



Berufungsentscheidung

Der unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw., vertreten durch Grazer Treuhand SteuerberatungsGmbH & Partner KEG, gegen die Bescheide des Finanzamtes Freistadt betreffend Einkommen- und Umsatzsteuer für das Jahr 2001 nach in Linz am 18. April 2005 durchgeführter mündlicher Verhandlung entschieden:

Die Berufung gegen den Umsatzsteuerbescheid wird als unbegründet abgewiesen.

Der Umsatzsteuerbescheid bleibt unverändert.

Der Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid wird teilweise Folge gegeben.

Die Bemessungsgrundlage und die Höhe der Abgabe betragen:

Bemessungsgrundlage			Abgabe	
Jahr	Art	Höhe	Art	Höhe
2001	Einkommen	177.300,00 S	Einkommensteuer	1.079,61 €
			abzüglich anrechenbarer Lohnsteuer	-1.738,10 €
			Gutschrift	-658,50 €
Obige Gutschrift ergibt in ATS: -9.061,00				

Diese sind auch den dem Ende der folgenden Entscheidungsgründe als Beilage angeschlossenen Berechnungsblättern zu entnehmen und bilden einen Bestandteil dieses Bescheidspruches.

Rechtsbelehrung

Gegen diese Entscheidung ist gemäß § 291 der Bundesabgabenordnung (BAO) ein ordentliches Rechtsmittel nicht zulässig. Es steht Ihnen jedoch das Recht zu, innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung dieser Entscheidung eine Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof oder den Verfassungsgerichtshof zu erheben. Die Beschwerde an den Verfassungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt unterschrieben sein. Die Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof muss - abgesehen von den gesetzlich bestimmten Ausnahmen - von einem Rechtsanwalt oder einem Wirtschaftsprüfer unterschrieben sein.

Gemäß § 292 BAO steht der Amtspartei (§ 276 Abs. 7 BAO) das Recht zu, gegen diese Entscheidung innerhalb von sechs Wochen nach Zustellung (Kenntnisnahme) Beschwerde an den Verwaltungsgerichtshof zu erheben.

Entscheidungsgründe

Der Bw. erzielte im Berufungsjahr Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit als Lehrer sowie Einkünfte aus selbständiger Arbeit aus dem Abhalten von Malkursen, der Lehrtätigkeit an einer Waldorfschule in Bildnerischer Erziehung und dem Verkauf von Bildern als freier Künstler.

In der Einkommensteuererklärung für das Jahr 2001 wurden die Einkünfte aus selbständiger Arbeit mit -31.256,00 S, die Werbungskosten im Hinblick auf die nichtselbständige Tätigkeit mit 29.131,00 S angegeben.

In der Umsatzsteuererklärung für das Jahr 2001 wurde als Gesamtbetrag der Bemessungsgrundlagen ein Betrag von 127.358,51 S angegeben, davon würden 26.159,11 S steuerfrei ohne Vorsteuerabzug gemäß § 6 Abs. 1 Z 11a UStG 1994 sein. Von obiger Bemessungsgrundlage würden 23.926,67 S auf 20 % Normalsteuersatz, 77.272,73 S auf 10 % ermäßigter Steuersatz entfallen. Abziehbare Vorsteuer wurde in Höhe von 12.326,75 S beantragt.

Die im Zuge der Erklärungen eingereichte Überschussrechnung 2001 unterteilt die Einnahmen brutto in folgende Punkte:

Bilderverkauf	10%	85.000,00 S
Honorare	20%	28.712,00 S

Honorare Waldorf	0%	26.159,11 S
		139.871,11 S

Die Ausgaben brutto würden in Summe 171.127,53 S ausmachen und sind nicht nach Einnahmenkategorien unterteilt.

Aus der Beilage zur Umsatzsteuererklärung geht unter Anderem Folgendes hervor:

Erlöse	
Bilderverkauf 10%	77.272,73 S
Honorare 20%	23.926,67 S
Honorare 0%	26.159,11 S
	127.358,51 S
steuerfrei § 6 Abs. 1 Z 11a	-26.159,11 S
	101.199,40 S

Im Hinblick auf Reisekosten/NSA wurden folgende Aufstellungen eingereicht:

21.-23.2.	Ausstellungsbesuche München		
	3 T/486,00 S	1.458,00 S	
	2 N/384,00 S	768,00 S	
	620 km/4,90 S	3.038,00 S	
	Material für Unterricht 56,50 DM	395,50 S	
			5.659,50 S

17.-20.4.	PI-Seminar, Berlin		
	4 T/486,00 S	1.944,00 S	

	Fahrt und Hotel	3.331,00 S	
			5.275,00 S

5.-8.7.	Symposion, Dresden		
	4 T/486,00 S	1.944,00 S	
	2 N/384,00 S	768,00 S	
	Hotel 99,00 DM	693,00 S	
	Beitrag 40,00 DM	280,00 S	
	Bahn	1.742,00 S	
			5.427,00 S

15.-19.9.	Biennale Venedig		
	5 T/492,00 S	2.460,00 S	
	Fahrt und Hotel	4.680,00 S	
	Eintritte 66.500,00 Lire	472,70 S	
			7.612,70 S

In Summe würden sich folglich 23.974,20 S ergeben.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 9. September 2003 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde erster Instanz aufgefordert, unter Anderem folgende Fragen zu beantworten und Unterlagen einzureichen: Reisekosten nichtselbständige Tätigkeit: Bitte um Vorlage der Ausgabenbelege, Kursprogramme und eventuell Stundenpläne des Seminars in Berlin und des Symposiums in Dresden, sowie einer Bestätigung des Dienstgebers über die berufliche Erforderlichkeit dieser Reisen. Seien vom Dienstgeber Ersätze gewährt worden? Wenn ja, in welcher Höhe?

Mit Schreiben vom 17. September 2003 wurden folgende Unterlagen eingereicht:

Eine Aufstellung über die Fahrten im Jahr 2001 ergibt folgende relevante Angaben für die geltend gemachten Werbungskosten:

21. – 23. Februar 2001, Abfahrt 8.00 Uhr, Rückkunft 23.00 Uhr, 620 km, München, Ausstellungsbesuch.

17. – 20. April 2001, Berlin, PI-Seminar.

5./6. Juli – 7./8. Juli 2001, 1.742,00 S Dresden, Hygienemuseum Symposium.

15. – 19. September 2001, Venedig, Biennale.

Unter anderem wurde auch folgende Auflistung eingereicht:

München	5.659,50 S
Dresden	5.427,00 S
Venedig	7.612,70 S
Berlin	5.275,00 S
	23.974,20 S

Im Hinblick auf das Seminar in Berlin wurde folgende Aufstellung eingereicht:

17. – 20. April 2001	
4 Tage/486,00 S	1.944,00 S
Fahrt + Hotel	3.331,00 S
	5.275,00 S

Des Weiteren die Kopie eines Bahnfahrscheins von Berlin nach Wels, Kostenpunkt 232,90 DM, Gültigkeit 20. April 2001 – 19. Juni 2001.

Des Weiteren eine Seminarinformation des Pädagogischen Institutes des Bundes in Oberösterreich im Hinblick auf das Seminar Berlin, 17. April 2001, 22.45 Uhr bis 22. April 2001, 17.50 Uhr, Exkursion. Die Abfahrt würde in Linz um 23.18 Uhr stattfinden, die Rückkunft in Linz am 22. April um 17.50 Uhr, das Detailprogramm werde vor Ort bekannt

gegeben. Die beiliegende Teilnehmerliste ergibt, dass es sich bei den Teilnehmenden ausschließlich um Lehrer handeln würde.

