein gesondertes Auskunftersuchen. Diese Vorhalte und die diesbezüglichen Anfragebeantwortungen (inkl. auszugsweiser Anhänge – soweit für das Streitjahr 1999 von

entscheidungsrelevanter Bedeutung) wurden der Bw. mit Schreiben vom 29. September 2003 zwecks Wahrung des Parteiengehörs zur Kenntnis gebracht. Gleichzeitig wurde der Bw. die Möglichkeit eingeräumt sich zur amtswegigen Beweisaufnahme und den daraus abschließend gezogenen steuerrechtlichen Schlussfolgerungen zu äußern.

Im Zuge der Ladung zur mündlichen Berufungsverhandlung vom 7. November 2003 wurde gleichfalls der Abgabenbehörde erster Instanz im Rahmen des Parteiengehörs der bis dahin dem UFS vorliegende Verfahrensstand mitgeteilt.

Von Seiten der Parteien erfolgte zu den festgestellten Sachverhalten und den dazu geäußerten rechtlichen Überlegungen keine schriftliche Stellungnahme.

Am 26. November 2003 fand vor dem UFS eine mündliche Berufungsverhandlung über Antrag der Bw. statt. Zur Studienreise Portugal 1996 führte die Bw. aus, dass das im Zuge des Berufungsverfahrens vorgelegte (zweite) Reiseprogramm "Portugal 1996" nicht von ihr, sondern vom Studienreisekoordinator Herrn Mag. Dr. G.H. abgeändert und entsprechend dieses Programmes auch tatsächlich durchgeführt worden sei. An den Studienreisen Portugal (1996), Kopenhagen (1997) und Irland (1998) hätten ausschließlich die dem Pädagogischen Institut bekanntgegeben Personen (Lehrer) teilgenommen. Weiters wurde der Bw. vorgehalten, dass nach amtlichen Ermittlungen die Reiset Teilnehmer StR. HOL E.K., HD W.V. und VOL J.H. nicht kaufmännische Fächer unterrichten würden. StR HOL E.K. unterrichte Bildnerische Erziehung, HD W.V. Werkerziehung, Mathematik und Leibesübungen und StR HOL E.K. Kurzschrift. Dem hielt die Bw. entgegen, dass StR HOL E.K. aus reinem Interesse mitgefahren sei und er jeden Programmpunkt mitgemacht habe. VOL J.H. habe zwar an der HAK 2 Jahre lang aushilfsweise Kurzschrift unterrichtet. Zum Zeitpunkt der Reise habe sie aber am Polytechnischen Lehrgang unterrichtet und dies sei ebenso wie die Hauptschule eine berufsorientierte Schule. Über Befragen wurde von der Bw. mitgeteilt, dass Aufzeichnungen, Mitschriften, Arbeitspapiere, Arbeitsunterlagen, welche die berufliche Veranlassung der Studienreisen Portugal, Kopenhagen und Irland dokumentieren würden, teilweise nicht mehr vorhanden seien. Zur Englisch-Sprachreise Malta (1999), gab die Bw. bekannt, dass sie den "General English Course" besucht habe und auch an drei historisch- kulturellen Exkursionsreisen (Führungen in englischer Sprache) ihrer Englischunterrichtsgruppe teilgenommen habe.

Zum Abschluss der mündlichen Verhandlung stellte der steuerliche Vertreter der Bw. den Antrag auf Stattgabe der Berufungen über die Streitjahre 1996 - 1999. Die Vertreterin des

Finanzamtes verwies auf die Sach- und Aktenlage und auf Begründungen in den Berufungsvorentscheidungen und beantragte die Abweisung der in Rede stehenden Berufungen.

Über die Berufungen hat der Senat erwogen:

Gemäß § 16 Abs. 1 Einkommensteuergesetz (EStG) 1988 sind Werbungskosten Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 leg. cit. auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Werbungskosten eines Arbeitnehmers sind Aufwendungen oder Ausgaben, die beruflich veranlasst sind. 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 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, weder bei den einzelnen Einkunftsarten noch vom Gesamtbetrag der Einkünfte 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, dh Aufwendungen, welche nach der dem Steuerrecht eigenen, typisierenden Betrachtungsweise im Allgemeinen und losgelöst vom besonderen Fall der Privatsphäre zugerechnet werden. 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. Durch das aus § 20 EStG abgeleitete "Aufteilungsverbot" soll im Interesse der Steuergerechtigkeit vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger aufgrund 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 versteuertem Einkommen tragen müssen (vgl. VwGH 6.11.1990, 90/14/0176). Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes 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 Verwaltungsgerichtshofes 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. Kosten für Studienreisen, deren Gegenstand ein so genanntes Mischprogramm darstellt, sind daher in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen. Daher werden Kosten für Studienreisen, bei denen persönliches Erleben und Förderung des Berufes regelmäßig ineinander greifen nur unter bestimmten Voraussetzungen als steuerlich absetzbare Aufwendungen anerkannt.