Des Weiteren eine Bestätigung des Österreichischen Verkehrsbüros, wonach für die Bahnpauschalreise Berlin 17./18. – 22. April 2001 für den Bw. der Bahnanteil, Fahrkarte 2. Klasse, ab Linz 2.000,00 S betragen hätte.

Im Hinblick auf das Symposium in Dresden wurde folgende Aufstellung eingereicht:

5. – 8. Juli 2001	
4 Tage/486,00 S	1.944,00 S
2 Nächtigungen/384,00 S (Zug)	768,00 S
Hotel 99,00 DM	693,00 S
Beitrag 40,00 DM	280,00 S
Bahn	1.742,00 S
	5.427,00 S

Des Weiteren die Kopie eines Bahntickets von Linz nach Dresden und retour vom 5. Juli 2001, 21.00 Uhr. Diesbezüglich eine Rechnung eines Hotels in Dresden vom 7. Juli 2001 über eine Übernachtung vom 7. Juli 2001 auf 8. Juli 2001 in Höhe von 99,00 DM. Zusätzlich eine handschriftliche Quittung über 40,00 DM für den Tagungsbeitrag Fachtagung "Der (im-)perfekte Mensch" vom 6. Juli 2001.

Des Weiteren folgende Kurzzusammenfassung des Programmes der internationalen öffentlichen Tagung "Der (im-)perfekte Mensch: Zwischen Anthropologie, Ästhetik und Therapeutik":

"In Kooperation mit Deutsche Behindertenhilfe-Aktion Mensch e.V.

Kulturwissenschaftliches Seminar der Humboldt-Universität zu Berlin

Interdisziplinäres Zentrum für Historische Anthropologie, Freie Universität Berlin

6. und 7. Juli 2001

Deutsches Hygiene-Museum Dresden

Menschen sind nicht perfekt oder imperfekt, versehrt oder unversehrt. Es gibt kein 'Maß aller Dinge', das der Mensch für sich beanspruchen könnte. Der Mensch selbst erscheint vielmehr

als 'versehrter Maßstab' (Friedrich Nietzsche), der die historische, soziale und biologische Gestalt des menschlichen Körpers verändert.

Kulturwissenschaftler und Anthropologen, Bürgerrechtler und Künstler, behinderte und nichtbehinderte Menschen fragen auf der Tagung nach der sozialen Macht von Normen, nach der Geschichte gesellschaftlicher Normalität und ihrer kulturellen Konstruktion: Woran bemißt sich Mensch-Sein? Warum und wie wird Abweichendes ausgeschlossen? Gibt es eine Möglichkeit, sich selbst als offen, als Nicht-Ganzes zu akzeptieren?

Die noch junge Wissenschaftsdisziplin 'Disability Studies' hat vor allem in den USA begonnen, die Geschichtlichkeit des behinderten Körpers zu untersuchen, Vertreter der neuen Fachrichtung werden sich zum ersten Mal in Deutschland vorstellen."

Diesbezüglich liegt folgendes Programm vor:

"Freitag, 6. Juli 2001

12.00 Uhr	Sonderführung durch die Ausstellung 'Der (im-)perfekte Mensch'
13.00 Uhr	Begrüßung Klaus Vogel, Direktor des Deutschen Hygiene-Museums Heike Zirden, Kuratorin der Ausstellung 'Der (im-)perfekte Mensch', Leiterin Presse-, Öffentlichkeitsarbeit und Aufklärung, Aktion Mensch e.V., Bonn
13.15 Uhr	Einführung Prof. Dr. Thomas Macho Prof. Dr. Dietmar Kamper
13.30 Uhr	Historische Paradoxien der Normalisierung Prof. Dr. David T. Mitchell (Director, Interdisciplinary Disability Studies Ph.D. Program & Associate Professor, Department of Disability and Human Development, University of Illinois at Chicago) und Prof. Dr. Sharon Snyder (Assistant Professor, Department of Disability and Human Development, University of Illinois at Chicago) 'Subnormal Nation': The Making of a U.S. Disability Minority, 1890 – 1930 Prof. Dr. Theresia Degener, LL.M. (Rechtswissenschaftlerin am Fachbereich Heilpädagogik, Evangelische Fachhochschule Rheinland – Westfalen – Lippe, Bochum) Behinderung als rechtliche Konstruktion Prof. Dr. Peter Berz (Seminar für Ästhetik, Humboldt-Universität zu Berlin) und

	Dr. Matthew W. Price (Ph.D. Stanford University, Forschungsstipendiat am Max-Planck-Institut für Wissenschaftsgeschichte, Berlin) Ersatzglieder. Georg Schlesinger und die Normierung des Ersten Weltkrieges
15.30 Uhr	Pause
16.00 Uhr	Ästhetik: 'Der versehrte Maßstab' Prof. Dr. Rosemarie Garland Thomson (Professor of English, Howard University, Washington, D.C.) Narratives of Deviance and Delight: Staring at Julia Pastrana, the 'Extraordinary Lady' Prof. Dr. Thomas Macho (Kulturwissenschaftliches Seminar, Humboldt-Universität zu Berlin) Abweichung und Idealmaß: Zur Funktionalisierung der Gesichter in der Moderne Dr. Peter Radtke (Schauspieler und Autor, Geschäftsführer Arbeitsgemeinschaft Behinderung und Medien e.V., München) Sich zur Schau stellen: Theaterarbeit und Behinderung
18.00 Uhr	Imbiß
19.30 Uhr	Der Turmbau zu Babel Sprachen – Zeichen – Gebärden Podiumsdiskussion u.a. mit Prof. Dr. Renate Fischer (Institut für Deutsche Gebärdensprache und Kommunikation Gehörloser, Hamburg) Prof. Dr. Sharon Snyder (Assistant Professor, Department of Disability & Human Development, University of Illinois at Chicago) Gebärdensprachpoesie Performance

Samstag, 7. Juli 2001

09.00 Uhr	Therapeutik: Widersprüche der Emanzipation Prof. Dr. Karl Sperling (Institut für Humangenetik der Charité Berlin, Vorsitzender Deutsche Gesellschaft für Humangenetik) Warum ist der Mensch (im-)perfekt? Prof. Dr. Anne Waldschmidt (Professorin für Sozialwissenschaft, Evangelische Fachhochschule Nürnberg)
-----------	--

	Die Normalisierung der Abweichenden: Heil- und Sonderpädagogik im Zeichen der Biomacht Dr. Thomas Becker (Soziologe am Kulturwissenschaftlichen Seminar, Humboldt-Universität zu Berlin) Zum Verhältnis von Individualisierung und Normalisierung
11.00 Uhr	Pause
11.30 Uhr	Anthropologie: 'Blinde Flecken' und Perspektiven der Historisierung Prof. Dr. Dietmar Kamper (Interdisziplinäres Zentrum für Historische Anthropologie, Freie Universität Berlin) Der Mensch als Schicksal, Zufall und Gefahr, Historische Anthropologie Bernd Kebelmann (Schriftsteller, Waltrop) Performance als Lebenskunst – Körperbewusstsein in der Augenscheingesellschaft Prof. Dr. Rosemarie Garland Thomson (Professor of English, Howard University, Washington, D.C.) Perspectives of Historization"

Mit Umsatzsteuerbescheid für das Jahr 2001 vom 1. Oktober 2003 wurde in der Form von der Erklärung abgewichen, als dass die Vorsteuern gemäß

§ 12 Abs. 3 iVm Abs. 4 und 5 UStG 1994 um 2.531,91 S gekürzt worden sind. Dies wurde wie folgt begründet:

Da gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 der Vorsteuerabzug für unecht steuerbefreite Umsätze ausgeschlossen sei, seien die Vorsteuern gemäß § 12 Abs. 4 und 5 UStG im Verhältnis der zum Abschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätzen zu den übrigen Umsätzen gekürzt worden.