Über die Abzugsfähigkeit des Aufwandes für die Teilnahme an Studienreisen liegt bereits eine umfangreiche Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes vor (vgl. etwa 31.2.2003, 2000/14/0102; 27.3.2003, 2000/15/0226; 28.11.2002, 2002/13/0180; 25.9.2002, 99/13/0243; 29.1.2002, 98/14/0124 und im Besonderen auch das von der steuerlichen Vertretung der Bw. selbst angesprochene Erkenntnis vom 17.11.1992, 92/14/0150).

Nach den vom Verwaltungsgerichtshof in dieser Judikatur erarbeiteten Grundsätze 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 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.

Werden alle diese Erfordernisse erfüllt, dann sind Überlegungen betreffend eine Bereicherung des Allgemeinwissens ohne Bedeutung.

Damit jedoch eine Sachverhaltsbeurteilung über den Inhalt einer Studienreise erfolgen kann, muss hierzu ein möglichst umfassendes Gesamtbild von abgabenrechtlich bedeutsamen Umständen vom Abgabepflichtigen dargelegt oder aber erforderlichenfalls erforscht werden. Hierbei kommt den Aspekten der Amtswegigkeit des Verfahrens im Sinne des § 115 Bundesabgabenordnung (BAO), der Mitwirkungspflicht des Abgabepflichtigen (§ 119 BAO) und der freien Beweiswürdigung (§ 167 BAO) eine wesentliche Rolle zu.

Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünfterzielung 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 (Beweisanzeichen) 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 27.5.1999, 97/15/0142).

Nach Ansicht des UFS ist unter Bedachtnahme auf die Lebenserfahrung in typisierender Betrachtungsweise davon auszugehen, dass Studienreisen in das Ausland einerseits sehr wohl thematisch und inhaltlich auf berufliche Fortbildungsmöglichkeiten abgestimmt sein können

aber andererseits gleichzeitig auch durch privat veranlasste Motive eine sogenannte Überlagerung erfahren können. Die von der Bw. im Zusammenhang mit den strittigen Studien(Auslands)reisen (**Kj. 1996: Portugal, Kj. 1997: Kopenhagen, Kj. 1998: Irland und Kj. 1999: Malta**) aufgesuchten Regionen, Städte und Orte besitzen zweifelsohne auch Anziehungskraft mit allgemeinen touristischen Sehenswürdigkeiten, die auch Personen ansprechen, die nicht der Berufsgruppe der Bw., nämlich Mittelschullehrer mit Schwerpunktfächer "Betriebswirtschaft und Marketing und internationale Geschäftstätigkeit" angehören.

Zur Abklärung von derartigen Sachverhalten, die sowohl die berufliche als auch die private Sphäre des Abgabepflichtigen umfassen, bedarf es daher einer intensiven Mitwirkung im Sinne des § 119 BAO durch den Abgabepflichtigen, um so der Behörde ein klares Bild von den für die Abgabenerhebung maßgeblichen Umständen zu verschaffen.

Als Hilfestellung zur Verschaffung eines Gesamtbildes zum Themenbereich "Studienreise" dienen sicherlich auch die laut obiger Rechtsprechung aufgezeigten Kriterien und auch die dazu erfolgten erläuternden Ausführungen in den besagten Erkenntnissen. Abhängig von dem sich ergebenden Gesamtbild ist sodann jeweils von Fall zu Fall zu beurteilen, welche Kriterien in den Vordergrund treten und entscheidend ins Gewicht fallen. Denn je genauer und umfassender das Bild ist, das sich aufgrund des ermittelten Sachverhaltes ergibt, desto eher kann nach freier Überzeugung beurteilt werden ob eine Tatsache als erwiesen anzunehmen ist oder nicht.

Das Finanzamt verwies in den Vorlageberichten zu den Berufungen gegen die Einkommensteuerbescheide der Kalenderjahre 1996, 1997 und 1998 u.a. auf die Begründungen in den jeweiligen Berufungsvorentscheidungen. In diesen wurde u.a. einleitend ausgeführt, dass bereits in den Begründungen der angefochtenen Bescheide ausgeführt worden sei, dass in der Teilnahme der Bw. an Studienreisen mit "Mischprogrammen" nach Portugal vom 28. August bis 4. September 1996, nach Kopenhagen vom 2. bis 8. Juli 1997 und nach Irland vom 8. bis 16. Juli 1998, keine rein berufsspezifische Fortbildungsveranstaltung habe erblickt werden können und folglich die Kosten für diese Reisen nicht im Rahmen von Werbungskosten steuerlich Berücksichtigung finden konnten.

Die Ausführungen des Finanzamtes in den angefochtenen Bescheiden zeigen klar und unmissverständlich auf, dass die Abgabenbehörde erster Instanz davon ausging, dass von einer ausschließlichen bzw. überwiegenden beruflichen Veranlassung für die Teilnahme der

Bw. an den Studienreisen nicht die Rede sein könne. Für diese Auffassung hat das Finanzamt ins Treffen geführt, dass die streitgegenständlichen Studienreisen "Mischprogramme" aufweisen und die Kosten dafür folglich zur Gänze in den Bereich der privaten Lebensführung zu verweisen seien.