Mit 1. Oktober 2003 wurde der Einkommensteuerbescheid für das Jahr 2001 erlassen, wobei im Gegensatz zur Erklärung die Werbungskosten nur in Höhe von 5.157,00 S anerkannt worden sind. Dieser wurde wie folgt begründet:

Nichtanerkennung der als Werbungskosten beantragten Studienreisen:

Kosten einer Auslandsreise seien grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung, außer sie seien ausschließlich oder nahezu ausschließlich beruflich veranlasst. Die (nahezu) ausschließliche berufliche Veranlassung von Kongress-, Studien- und Geschäftsreisen sei durch Anlegung eines strengen Maßstabs festzustellen (VwGH vom 13.12.1988, 88/14/0002). Würden bei einer derartigen Reise (auch) private Belange eine Rolle spielen, so seien die Reisekosten insgesamt nicht absetzbar (Aufteilungsverbot). Eine steuerlich nicht beachtliche

Reise liege etwa vor, wenn eine Geschäftsreise mit einer Erholungsreise verbunden werde. Dies sei dann der Fall, wenn eine Geschäftsreise gleichzeitig eine Erholungsreise darstelle, also zB an eine Geschäftsreise ein Urlaub "angehängt" werde (VwGH 17.2.1999, 94/14/0012). Zur Anerkennung der (nahezu) ausschließlichen beruflichen Veranlassung müssten folgende Voraussetzungen vorliegen (VwGH 6.10.1976, 1608, 1695/76; vgl. auch VwGH 3.5.1983, 82/14/0154, betreffend Reise eines Geographieprofessor nach Großbritannien, VwGH 3.5.1983, 82/14/1297, betreffend Toskana-Reise einer Mittelschullehrerin für Geographie und Geschichte, VwGH 26.6.1990, 89/14/0106, betreffend USA-Reise eines HAK-Lehrers für Volks- und Betriebswirtschaft, VwGH 16.7.1996, 92/14/0133, betreffend London- und Berlinreise einer AHS-Lehrerin für Latein und Geschichte, VwGH 24.4.1997, 93/15/0069, betreffend Spanien-Reise einer Richterin, VwGH 22.9.2000, 98/15/0111, betreffend Japan-Reise eines Geographielehrers:

1.	Planung und Durchführung der Reise würden entweder im Rahmen einer lehrgangsmäßigen Organisation oder sonst in einer Weise erfolgen, die die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen lassen würde.
2.	Die Reise müsse nach Planung und Durchführung dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete Verwertung in seinem Beruf zulassen würden (VwGH 27.5.1999, 97/15/0142).
3.	Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssten derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren würde (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171; VwGH 22.4.1994, 92/14/0042; VwGH 31.5.2000, 97/13/0228).
4.	Allgemein interessierende Programmpunkte dürften zeitlich gesehen nicht mehr Raum als jenen einnehmen, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Tätigkeiten verwendet werde. Dabei sei von einer durchschnittlichen Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich auszugehen (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069; VwGH 17.5.2000, 98/15/0050; VwGH 17.5.2000, 99/15/0055; VwGH 29.1.2002, 96/16/0030). Die Anreise zu Besichtigungsorten durch landschaftlich interessante Reisstrecken und die Zeiten gemeinsamer Mahlzeiten seien nicht zu den fachspezifischen Arbeitszeiten zu rechnen (VwGH 28.3.2001, 2000/13/1094 betreffend Fachexkursion eines Lehrers für Weinbau und Kellerwirtschaft in Weinbaugebiete

	Kaliforniens).
--	----------------

Die oben angeführten Voraussetzungen seien hinsichtlich der vom Bw. durchgeführten Ausstellungsbesuche in München nicht gegeben.

Hinsichtlich der Tagung in Dresden liege keine rein berufsspezifische Thematik vor. Überdies hätte die Reisedauer vier Tage bei lediglich eineinhalb Tagen Programm betragen.

Bezüglich des fünftägigen Besuches der Biennale in Venedig werde zusätzlich zum oben Ausgeführten auch noch auf die Begründung des Einkommensteuerbescheides 1999 sowie der hierzu ergangenen Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Für die Exkursion nach Berlin sei in der Vorhaltsbeantwortung weder ein Kursprogramm, noch ein Stundenplan vorgelegt worden. Die berufliche Veranlassung sei daher nicht ausreichend glaubhaft gemacht worden.

Es wurde gegen obige Bescheide Berufung eingebracht mit im Wesentlichen folgender Begründung:

Hinsichtlich der Einkommensteuer richte sich die Berufung gegen die Nichtanerkennung der Reise- und Fortbildungskosten nach München, Dresden, Venedig und Berlin in Höhe von 23.974,20 S als Werbungskosten des Bw. Hinsichtlich der Umsatzsteuer richte sich die Berufung gegen die Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuer um 2.531,91 S.

Einkommensteuer:

Der Bw. würde sich grundsätzlich auf seine Berufungsbegründung vom 10. Juli 2001 gegen den Einkommensteuerbescheid für 1999 beziehen und würde wiederholen.

Diese lautet im Hinblick auf die Reisekosten wie folgt:

Die erwachsenen Kosten für die drei Reisen seien belegmäßig nachgewiesen. Daher seien die Bedenken des Finanzamtes nur grundsätzlicher Art und würden vom Bw. nicht geteilt werden. Das verfassungsmäßige Gleichbehandlungsgebot verlange nicht nur, dass Gleiches gleich behandelt werde, sondern auch, dass Ungleiches ungleich behandelt werde, soweit die Ungleichbehandlung sachgerecht sei. In der Gleichbehandlung von ungleichen Sachverhalten könne daher ein Verstoß gegen das Gleichbehandlungsgebot liegen.

Die verfassungskonforme Auslegung auch des Einkommensteuergesetzes verlange deshalb durchaus auch die Ungleichbehandlung von ungleichen Sachverhalten. Dies sei auch im gegenständlichen Fall geboten.

Es möge nun sehr wohl sein, dass die Besichtigung zB von Mülldeponien nicht und die Besichtigung von Museen sehr wohl zu den Gepflogenheiten gebildeter Menschen gehören würde. Dabei bleibe jedoch unbeachtet, dass für die jeweiligen Berufsgruppen der Errichter und Betreiber von Mülldeponien und deren Bediensteten sowie für Museumsangestellte und Künstler jeweils das gleiche spezielle Interesse an Fortbildung in ihrem jeweiligen Beruf bestehen würde. Das Interesse gebildeter Menschen am Besuch von Museen könne nicht schlichtweg dazu führen, dass Künstlern jedwede Fortbildung durch das Studium von Vorbildern genommen werde, während bei anderen Berufsgruppen das Studium von deren Vorbildern zu Fortbildungsaufwand führe. Eine solche Betrachtung sei nicht sachgerecht und entspreche daher nicht verfassungskonformer Gesetzesauslegung.

Zu den Reisekosten 2001, die im Bescheid 2001 nicht anerkannt worden seien:

München, 21. – 23. Februar 2001:

Für den Bw. als Kunsterzieher wie als freischaffender Künstler sei das Studium von unterschiedlichen Kunstrichtungen und deren Entwicklung in Museen und Galerien Voraussetzung für die Gestaltung seines Unterrichtes an der Bundesbildungsanstalt für Kindergartenpädagogik, an der Schule für Heilpädagogische Berufe der Caritas und für seine Arbeit mit alten und behinderten Menschen im Altenheim.

Die Zeit der Semesterferien würde er benutzen, um sich in München intensiv mit Werken der Künstlergruppe "Blauer Reiter" (Jahrhundertwende) zu befassen. Dieser Gruppe würden auch Meister wie W. Kandinsky, Gabriele Münter, Franz Marc., Paul Klee, August Macke und andere angehören. In der Münchner Pinakothek seien viele Exponate dieser Gruppe ausgestellt und gut zu studieren.

Dresden, 5. – 8. Juli 2001:

Die berufsspezifische Thematik dieser Tagung sei sehr wohl gegeben. Der Bw. arbeite nämlich auch als Pädagoge an der Schule für Heilpädagogische Berufe der Caritas in Linz und mit alten und behinderten Menschen im Altenheim. Damit sei die berufliche Notwendigkeit am Besuch der Tagung sowie der Ausstellung "Der (im-)perfekte Mensch: zwischen Anthropologie, Ästhetik und Therapeutik" absolut gegeben. Zum zeitlichen Ausmaß sei zu sagen, dass neben der reinen Zeit für den Workshop von eineinhalb Tagen auch Zeit für den Besuch und das Studium der Ausstellung und Zeit für die Hin- und Rückreise einzurechnen seien. Vier Tage seien absolut nicht zu viel für diese Fortbildungsreise.

Venedig, 15. – 19. September 2001:

Beim Besuch der Biennale in Venedig handle es sich um eine Fortbildungsveranstaltung, die vom Pädagogischen Institut ausschließlich für Kunsterzieher organisiert und ausgeschrieben werde. Je zwei Lehrer pro Schule könnten an dieser Reise als Multiplikatoren teilnehmen und seien verpflichtet, im Rahmen von schulinternen Programmen anderen Lehrern ihre Erfahrungen und Erkenntnisse weiterzugeben. Selbstverständlich sei ein Lehrer für Bildnerische Erziehung, der laut Lehrplan auch "Architektur und Kunstgeschichte" zu unterrichten habe, verpflichtet, sich auf diesem Gebiet fortzubilden, um den Unterricht zeitnah und lebendig gestalten zu können.

Obwohl der Besuch dieser Veranstaltung als und zur Lehrerfortbildung verpflichtend sei, seien Reise und Aufenthaltskosten selbst zu tragen.

Berlin, 17. – 20. April 2001:

Hinsichtlich der Reise nach Berlin hätte innerhalb der kurzen Frist zur Ergänzungsbeantwortung das Veranstaltungsprogramm nicht beigebracht werden können. Es liege dieser Berufung bei, ebenso wie die Bestätigung des Dienstgebers (Bundesbildungsanstalt der Kindergartenpädagogik) über die berufliche Notwendigkeit und Verwertbarkeit der gegenständlichen Reise.

Entsprechend der Darstellung in seiner Berufung sei zu ersehen, dass die genannten Aufwendungen eine Mixtur von Betriebsausgaben (selbständige Tätigkeit) und Werbungskosten (nichtselbständige Tätigkeit) darstellen würden, wobei die Ausführungen verdeutlichten, dass die berufliche Veranlassung und Notwendigkeit der angeführten Fortbildungsreisen überwiegen würden. Er würde daher die Abänderung des angefochtenen Bescheides dahingehend beantragen, dass der nachgewiesene Aufwand in Höhe von 23.974,20 S für die vier Reisen als Fortbildungsaufwand anerkannt werde.

Umsatzsteuer:

Die Kürzung der abzugsfähigen Vorsteuer gemäß § 12 Abs. 4 und 5 UStG 1994 sei im Fall des Bw. nicht gerechtfertigt. Bei den Einkünften von 26.159,11 S handle es sich um ein Honorar für seine Unterrichtstätigkeit an der Waldorfschule. Für diese Tätigkeit hätte er keinerlei Ausgaben gehabt. Die abzugsfähige Vorsteuer von insgesamt 12.326,75 S errechne sich ausschließlich aus Ausgaben für seine Tätigkeit als Künstler bzw. Kursleiter.

Beigelegt wurde folgende Bestätigung der Bundesbildungsanstalt für Kindergartenpädagogik vom 24. September 2003:

"Die Direktion der Bundesbildungsanstalt für Kindergartenpädagogik bestätigt, dass der Bw. das vom Pädagogischen Institut veranstaltete Seminar in Berlin im Interesse der Schule besucht hat und er die dadurch erworbenen Kenntnisse sehr wohl im Unterricht einsetzen kann, da die Seminarinhalte den Lehrplanerfordernissen für Bildnerische Erziehung an BAKIPs entsprechen. Er hat, wie an unserer Schule üblich, die Seminarinhalte auch in der Arbeitsgemeinschaft der Kunst- und Werkerzieher an unserer Schule an seine Fachkollegen und Fachkolleginnen weitergegeben."

Weiters wurde eingereicht ein Programm für die Exkursion nach Berlin, 17. – 22. April 2001, der ARGE für Bildnerische Erziehung:

"Programm

18. April 2001

13.00 Treffpunkt im Hotel

14.00 – 18.00	Hamburger Bahnhof (Museum für Gegenwart)
19.00 – 21.00	Reichstag (Künstlerische Ausgestaltung, Kuppel, ...)

19. April 2001

9.00 Treffpunkt im Hotel

10.00 – 17.00	Alte und neue Architektur in Berlin: Potsdamer Platz (Filmmuseum) Alexanderplatz Hansaviertel Botschaftsviertel Alte Wache (Friedrich Schinkel) Friedrichswerdersche Kirche (Schinkelmuseum)
18.00 – 21.00	Neue Nationalgalerie

20. April 2001

9.00 Treffpunkt im Hotel

10.00 – 13.00	Schloss Charlottenburg Galerie der Romantik Schinkelpavillon
15.00 – 18.00	Museumsinsel Pergamonmuseum

	Eventuell Bootsfahrt
19.00 – 21.00	Besuch verschiedener Vernissagen (siehe Beilage)

21. April 2001

9.00 Treffpunkt im Hotel

10.00 – 13.00	Brückemuseum (Ausstellung Max Pechstein)
15.00 – 17.00	Bauhausarchiv
17.00 – 21.00	Rundgang, Galerien Berlin Mitte

22. April 2001

Rückfahrt

Zusatzprogramme:	Kulturzentrum Tacheles, Martin Gropius – Bau, Künstlerhaus Bethanien, Jüdisches Museum, Prenzlauer Berg, Spandau,
------------------	---

Mit Schreiben vom 28. Jänner 2004 wurde obige Berufung dahingehend ergänzt, als beantragt werde, den Alleinverdienerabsetzbetrag zu berücksichtigen.

Am 26. Februar 2004 wurden obige Berufungen der Abgabenbehörde zweiter Instanz zur Entscheidung vorgelegt.

Mit Ergänzungsvorhalt vom 7. Mai 2004 wurde der Bw. durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz aufgefordert, folgende Fragen zu beantworten bzw. Unterlagen einzureichen:

Umsatzsteuerbescheid

Die Einnahmen-Ausgabenrechnung, aus der die erklärten Einkünfte aus selbständiger Arbeit in Höhe von -31.256,00 S hervorgehen würden, würden einzureichen sein. Die erzielten Umsätze in Höhe von 127.358,51 S seien belegmäßig nachzuweisen. Es seien die jeweiligen Tätigkeitsbilder einzeln zu beschreiben. Worin unterscheidet sich die Unterrichtstätigkeit an der Waldorfschule von der des Kursleiters laut Berufungsschrift? Es sei eine Auflistung der geltend gemachten Vorsteuerbeträge einzureichen, aus der hervorgehe, auf welche konkrete Ausgabe sich diese beziehen würde und welcher Tätigkeit diese zugeordnet werden würde.