Die Bw. bestreitet jedoch ausdrücklich die Sachverhaltsannahmen des Finanzamtes, dass die streitgegenständlichen Studienreisen ein "Mischprogramm" aufwiesen. Aus diesem Grunde forderte die Bw. in den Berufungsschriften die Behörde erster Instanz sogar auf, diese möge die Feststellungen darlegen, wie man zur Sachverhaltsannahme komme, dass es sich um "Mischprogramme" gehandelt habe.

Nach Ansicht des UFS ist es vorrangig Sache der Bw., die Voraussetzungen für eine ausschließlich oder zumindest überwiegend beruflich veranlasste Studienreise im Einzelnen vollständig und wahrheitsgemäß (vgl. § 119 BAO) darzutun. Es wäre daher vielmehr Aufgabe der Bw. und deren steuerliche Vertretung gewesen, die in den Berufungsschriften selbst auf ein einschlägiges Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 17.11.1992, 92/14/0150, hinweisen, und in dem klar zum Ausdruck kommt, welche Kriterien zur steuerlichen Anerkennung einer Studienreise benötigt werden, den in den Bescheidbegründungen des Finanzamtes geäußerten Feststellungen konkret zu begegnen und die Richtigkeit ihres Antragsbegehrens mit geeigneten Unterlagen zu untermauern. In diesem Zusammenhang ist festzuhalten, dass die Bw. betreffend die Portugalreise dem Finanzamt ein Reiseprogramm zur Beurteilung vorlegte, welches andere Programmpunkte aufwies als das tatsächlich absolvierte. Selbst bei Vorlage des zweiten (laut Bw. richtigen) Reiseprogrammes im zweitinstanzlichen Verfahren erfolgte keine Erläuterung der augenscheinlichen Differenzen. Erst über ausdrückliches Befragen in der mündlichen Berufungsverhandlung klärte die Bw. diesen Umstand auf und brachte zum Ausdruck, dass das dem Finanzamt vorgelegte Reiseprogramm vor Reisebeginn noch geändert worden sei. Dieses Faktum wirft ein schlechtes Licht auf die Mitwirkungsbereitschaft der Bw.

1. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996:

EU-Nachfolgeseminar in Portugal vom 28. August bis 4. September 1996

Nach Ansicht des Berufungssenates steht einer steuerlichen Anerkennung dieser Reise vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Folgendes entgegen:

Es wird nicht bestritten, dass die in Rede stehende Studienreise für die Bw. aus fachlicher und beruflicher Sicht interessant und förderlich gewesen ist, zumal die Teilnahme der Bw. an der Reise vom Pädagogischen Institut des Bundes (Bestätigung vom 23. September 2002, FLD-Akt) sowie auch vom Landesschulrat (Bestätigung vom 23. September 2002, FLD-Akt) als ein "wichtiger Bestandteil der Lehrerfort- und -ausbildung" gewertet wird. Dieser Umstand ändert jedoch nichts an der Tatsache, dass die Reise eben weder vom Programminhalt noch von seiner Durchführung her ausschließlich auf die Berufsgruppe der Bw., nämlich Lehrer mit kaufmännischen Unterrichtsfächern, abgestellt war. Dies ergibt sich zum einen daraus, dass sich die Seminausschreibung (Akt Seite 11/1996) der in Rede stehenden Studienreise nicht ausschließlich auf Angehörige der Berufsgruppe (Mittelschullehrer mit Unterrichtsfächer: Betriebswirtschaft, Marketing und internationale Geschäftstätigkeit) der Bw. beschränkte sondern sich auch allgemein an Lehrer der AHS richtete. Bereits dieser offene Teilnehmerkreis indiziert eine Reise mit allgemein interessierendem Mischprogramm. Laut der Teilnehmerliste des Pädagogischen Institutes des Bundes (Posteingang am 10. September 1996 beim Pädagogischen Institut), haben an der Studienreise Portugal sieben Lehrer (Mag. I.M., Mag. Dr. G.H., VOL I.H., Dir. Dr. P.A., Mag. A.M, StR. HOL E.K. und HD W.V.) teilgenommen, wobei feststeht, dass von diesen Lehrern vier kaufmännische Fächer (Betriebswirtschaft, Rechnungswesen, Marketing, Wirtschaftsinformatik, etc) und drei andere, also nichtkaufmännische Gegenstände (zB Kurzschrift, Mathematik, Bildnerische Erziehung) unterrichtet haben. Nach Angaben der Bw. hat namentlich der Teilnehmer StR. HOL E.K., der Bildnerische Erziehung unterrichtet, auch jeden Programmpunkt mitgemacht. Dies verwundert auch nicht, weil der Besuch von öffentlichen (EU-)Einrichtungen und Betrieben verschiedener Branchen auch auf am Wirtschaftsleben allgemein Interessierte eine Anziehung ausübt und derartige auf einem allgemeinen Interesse fußende Besuche heutzutage gang und gäbe sind. Zu derartigen Besuchen gehört auch die Vermittlung von einrichtungsbezogenem Hintergrundwissen. Es wäre Sache der Bw. gewesen nachzuweisen, dass die strittigen Besuche von der Tiefe und Berufsbezogenheit der Wissensvermittlung her gesehen über solche allgemein interessierende Betriebsbesuche hinausgegangen sind. Die Bw. behauptet, umfangreiche Mitschriften geführt und Unterlagen ausgehändigt bekommen zu haben, sie hat diese jedoch trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vorgelegt, obwohl diese - nach ihrem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung - zum Teil noch vorhanden seien. Demnach muss eine ausschließliche berufliche Veranlassung der Reise, bei der nahezu jeder private Veranlassungszweck ausscheidet, verneint werden.