Einkommensteuerbescheid

Ganz allgemein werde auf die durch die ständige Judikatur des VwGH entwickelten Voraussetzungen zur Anerkennung von Studienreisen – wie die Abgabenbehörde erster Instanz in ihrer Bescheidbegründung ausgeführt habe – verwiesen. Sämtliche Kriterien müssten kumulativ vorliegen, der Bw. werde daher aufgefordert, dies für sämtliche vier Auslandsreisen zu belegen.

München, 21. – 23. Februar 2001

Die Belege über die geltend gemachten Kosten von 5.659,50 S seien einzureichen. Von welcher Organisation sei diese Reise veranstaltet worden? Es sei das diesbezügliche Programm einzureichen. Würde der Bw. selbst der Veranstalter dieser Reise sein, würde der Tagesablauf der drei Tage jeweils ausführlich zu schildern sein.

Welche konkreten Fortbildungsveranstaltungen würden vom Bw. besucht werden? Hätte der Bw. die Reise alleine angetreten oder in einer Gruppe (diesbezüglich würden die weiteren Teilnehmer mit Name, Adresse und Beruf zu nennen sein)? Sei von einem der Arbeitgeber des Bw. ein Ersatz geleistet worden?

Es sei die berufliche Notwendigkeit dieser Reise zu begründen.

Venedig 15. – 19. September 2001

Die Belege über die geltend gemachten Kosten von 7.612,70 S seien einzureichen. Es sei die diesbezügliche Ausschreibung des Pädagogischen Institutes einzureichen. Des Weiteren werde das genaue Programm der Studienreise benötigt.

Es sei nachzuweisen, dass der Besuch der Veranstaltung für den Bw. verpflichtend gewesen wäre. Es sei die berufliche Notwendigkeit dieser Reise zu erläutern. Sei vom Arbeitgeber des Bw. Ersatz geleistet worden?

Dresden 5. – 8. Juli 2001

Laut den vom Bw. eingereichten Unterlagen wäre der Beginn der Reise am 5. Juli um 21.00 Uhr gewesen. Dem Senat scheine daher der Ansatz von Verpflegungsmehraufwand für vier Tage nicht gerechtfertigt. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Wie sei der Betrag von 768,00 S (zwei Nächtigungen 384,00 S, Zug) zu verstehen?

Die eingereichte Hotelrechnung betreffe lediglich eine Nacht von 7. Juli auf 8. Juli. Wo sei von 6. Juli auf 7. Juli genächtigt worden?

Es sei der Ablauf der vier Tage samt Anreise und Abreise zu schildern. Wann wurde die Vortragsreihe am 7. Juli beendet?

Es seien die Unterlagen und Mitschriften einzureichen, die zum einen die Anwesenheit bei den einzelnen Vorträgen, zum anderen auch den beruflichen Zusammenhang belegen würden. Dem Senat sei nicht einsichtig, weshalb eine Vortragsreihe über die "Geschichtlichkeit des behinderten Körpers" als Fortbildung für die pädagogische Tätigkeit mit behinderten Menschen einzustufen sein solle.

Die berufliche Notwendigkeit würde näher auszuführen und zu untermauern sein. Von wem sei diese Reise organisiert worden? Würde der Bw. alleine oder in der Gruppe gereist sein?

Berlin 17. – 20. April 2001

Das vom Bw. im Zuge der Berufung eingereichte Programm der Reise betreffe hauptsächlich Museen, Architektur, Archive und Vernissagen. Der Senat gehe nach der allgemeinen Lebenserfahrung davon aus, dass diese Programmpunkte für einen interessierten Teil der Allgemeinheit, der sich quer durch alle Berufsgruppen und Bildungsgrade ziehe, von Anziehungskraft sei und auch besucht werde. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Laut ursprünglich eingereichter Unterlage würde das Programm der Reise "vor Ort bekannt gegeben werden". Der Senat gehe daher davon aus, dass bei Anmeldung noch keinerlei genaue Programmpunkte vorgelegen wären. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Laut den eingereichten Unterlagen sei die Reise am 17. April um 22.45 Uhr gestartet. Der Ansatz eines Verpflegungsmehraufwandes für diesen Tag erscheine folglich nicht gerechtfertigt. Es sei dazu Stellung zu nehmen.

Aus der eingereichten Berechnung gehe die Geltendmachung von 1.331,00 S Hotelkosten für eine Nacht hervor. Wann sei die Heimreise angetreten worden? Wo seien die weiteren Nächte verbracht worden? Sei das gesamte Programm vom Bw. absolviert worden oder nur ein Teil?

Am 7. Mai 2004 wurde ein Auskunftersuchen gemäß § 143 BAO an das Pädagogische Institut des Bundes, Abteilung für Allgemeinbildende Höhere Schulen, im Hinblick auf das Seminar Berlin, 17. – 22. April 2004, versendet. Dies lautete wie folgt:

Es sei die Teilnehmerliste für obiges Seminar einzureichen. Es sei die diesbezügliche Ausschreibung einzureichen. Wäre es möglich gewesen, auch nur einen Teil der Reise zu buchen? Wenn ja, solle dies auf der Liste vermerkt werden. Um welche Art von Seminar handle es sich bei obigem? Sei dieses auf Pädagogen, die bestimmte Fächer unterrichten, beschränkt? Auf oben angeführter Liste würde zu vermerken sein, welche Unterrichtsgegenstände von den Teilnehmenden jeweils abgehalten werden.

Wurde von diesem Institut eine Venedigreise zur Biennale vom 15. – 19. September 2001 veranstaltet? Wenn ja, seien auch diesbezüglich die oben angeführten Unterlagen und Antworten einzureichen. Zusätzlich werde das Programm der gesamten Reise benötigt.

Mit Schreiben vom 17. Mai 2004 wurde durch das Pädagogische Institut wie folgt geantwortet:

Zur Anfrage vom 7. Mai 2004 würde das Pädagogische Institut die Seminaurausschreibungen und Teilnehmerlisten für die angefragten Seminare übermitteln, sowie ein Programm der Reise zur Biennale 2001.

Beide Seminare würden für die Zielgruppe der Lehrerinnen für Bildnerische Erziehung an Allgemeinbildenden Höheren Schulen angeboten werden. Daher würden die Teilnehmerlisten nur Lehrpersonen des Unterrichtsgegenstandes Bildnerische Erziehung enthalten.

Die Buchung eines Teiles der Reise nach Berlin wäre nicht möglich gewesen. Die Teilnehmerinnen hätten sich durch die Anmeldung für die Gesamtdauer der Veranstaltungen laut Ausschreibung verpflichtet.

Im Hinblick auf das Seminar in Berlin wurde folgende Kursplanung eingereicht: Beginn 17. April 2001, Ende 22. April 2001. Zielgruppe: Lehrer für Bildnerische Erziehung an Allgemeinbildenden Höheren Schulen. Exkursionstermin: 17. April 2001, 22.45 Uhr, 22. April 2001, 17.50 Uhr.

Seminarinhalt: Neue und alte Architektur, die reichhaltige Museenlandschaft und die blühende Kunstszenen Berlins seien jene Schwerpunkte, die das Programm der Exkursion strukturieren. Das detaillierte Programm werde dann nach erfolgter Anmeldung im Herbst erstellt werden. Vorerst als Stichwörter einige wenige Fixpunkte der Exkursion: Potsdamer Platz, Karl Friedrich Schinkel, Neue Nationalgalerie, Jüdisches Museum, Museum für Gegenwart im Hamburger Bahnhof, verschiedene Galerviertel, Diesbezüglich wurde eine Teilnehmerliste eingereicht, aus der hervorgeht, dass sämtliche Teilnehmer Lehrer an Allgemeinbildenden Höheren Schulen seien.

Im Hinblick auf die Biennale di Venezia vom 15. September 2001 bis 19. September 2001 für die Zielgruppe: Lehrer für Bildnerische Erziehung an Allgemeinbildenden Höheren Schulen, wurde folgende Kursplanung eingereicht: 15. September 2001 19.32 Uhr – 19. September 2001 20.29 Uhr. Seminarinhalt: Durch den Besuch der Biennale von Venedig und die Reflexion der dort gezeigten Arbeiten solle die Auseinandersetzung mit aktueller Kunst intensiviert werden. Neben Analysen von Einzelkunstwerken sollten auch Strukturen des

Kunstbetriebes offen gelegt und besprochen werden. Dazu solle die Planung von Exkursionen und ihre mögliche Einbindung in den Unterricht kritisch reflektiert und diskutiert werden.

Auch hier wurde eine Teilnehmerliste eingereicht, wonach sämtliche Teilnehmer Lehrer an Allgemeinbildenden Höheren Schulen sind.

Im Hinblick auf die Biennale in Venedig wurde folgendes Programm eingereicht:

15.9.2001	(19.32) bis 16.9.01 (8.45): Bahnfahrt nach Venedig
16.9.2001:	11.00 – 15.00 bzw. 15.30 – 18.00 Rundgang durch die Ausstellung der Biennale in den Gardini (Arbeit in Kleingruppen) 19.30 – 20.30: Diskussion der Ausstellungen in den Gardini.

17.9.01: 10-10.45: Der Maler Balthus – Grenzgänge erotischer Kunst (Vortrag)

	11-14.00:	Führung durch die Ausstellung Balthus im Palazzo Grassi
	15.30-18.00:	Gino Severini und der Tanz – Peggy Guggenheim Collection (Vortrag, Diskussion, Gruppengespräche)
18.9.2001:	10-14 bzw. 15-16:	Rundgang durch die Ausstellungen der Biennale im Arsenale (Führung, Diskussion,....)
	16.30-18.00:	Besuch verschiedener Außenstellen der Biennale (z.B.: Mike Nelson, Lothar Baumgarten,....) - Gruppengespräche
19.9.2002:	10-12:	Besuch weiterer Außenstellen (Beiträge von Estland, Litauen, Argentinien,....) – Gruppengespräche.

13.14 bis 20.29: Rückreise nach Linz

Mit Schreiben vom 18. Mai 2004 wurde obiges Auskunftersuchen samt Antwort dem Bw. im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Mit Schreiben vom 27. Mai 2004 wurde durch den Bw. wie folgt geantwortet:

1.	<p>Umsatzsteuerbescheid:</p> <p>Die Einnahmen-Ausgaben-Rechnung für das Jahr 2001 liege bei. Die Belege über die erzielten Umsätze seien angeschlossen. Die Beschreibung der Tätigkeitsbilder "Waldorfschule" und "Kursleiter" könne man dem beigelegten Schreiben des Bw. entnehmen. Vorsteuer: Auflistungen hinsichtlich der Ausgaben als Lehrer (ohne Vorsteuerabzug) und als Künstler und Vortragender (mit Vorsteuerabzug) würden beiliegen.</p>
----	---

2.	<p>München, 21. – 23. Februar 2001:</p> <p>Belege über die geltend gemachten Ausgaben würden beiliegen. Die Reise sei von keiner Organisation veranstaltet worden. Der Tagesablauf liege bei. Der Bw. wäre allein unterwegs gewesen und hätte keinen Kostenersatz seitens seines Dienstgebers erhalten. Die Begründung über die berufliche Notwendigkeit dieser Reise liege bei.</p>
3.	<p>Venedig, 15. – 19. September 2001:</p> <p>Belege über die geltend gemachten Kosten würden beiliegen. Hinsichtlich der weiteren Fragen zu diesem Punkt würde auf die Angaben des Pädagogischen Institutes verwiesen werden. Der Bw. hätte keinen Kostenersatz erhalten.</p>
4.	<p>Dresden, 5. – 8. Juli 2001:</p> <p>Hinsichtlich des Verpflegungsmehraufwandes hätte man übersehen, dass die Reise am 5. Juli erst um 21.00 Uhr angetreten worden wäre und schon am Morgen des 7. Juli beendet worden sei. Es sei daher nur ein Verpflegungsmehraufwand für zwei Tage zu 486,00 S anzusetzen.</p> <p>Der Betrag von 768,00 S (zwei Nächtigungen/384,00 S) sei angesetzt worden, weil der Bw. die Hin- und Rückfahrt nächtens im Zug verbracht hätte.</p> <p>Die eingereichte Hotelrechnung weise wohl einen Irrtum in der Datierung der Übernachtung aus. Das Ausstellungsdatum der Rechnung decke sich üblicherweise mit dem Datum der Abreise. Die Rechnung sei am 7. Juli 2001 ausgestellt worden, der Übernachtungszeitraum wäre daher vom 6. Juli zum 7. Juli gewesen. Laut Bahnkarte hätte der Bw. die Rückreise auch schon am 7. Juli angetreten. Die Vortragsreihe sei am 7. Juli nach einer Diskussion mit den Referenten um ca. 17.00 Uhr beendet worden.</p> <p>Mitschriften und beruflicher Zusammenhang seien der Beilage zu entnehmen. Zur beruflichen Notwendigkeit: siehe beiliegende Bestätigung der Lehranstalt für Heilpädagogische Berufe für Berufstätige. Der Bw. hätte diese Reise selbst organisiert und alleine angetreten.</p>
5.	<p>Berlin, 17. – 20. April 2001:</p> <p>Hinsichtlich der beiden ersten Fragen zu dieser Reise würde auf die Angaben des Pädagogischen Institutes verwiesen werden. Das Programm wäre schon vor Antritt der Reise bekannt gewesen.</p>

	Hinsichtlich des Reiseantrittes und Reiseendes hätte man sich wieder geirrt. Es seien nur für zwei Tage Verpflegungsmehraufwand anzusetzen. Im Zuge der Nachfragen zu dieser Reise hätte sich jedoch herausgestellt, dass die Ausgaben dafür nicht richtig angesetzt gewesen wären. Der Bw. hätte schon am 20. April im Pflegeheim eine Ausstellung eröffnen müssen und die Rückreise früher antreten müssen als vorgesehen. Er hätte, wie alle anderen Teilnehmer, den Pauschalbetrag (Hotel und Fahrtspesen) für die gesamte Reise bezahlen und die Kosten für die vorzeitige Heimfahrt zusätzlich tragen müssen. Erst im Nachhinein sei ihm vom Pädagogischen Institut ein Nachlass von 1.980,00 S gewährt worden. Die Kosten für diese Reise seien daher mit 6.140,00 S, statt wie bisher mit 5.271,00 S, anzusetzen.		
	2 Tage zu 486,00 S	972,00 S	
	2 Nächte zu 384,00 S	768,00 S	
	Pauschale (Fahrt, Hotel)	4.750,00 S	
	Rückfahrt	1.630,00 S	
		8.120,00 S	
	abzüglich nachträglicher Nachlass	<u>-1.980,00 S</u>	
	Summe	6.140,00 S	

Folgende Stellungnahme des Bw. wurde beigelegt:

1. Tätigkeitsbilder – wodurch unterscheidet sich die Unterrichtstätigkeit an der Waldorfschule von der des Kursleiters laut Berufungsschrift?

a) Kursleiter

Der Malkurs werde von einer Farbenhandlung für Hobbymaler angeboten und organisiert. Die Kursteilnehmer würden sich ihre Malutensilien selbst besorgen. Seine Aufgabe bestehe darin, die Teilnehmer bei ihrer Arbeit zu begleiten.

b) Waldorfschule

Die Lehrtätigkeit in der Waldorfschule hätte den Zweck, die SchülerInnen zur Matura in Bildnerischer Erziehung zu führen. Das bedeute, mit ihnen sowohl praktisch als auch theoretisch zu arbeiten. Laut Maturaverordnung hätte jede Schülerin und jeder Schüler ein

individuelles Thema auszuarbeiten, dies bedeute eine intensive Vorbereitung seinerseits auf den Unterricht.