Aufgrund der vorstehend angeführten Sach- und Aktenlage geht der UFS davon aus, dass die Portugalreise ein Mischprogramm aufwies und der berufliche Aspekt der Reisetilnahme der Bw. ebenso von einer private (Mit)Veranlassung überlagert war. Auch ist evident, dass auch die von der Judikatur geforderten "vier" Voraussetzungen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.1992, 92/14/0150) bei der zu beurteilenden Studienreise nach Portugal nicht gänzlich gegeben sind. Die von der Bw. im Zusammenhang mit der Studienreise nach Portugal geltend gemachten Kosten stellen Ausgaben für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar und sind somit vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1996 war daher als unbegründet abzuweisen.

2. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997:

EU-Nachfolgeseminar und Studienreise nach Kopenhagen vom 2. bis 8. Juli 1997

Nach Ansicht des Berufungssenates steht einer steuerlichen Anerkennung dieser Reise vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Folgendes entgegen:

Hinsichtlich des bereits eingangs wiedergegebenen Inhaltes des Reiseprogrammes ist festzuhalten, dass die Programmpunkte der Studienreise nach Kopenhagen (wie der Besuch der Außenhandelsstelle, von EU-Einrichtungen, einer Brauerei, einer dänischen Porzellanmanufaktur, eines Shopping-Centers und die Besichtigung der Brücken/Tunnelverbindung zwischen Schweden und Dänemark) in keinsten Weise nur spezifisch auf den Beruf der Bw. abgestellt sind. Derartige Programmpunkte üben auch auf am Wirtschaftsleben allgemein Interessierte eine Anziehungskraft aus und zählen daher nach Ansicht des UFS zu typischen Schwerpunkten bzw. touristischen Attraktionen von (Wirtschafts-)Bildungs-, Einkaufs- und Studienreisen. Auch für in der Privatwirtschaft tätige Personen würde ein derartiges Reiseprogramm auf Interesse stoßen. Nach der vorliegenden Teilnehmerliste bzw. den Angaben der Bw. hat auch an dieser Reise StR. HOL E.K., der Bildnerische Erziehung unterrichtet, teilgenommen und auch jeden Programmpunkt mitgemacht. Wie schon zur Reise nach Portugal ausgeführt, bestätigt dies den allgemeinen Charakter dieser Reise.

Insbesondere der Besuch einer Brauerei, einer Porzellanfabrik, eines Shopping-Centers und einer Brücken-Tunneleinrichtung sind von derart allgemeiner Natur, dass sie als für jedermann

von Interesse gewertet werden können. Allein diese Programmpunkte nehmen nach dem vorliegenden Reiseprogramm mehr als die Hälfte (16 Stunden) der Besichtigungs-/Besuchszeiten (insgesamt 28 Stunden) ein. Nimmt man den Anreisetag (2. Juli) lediglich zur Hälfte und lässt man den Samstag (5. Juli) und Sonntag (6. Juli) sowie den Abreisetag (8. Juli) als Arbeitstage außer Betracht, dann ergibt sich für diese Reise eine "Normalarbeitszeit" von 28 Stunden (Mittwoch 2. Juli 4 Stunden und Donnerstag 3. Juli, Freitag 4. Juli und Montag 7. Juli je 8 Stunden). Zieht man von der Gesamtbesichtigungs-/Besuchszeit die jedenfalls als allgemein interessierend anzusehenden Besichtigungszeiten von 16 Stunden ab, dann ergibt sich im Schnitt eine "Arbeitszeit" von 3,42 Stunden (28 Stunden abzüglich 16 Stunden geteilt durch 3,5 "Arbeitstage"). Damit ist der Bw. auf dieser Reise jedenfalls mehr Freizeit verblieben als während ihrer laufenden Berufstätigkeit.

Es wäre Sache der Bw. gewesen nachzuweisen, dass die strittigen Besuche von der Tiefe und Berufsbezogenheit der Wissensvermittlung her gesehen über solche allgemein interessierenden Betriebsbesuche hinausgegangen sind. Die Bw. behauptet, umfangreiche Mitschriften geführt und Unterlagen ausgehändigt bekommen zu haben, sie hat diese jedoch trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vorgelegt, obwohl diese - nach ihrem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung - zum Teil noch vorhanden seien. Demnach muss eine ausschließliche berufliche Veranlassung der Reise, bei der nahezu jede private Veranlassung ausgeschlossen ist, verneint werden. Nach dem Programminhalt liegt somit insgesamt eine Reise mit typischem Mischprogramm vor.

Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die in Streit stehende Studienreise für die Bw. aus fachlicher und beruflicher Sicht interessant und förderlich gewesen ist, zumal die Teilnahme der Bw. an der Reise vom Pädagogischen Institut des Bundes (Bestätigung vom 23. September 2002, FLD-Akt) sowie auch vom Landesschulrat (Bestätigung vom 23. September 2002, FLD-Akt) als ein "wichtiger Bestandteil der Lehrerfort- und -ausbildung" gewertet wird. Diese Bestätigungen vermögen jedoch nicht zu überzeugen, dass die Reiseprogramminhalte ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. ausgerichtet waren. Im Übrigen ist es im Sinne der VwGH-Judikatur bei Reisen mit "Mischprogrammen" nicht maßgebend, ob ein Dritter diese Reise insgesamt auch in dieser Form durchführen würde.

Aufgrund der vorstehend angeführten Sach- und Aktenlage geht der UFS davon aus, dass die Kopenhagenreise insgesamt als eine Reise mit einem typischen Mischprogramm anzusehen ist. Auch der Hinweis der Bw., dass lediglich die Dienstfreistellung es ihr ermöglicht hätte an

der Kopenhagenreise teilzunehmen, reicht für sich allein für die Abzugsfähigkeit der Kosten der Studienreise nicht aus. Vielmehr ergibt sich, dass auch die von der Judikatur geforderten "vier" Voraussetzungen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.1992, 92/14/0150) bei der zu beurteilenden Studienreise nach Kopenhagen nicht "kumulativ" gegeben sind. Die von der Bw. im Zusammenhang mit der Studienreise nach Kopenhagen geltend gemachten Kosten stellen daher Ausgaben für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar und sind somit vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1997 war daher als unbegründet abzuweisen.

3. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998:

Seminar "Wirtschaftsbeziehungen zu Irland" in der Zeit vom 8. bis 16. Juli 1998

Nach Ansicht des Berufungssenates steht einer steuerlichen Anerkennung dieser Reise vor dem Hintergrund der einschlägigen Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Folgendes entgegen:

Hinsichtlich des Inhaltes des Reiseprogrammes der Irlandreise ist zu bemerken, dass die Besuche der Außenhandelsdelegation (am Vormittag des 9. Juli), von Bierbrauereien (am Nachmittag des 9. und des 14. Juli), der Besuch und die Besichtigung von Molkereien (am 11. und 14. Juli vormittags) sowie auch die Betriebsbesuche weiterer angeführter Firmen und Industriezweige (Fischräucherei, Pharmaindustrie, etc.) in keinsten Weise nur spezifisch auf den Beruf der Bw. abgestellt sind. Derartige Betriebsbesuche üben auf am Wirtschaftsleben allgemein Interessierte eine Anziehungskraft aus und zählen daher nach Ansicht des UFS auch zu typischen Schwerpunkten von (Wirtschafts-)Bildungs-, Einkaufs- und Studienreisen. Insbesondere sind die von der Bw. durchgeführten Firmen- und Betriebsbesichtigungen auch für in der Privatwirtschaft tätige Personen von besonderem Interesse. Nach der vorliegenden Teilnehmerliste bzw. den Angaben der Bw. hat auch an dieser Reise StR. HOL E.K., der Bildnerische Erziehung unterrichtet, teilgenommen und auch jeden Programmpunkt mitgemacht. Wie schon zu den Reisen nach Portugal und Kopenhagen ausgeführt, bestätigt dies den allgemeinen Charakter dieser Reise.

Insbesondere der Besuch zweier Brauereien und zweier Molkereien ist von derart allgemeiner Natur, dass sie als für jedermann von Interesse gewertet werden können, zumal es sich hier

um Betriebe handelt, die in weiten Kreisen der Bevölkerung beliebte Produkte erzeugen. Allein diese Programmpunkte nehmen nach dem vorliegenden Reiseprogramm etwa die Hälfte (13,5 Stunden) der Besichtigungs-/Besuchszeiten (insgesamt 32,5 Stunden) ein. Nimmt man den Anreisetag (8. Juli) lediglich zur Hälfte und lässt man den Samstag (11. Juli) und Sonntag (12. Juli) sowie den Abreisetag (15. Juli) außer Betracht, dann ergibt sich für diese Reise eine "Normalarbeitszeit" von 36 Stunden (Mittwoch 8. Juli 4 Stunden und Donnerstag 9. Juli, Freitag 10. Juli, Montag 13. Juli und Dienstag 14. Juli je 8 Stunden). Zieht man von der Gesamtbesichtigungs-/Besuchszeit die jedenfalls als allgemein interessierend anzusehenden Besichtigungszeiten von 13,5 Stunden ab, dann ergibt sich im Schnitt eine "Arbeitszeit" von 4,22 Stunden (32,5 Stunden abzüglich 13,5 Stunden geteilt durch 4,5 "Arbeitstage"). Damit ist der Bw. auf dieser Reise jedenfalls mehr Freizeit verblieben als während ihrer laufenden Berufstätigkeit.