2. München 21. – 23. Februar 2001

Tagesablauf:

21.2.	8 Uhr	Abfahrt von zu Hause
	13 Uhr	Ankunft in München
	13 Uhr 30 – 18 Uhr	Haus der Kunst Ausstellung Michel Francois – die Pflanze in uns eine philosophische Auseinandersetzung mit dem geistigen Wachstum des Menschen
	18 Uhr 30	Zimmer beziehen und Abendessen anschließend Studium der Schriften von Carlos Castaneda und Anne Wilson
22.2.	8 Uhr	Frühstück
	10 Uhr – 13 Uhr	Neue Pinakothek Studium der Bilder von Ferdinand Hodler, Max Liebermann und Paul Klee nach einer kurzen Kaffeepause
	13 Uhr 30 – 17 Uhr	Alte Pinakothek Besichtigung der Venusausstellung
	18 Uhr	Abendessen anschließend Studium des Kataloges – besonderes Augenmerk auf die Beziehung zwischen Merkur als Kriegsgott und Venus als die Göttin der Liebe, wie diese in der bildenden Kunst der letzten 500 Jahre eingesetzt wurden.
23.2.	8 Uhr	Frühstück
	9 Uhr	Fa. K. – Beratungsgespräch bezüglich Farbpigmente
	11 Uhr	Besuch einiger Galerien – Anfrage wegen Ausstellungen und Kennenlernen des Galerieprogramms

	14 Uhr	Mittagessen und anschließend Heimfahrt
--	--------	--

Begründung der beruflichen Notwendigkeit dieser Reise:

Der Bw. hätte die Ausstellungen in München aus dem Blickwinkel des Pädagogen besucht, um den SchülerInnen einen gut fundierten Unterricht anbieten zu können. Im Unterschied zu einer Reproduktion (wie wir sie zB in Büchern finden könnten) sei das Studium vor dem Original wesentlich aufschlussreicher und ermögliche ihm eine authentischere Besprechung im Unterricht. Außerdem hätte er geprüft, ob es eine Möglichkeit gäbe, mit einer Klasse diese Ausstellung zu besuchen. Für einen Lehrer sei es eine Verpflichtung, Exkursionen so vorzubereiten, dass er die Besuchsprogramme kenne, um die SchülerInnen im Vorfeld schon einstimmen zu können und pädagogische Arbeitsaufträge mit den SchülerInnen auszuarbeiten.

Die Beratung bei der Firma K. wäre für seine Malerei äußerst notwendig gewesen, da er seit Jahren auf der Suche nach guten Pigmenten sei. Besonders die Rot- und Gelbtöne hätten bis jetzt kein befriedigendes Ergebnis gebracht. Da die Firma K. zum Teil alte Rezepturen verwende, wäre es sehr aufschlussreich gewesen, Hinweise für die Verarbeitung ihrer Produkte zu erhalten.

3. Dresden 5. – 8. Juli 2001:

Zur Ausstellung – Der (im-)perfekte Mensch:

Auszug aus der Mitschrift des Bw.: Unvollkommenheit liege im Wesen des Menschen. Daraus wachse die Herausforderung der Verschiedenheit. Man betrete das Museum über eine Rampe mit rotem Teppich, der von Spalierpflanzen gesäumt werde. Diese Linie ziehe sich auch im Museum weiter als Rampe. Der erste Raum sei wie ein Sakralraum mit Flügelaltären gestaltet gewesen. Hier würden sieben Leitideale unserer Gesellschaft kulturhistorisch, anthropologisch aber auch gesellschaftskritisch gezeigt werden. Schönheit, Gesundheit, Leistungsfähigkeit, Autonomie, Rationalität, Perfektion und Genussfähigkeit. Wer diesen Idealen entspreche, gehöre dazu, der dürfe mitspielen in der schönen neuen Welt. Hinter der Apsis würden sich Arkadien mit Zypressen und weidenden Schafen befinden. Ein ansteigender Weg verweise auf das Drama der menschlichen Existenz auch in der heilen Welt. Werkzeuge würden den Weg des Menschen pflastern und die Idylle trüben, indem sie im Lauf der Zeit immer mehr und mehr zu Herrschaftsinstrumenten werden würden. Durch einen verspiegelten Gang, in dem Straßeninterviews zum Thema Behinderung eingespielt werden würden, gelange man in einen dunklen noch engeren Gang, an dessen Wand ein Witz in Blindenschrift stehe. Im nächsten

Raum begegne man einem großen Mund, der in einer völlig unverständlichen Sprache immer wieder den Satz formuliere: Raus mit der Sprache. Allmählich werde das Thema Behinderung näher an den Besucher gebracht. Im Zentrum würden sich drei Säulen befinden, dazwischen stehe ein Rollstuhl. Der Abstand zwischen den Säulen sei groß genug, um durchzugehen, aber zu schmal für den Rollstuhl. Wenn man sich in den Rollstuhl setze, beginne hoch über dem Kopf in drei Monitoren eine Diskussion über den Rollstuhlfahrer. Weiters befinde sich noch eine Videoarbeit zu der Frage "Hast du noch alle Tassen im Schrank?" in diesem Raum. Auch Schweigen könne eine Antwort sein, vor allem dann, wenn man einem Gehörlosen eine Frage stellt. Das beredte Schweigen sei nicht jedermanns Sache. In einem Monitor tauche der Betrachter auf und nach kurzer Zeit falle eine Tasse zu Boden. Somit hätte wohl auch der Besucher nicht alle Tassen im Schrank.

Ein weiterer Raum sei wie ein Erlebnispark gestaltet, in dem Sehen, Hören, Verstehen, Berühren und Bewegen gleichzeitig zu entdecken seien. Die Abteilung Mauern befasse sich mit der gesellschaftlichen und historischen Ebene von Behinderung. Im Raum "Blicke" würde man sich zwischen Backsteinmauern mit verschiedenen Sehlöchern befinden, die in unterschiedliche Welten Einblick geben würden. Auf dem Rundgang seien verschiedene Themen mit unterschiedlichen Referenten diskutiert worden, sodass eine emotionale und intellektuelle Vorbereitung auf die nachfolgenden Referate möglich gewesen wäre.