Auch in diesem Fall hat es die Bw. verabsäumt, nachzuweisen, dass die strittigen Besuche von der Tiefe und Berufsbezogenheit der Wissensvermittlung her gesehen über allgemein interessierende Betriebsbesuche hinausgegangen sind. Die Bw. behauptet, umfangreiche Mitschriften geführt und Unterlagen ausgehändigt bekommen zu haben, sie hat diese jedoch trotz ausdrücklicher Aufforderung nicht vorgelegt, obwohl diese - nach ihrem Vorbringen in der mündlichen Verhandlung - zum Teil noch vorhanden seien. Folglich muss eine ausschließliche berufliche Veranlassung der in Rede stehenden Reise, die auf andere Teilnehmer keine Anziehungskraft hätte und bei der nahezu jeder private Veranlassungszweck ausscheidet, verneint werden. Es wird nicht in Abrede gestellt, dass die in Streit stehende Studienreise für die Bw. aus fachlicher und beruflicher Sicht interessant und förderlich gewesen ist, zumal die Teilnahme der Bw. an der Reise vom Pädagogischen Institut des Bundes (Bestätigung vom 23. September 2002, FLD-Akt) sowie auch vom Landesschulrat (Bestätigung vom 23. September 2002, FLD-Akt) als ein "wichtiger Bestandteil der Lehrerfort- und -ausbildung" gewertet wird. Diese Bestätigungen vermögen jedoch nicht zu überzeugen, dass der Reiseprogramminhalt sowie dessen tatsächliche Durchführung ausschließlich auf beruflich und fachlich interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw. ausgerichtet war. Nach Ansicht des UFS ist bei dem vorliegenden Programminhalt von einer Überschneidung mit privaten Interessen der Bw. auszugehen. Im Übrigen ist es im Sinne der VwGH-Judikatur bei Reisen mit "Mischprogrammen" nicht maßgebend, ob ein Dritter diese Reise insgesamt auch in dieser Form durchführen würde (vgl. Erkenntnis des VwGH 25.9.2002, 99/13/0243).

Das diesbezügliche Berufungsvorbringen, dass jemand, den es an einer Urlaubsreise gelegen sei, wohl kaum auf die Idee komme, in den bereisten Ländern Großmolkereien und ähnliche Betriebe zu besichtigen und an Vorträgen und Diskussionen der angebotenen Art teilzunehmen, vermag nicht zu überzeugen. Dies deshalb nicht, da die Bw. mit dieser Argumentation den Charakter von den der Allgemeinbildung dienenden und unter sach- und fachkundiger Leitung stehenden Studien- und Bildungsreisen, wie sie auch von nicht der Berufsgruppe der Bw. angehörenden Personen unternommen werden, eindeutig verkennt (vgl. dazu VwGH 29.1.2002, 98/14/0124). Denn jeder Teilnehmer an einer Bildungsreise ist an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise, einem möglichst sachkundigen Reiseleiter und an entsprechenden Vorträgen vorbereitenden oder aufarbeitenden Inhalts interessiert und zwar auch dann, wenn der Reise kein direkter Erholungswert wie etwa einer ausschließlichen Urlaubsreise zukommt.

Zusammenfassend ergibt sich, dass die Bw. weder in der Berufung noch im Vorlageantrag konkrete und nachprüfbare Beweise bezüglich der Sachaufklärung einer ausschließlichen beruflichen Veranlassung zu der von ihr absolvierten Studienreise nach Irland gemacht hat, obwohl sie im Verfahren ausdrücklich auf die Notwendigkeit dieser Nachweise aufmerksam gemacht wurde.

Aufgrund der vorstehend angeführten Sach- und Aktenlage geht der UFS davon aus, dass die im Wesentlichen völlig allgemein gehaltenen Berufungsvorbringen der Bw., dass die Studienreise kein Mischprogramm aufweise und ausschließlich beruflich bedingt gewesen wäre, nicht geeignet nachvollziehbar darzulegen vermögen, dass sich die Teilnahme der Bw. an der Studienreise nach Irland als ausschließlich beruflich bedingt erwies und eine private (Mit)Veranlassung nicht gegeben war. Auch die von der Judikatur geforderten "vier" Voraussetzungen (vgl. das Erkenntnis des VwGH vom 17.11.1992, 92/14/0150) für eine steuerliche Anerkennung liegen bei der zu beurteilenden Studienreise nach Irland nicht "kumulativ" vor. Die von der Bw. im Zusammenhang mit der Studienreise nach Irland geltend gemachten Kosten stellen daher Ausgaben für die Lebensführung gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar und sind somit vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen.

Insgesamt gesehen lag somit auch bei der Irlandreise ein "Mischprogramm" vor und es war daher auch die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1998 als unbegründet abzuweisen.

4. Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999:

Sprach(kurs)reise nach Malta in der Zeit vom 10. bis 24. Juli 1999

Auch die Abzugsfähigkeit von Aufwendungen für Sprachkurse im Ausland richtet sich auf Grund der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes nach jenen Merkmalen, welche für die steuerliche Anerkennung von Studienreise erforderlich sind. Folglich zählen Aufwendungen im Zusammenhang mit Sprachkursen im Ausland in der Regel zu den nicht abzugsfähigen Kosten der privaten Lebensführung es sei denn es liegen, wie eingangs ausgeführt wurde, die "vier" geforderten Voraussetzungen für Studienreisen kumulativ vor.

Die Überprüfung der strittigen Auslandsreise bezüglich des Vorliegens auf die von der VwGH-Rechtsprechung genannten Merkmale ergibt Folgendes:

1. Die Planung und Durchführung der Reise geht auf eine reine Privatinitiative der Bw. zurück, daran ändert auch der Umstand nichts, dass der Englisch-Sprachkurs im Rahmen des EU-In-Service-Fortbildungsprogrammes, SOKRATES/LINGUA Aktion B und C, durch Zuerkennung eines Zuschusses von Seiten des Bundesministeriums für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten gefördert wurde. Der Englisch-Sprachkurs wurde von der Bw. in den Schulferien auf Malta besucht, deren Programme (Unterricht) auf Kursstufen (Gruppen) aufgebaut ist, die sich vom Anfänger bis zum sehr fortgeschrittenen Teilnehmer richten. Laut den Angaben des Sprachreisenveranstalters würden sich die Gruppeneinstufungen für die Teilnehmer aus Eignungstests (Sprachvorkenntnissen) ergeben, wobei die Kurse "E und F" nur für Teilnehmer mit zumindest durchschnittlichen Sprachvorkenntnissen geeignet seien. Von der Bw. wurde der Feriensprachkurs "A/Hauptkurs mit General English" belegt, wobei dieser Kurs, laut Angaben des Sprachreiseveranstalters, genügend Zeit für interessante Besichtigungen und für Kontakte zur Bevölkerung zulässt.

2. Fest steht, dass die Bw. als Mittelschullehrerin die Unterrichtsfächer Marketing und internationale Geschäftstätigkeit, Betriebswirtschaft sowie Rechnungswesen unterrichtet.

Laut dem Zeugnis vom 25. Juli 1999 umfasste der von der Bw. belegte Kurs "GENERAL ENGLISH" 20 lessons per week. In der vom Sprachinstitut weiters ausgestellten Bestätigung vom 23. Juli 1999 wird u.a. ausgeführt, dass der allgemeines Englisch umfassende Sprachkurs 4 Lektionen à 45 Minuten pro Tag betragen habe und an Lehrinhalten die Grammatik, sprachliche Kenntnisse (Fertigkeiten), die Sprachbeherrschung, die Besprechung und Nachahmung von Aufgaben mit diversen Themenvielfalten aufwies. Dass für die Berufsausübung der Bw. auch allgemeine Englischkenntnisse von Vorteil und von schulischem Interesse sind, wird nicht bestritten. Auch wird der Bw. eingeräumt, dass die von ihr

angestrebte Erweiterung und Vertiefung der allgemeinen Englischkenntnisse auch von ihrem Dienstgeber als wünschenswert angesehen wird und auch vom Bundesministerium für Unterricht und kulturelle Angelegenheiten (Sokrates, Lingua B) finanziell gefördert wurde. Diese Umstände ändern jedoch nichts an der Zuordnung eines allgemeine Sprachkenntnisse vermittelnden Sprachkurses zum Bereich der Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988. Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes können lediglich Kosten eines Sprachkurses, der ausschließlich oder nahezu ausschließlich auf den Beruf des Abgabepflichtigen abgestellte Sprachkenntnisse vermittelt, Werbungskosten sein. Die Sprachkenntnisse müssen allerdings unmittelbaren Einfluss auf die Einnahmen des Abgabepflichtigen haben. Die Erwerbung von Sprachkenntnissen wie im vorliegenden Fall (Alltagsenglisch), wie sie auch für das tägliche Leben jedermanns von Interesse und Nutzen sein können, zählt hingegen zur privaten Lebensführung. Auch ist nicht davon auszugehen, dass die Auffrischung von Sprachkenntnissen im Alltagsenglisch einen unmittelbaren Einfluss auf die Einnahmen der Bw. haben.

3. Wie bereits zu Punkt 2 angemerkt wurde handelt es sich bei dem von der Bw. belegten Sprachkurs um einen universellen Englisch-Sprachkurs zur Auffrischung von "Alltagsenglisch". Der Einwand der Bw., dass neben den allgemeinen Sprachkenntnissen auch "Business-English" vermittelt wurde, vermag daher nicht zu überzeugen, dass der streitgegenständliche Kurs jeglicher Anziehungskraft auf andere Teilnehmer als der von "Mittelschullehrer" entbehre. Ergänzende amtswegige Ermittlungen dazu haben jedenfalls ergeben, dass die Bw. in der Kursbestätigung der Sprachschule vom 23. Juli 1999, in der die Teilnehmer am Business/General Englisch-Lehrgang namentlich angeführt sind, nicht aufscheint. Fest steht hingegen, dass die Bw. einen "General English course" gemeinsam mit den Reiset Teilnehmern Mag. A.M. (Unterrichtsgegenstände: Rechnungswesen, Betriebswirtschaft), Mag. S.P. (Unterrichtsgegenstände: Betriebswirtschaft, Marketing, Rechnungswesen), E.B. (Unterrichtsgegenstände: Geografie, Englisch, Sport), E.K. (Unterrichtsgegenstand: Bildnerische Erziehung), Mag. W.O. (Unterrichtsgegenstände: Betriebswirtschaft, Rechnungswesen) und M.G. (Unterrichtsgegenstand: Textverarbeitung) absolviert hat.

4. Zum zeitlichen Ablauf der Sprachreise teilte die Bw. in ihrer Vorhaltsbeantwortung u.a. mit, dass aufgrund des intensiven Lernprogrammes (Montag bis Freitag: von 09.00 bis 10.30 Uhr grammatikalische Übungen, von 11.00 bis 13.00 Uhr englische Konversation inkl. Wirtschaftsenglisch) und täglicher Übungen (ca. 4 bis 5 Stunden für Vokabel- und Konversationsstudien) sowie täglicher Wegzeiten von 2 Stunden zwischen Hotel und Sprachinstitut, die Normalarbeitszeit von 8 Stunden eines Lehrers bei Weitem überschritten

worden sei.

Diesen Ausführungen ist entgegenzuhalten, dass nach der Bestätigung der Sprachschule vom 23. Juli 1999 entsprechend des Stundenplanes die täglichen Unterrichtszeiten von 09.00 bis 10.30 Uhr und von 11.00 bis 12.30 Uhr andauerten und die restliche Tageszeit der Bw. zur freien Verfügung stand. Der Behauptung der Bw., sie habe am Nachmittag Vokabeln gelernt und sogar am Abend Konversation in Englischer Sprache geführt, wird glauben geschenkt. Fest steht jedenfalls, dass Seitens der Sprachschule den jeweiligen Kursteilnehmern auch historisch-kulturelle Exkursionen angeboten worden sind. Im Zuge der mündlichen Berufungsverhandlung erklärte die Bw., dass sie sehr wohl an drei solcher Zusatzveranstaltungen (Besichtigungen, Führungen in Englischer Sprache) teilgenommen habe. Diese Nebenprogramme mögen laut Aussagen des Reiseveranstalters sicherlich einerseits der Vertiefung bestehender Sprachkenntnisse (general English) dienen, andererseits stellen sie jedoch ebenso ein reichhaltiges kulturelles Angebot dar, welches für jeden gebildeten Menschen einen entsprechenden Erholungs- und Freizeitwert darstellt.

Zusammengefasst ergibt sich für den UFS in freier Beweiswürdigung, dass die streitgegenständliche Sprachreise die von der VwGH-Judikatur geforderten kumulativ vorliegenden Voraussetzungen für eine steuerlich absetzbare Studienreise nicht erfüllt. Dies im Besonderen deshalb, da fest steht, dass der von der Bw. absolvierte Fremdsprachkurs (A/Hauptkurs mit General English) auf Malta, wie in obigen Punkten erläutert wurde, sowohl inhaltlich als auch nach dem zeitlichen Umfang vorwiegend allgemeine Sprachkenntnisse vermittelte, die eine umfassende Fremdsprachengrundlage für alle bildungsbewussten Personen, die auch unterschiedlichsten Berufsgruppen angehören mögen, darstellt. Da die Ausgaben für den Englischsprachkurs neben der nicht angezweifelte berufsspezifischen Bedeutung für die Bw. in einem wesentlichen Ausmaß auch ihrer privaten Lebensführung zu Gute kommen, liegt ein Mischaufwand vor, der gemäß § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zur Gänze (Reise, Aufenthalts- und Sprachkurskosten) steuerlich nicht absetzbar ist (vgl. die Erkenntnisse des VwGH 19.12.2001, 2001/13/0218; 27.9.2000, 96/14/0055 und insbesondere 19.10.1999, 99/14/0131, mwA).

Selbst wenn die Abweisungsbeurteilung des Finanzamtes laut Bescheid vom 1. Oktober 2001, bezüglich der "Sprachkurskosten (S 4.560,--)" inhaltlich auf einen anderen Sachverhalt aufgebaut war, so vermag dieser Umstand am Bescheidergebnis letztendlich nichts zu ändern. Im Hinblick nämlich darauf, dass selbst die Aufwendungen der Bw. für den (reinen) Sprachkurs "General English" – wie oben ausgeführt wurde – den Kosten der privaten Lebensführung zuzuordnen sind, stellen somit auch die übrigen im Zusammenhang mit der

Sprachreise nach Malta geltend gemachten Aufwendungen (Flug- und Nächtigungskosten, Tagesgebühren und Kilometergeld) keine Werbungskosten im Sinne des § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 dar, weil infolge des zweifelsfrei vorliegenden Mischaufwandes § 20 EStG 1988 greift.

Bei dieser eindeutigen Sach- und Rechtslage musste auf das übrige Berufungsvorbringen der Bw. nicht näher eingegangen werden. Die Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 1999 war daher als unbegründet abzuweisen.

Klagenfurt, 5. Feber 2004

Der Vorsitzende:

HR Dr. Erwin Luggauer