Berufliche Notwendigkeit, beruflicher Zusammenhang:

Die Unterrichtstätigkeit des Bw. in der Lehranstalt für Heilpädagogische Berufe und im Ausbildungslehrgang für Sonderkindergärtnerinnen umfasse die schöpferische Ausdrucksmöglichkeit von und mit behinderten Menschen. Die Auseinandersetzung mit dem Thema "Was ist Behinderung" bzw. "Wo endet meine Normalität" sei auf sehr unterschiedliche Weise während dieser Veranstaltung reflektiert worden. Da zahlreiche Referenten selber unter Behinderungen gelitten hätten, wäre es auch eindrucksvoll gewesen, wie ein geglücktes Leben mit Karriere dennoch möglich sei. Diese Erfahrung hätte ihm für die Unterrichtstätigkeit sehr viel gebracht, da derartige Fortbildungen in Österreich bis jetzt noch nicht angeboten worden wären. Er hätte zwar an der Kunstuniversität Kunstgeschichtevorlesungen besucht, aber keinerlei Information über künstlerische Ausdrucksformen von behinderten Menschen erfahren. Die Ausstellung wäre auch deswegen so wichtig für ihn gewesen, weil die didaktische Aufbereitung anregend für seine Unterrichtstätigkeit wäre.

Die gesamte Tagung hätte einerseits die Frage nach der Behinderung gestellt und andererseits aufgezeigt, wie im Lauf der Geschichte sich der Begriff Behinderung gewandelt oder verändert hätte. Ferner würde auch anschaulich gemacht werden, wie die Integration

von Behinderten in die Gesellschaft zu den jeweiligen Zeiten funktioniert hätte. Über das geschichtliche Verständnis ließen sich mit den Schülern auch Ansätze für die Gegenwart erarbeiten.

Die Eugenikforschung hätte zu einer Diskriminierung der beeinträchtigten Menschen geführt. Die USA und später die Nationalsozialisten hätten daraufhin versucht, die Behinderten auszurotten, um den perfekten Menschen zu erzeugen. Gleiches geschehe auch derzeit wieder mit der Genforschung, ... Um aus der Geschichte zu lernen, sei es notwendig, historische Zusammenhänge und Fakten aufzuzeigen, damit eine bessere Zukunft entstehen könne. Dazu sei er als Lehrer verpflichtet.

Das bereits eingereichte Kursprogramm für die Reise Berlin wurde nochmals beigelegt.

Ebenso die bereits eingereichte Bestätigung der Bundesbildungsanstalt für Kindergartenpädagogik.

Die bereits eingereichte Rechnung über den Hotelaufenthalt in Dresden wurde nochmals eingereicht. Des Weiteren eine Bestätigung der Caritas vom 8. November 2003, wonach der Bw. am Symposium "Der (im-)perfekte Mensch" am 6. und 7. Juli 2001 im Hygienemuseum in Dresden teilgenommen hätte und diese Veranstaltung eine wichtige Fortbildungsveranstaltung für seine Tätigkeit als Lehrkraft an der Schule gewesen wäre.

Des Weiteren wurde folgende Aufstellung im Hinblick auf die Reise nach München eingereicht:

Ausstellungsbesuch

21. – 23.2.2001 München

3T/486,00	1.458,00
2N/384,00	768,00
620 km/4,90	3.038,00
Mat. für Unterricht	
DM 56,50	<u>395,50</u>
	5.659,50

Des Weiteren wurden Kopien von Einkaufsbelegen eines Museumsshop in München eingereicht.

Die Aufwendungen in Höhe von 56,50 € würden sich wie folgt zusammensetzen:

10 x Dia	35,00 DM
1 Kunstkarte derivativ	1,80 DM
3 x Fold n please	11,70 DM
Klee, Kunstwerke 2	<u>8,00 DM</u>
	56,50 DM

Im Hinblick auf die Reise nach Venedig wurden folgende Aufstellung sowie Kopien von Eintrittskarten eingereicht:

Biennale

15. – 19.9.2001, Venedig

5T/492,00	2.460,00
Fahrt + Hotel	4.680,00
Eintritte	
Lire 66.500	<u>472,70</u>
	7.612,70

Folgende Überschussrechnung für das Jahr 2001 wurde eingereicht:

Einnahmen brutto

Bilderverkauf	10 %		85.000,00	
Honorare	20 %		28.712,00	
Honorare Waldorf	0 %		26.159,11	139.871,11

Ausgaben brutto

Atelier Miete und Strom		40.126,64	
Fachliteratur	12.290,65		
Arbeitsmaterial	22.802,96		
Kopien, Repro	5.469,67		

Ausstellungskatalog	3.900,00		
Galeriegebühren	8.000,00		
Fotomaterial	756,20		
Mitgliedsbeitrag	500,00		
Rahmen	1.472,20	55.191,68	
Büromaterial	2.538,90		
Werbung	2.446,00		
Geldverkehrskosten	667,50		
Porti + Versandkosten	3.351,60		
Telefon 50 % v. 17.202,21	8.601,11	17.605,11	
Reisekosten		46.200,60	
Absetzung für Abnutzung	4.833,00		
Geringw.Wirtschaftsgüter	4.943,50	9.776,50	
Umsatzsteuer 10-12/00	-1.558,00		
Umsatzsteuer 1-9/01	3.785,00	2.227,00	-171.127,53
	Verlust		-31.256,42

Weiters wurde eine Rechnung des Bw. an die Waldorfschule für Unterrichtstätigkeit in Höhe von in Summe 26.159,11 S eingereicht. Des Weiteren geht aus dieser ein Honorar für ein Seminar für Lehrer in Höhe von 1.958,00 S hervor.

Des Weiteren wurde eine Honorarbestätigung der Landesregierung im Hinblick auf die Krankenpflegeschule Freistadt in Höhe von 8.838,50 S eingereicht.

Beigelegt wurden auch Rechnungen über Bilderverkauf im Berufungsjahr in Höhe von 85.000,00 S.

Weiters wurde auf das Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes vom 29. Jänner 2004, 2002/15/0034, verwiesen.

Des Weiteren wurden Aufstellungen über die Zusammensetzung der Werbungskosten und der Einnahmen und Ausgaben im Hinblick auf die selbständige Tätigkeit für das Jahr 2001 eingereicht.

Mit Schreiben vom 14. Jänner 2005 wurde an den Bw. ein weiterer Ergänzungsvorhalt abgefertigt:

1.)	Umsatzsteuerbescheid
	<p>Die bereits angeforderte Auflistung der Vorsteuerbeträge sei nur zum Teil eingereicht worden. Aus den Monatsaufstellungen würden handschriftlich vermerkte Vorsteuerbeträge in Höhe von 8.389,79 S hervorgehen. Geltend gemacht worden seien jedoch 12.326,75 S. Der Bw. würde daher nochmalig aufgefordert werden, eine vollständige Auflistung einzureichen, versehen mit der Kategorie der Ausgabe und Zuordnung zur Tätigkeit.</p> <p>Des Weiteren hätte festgestellt werden können, dass es sich bei den bereits deklarierten Beträgen auch um Aufwendungen für Fortbildung, Büromaterial, Eintritte und Kataloge handeln würde. Es sei nicht einsichtig, weshalb diese Kosten gerade für die Vortragstätigkeit Waldorfschule nicht angefallen sein sollten. Dies auch deshalb, weil laut den Angaben des Bw. eine intensive Vorbereitung für diese Tätigkeit notwendig sein würde. Fachliteratur und Fortbildungskosten im weitesten Sinne würden auch dieser zu Gute kommen. Es sei dazu Stellung zu nehmen.</p> <p>Worin bestehe die Vorbereitungstätigkeit?</p>
2.)	Einkommensteuerbescheid
	<p>Studienreise Dresden</p> <p>Die Angaben im Schreiben vom 27. Mai 2004 seien widersprüchlich, es würden verschiedene Endtage der Reise angegeben worden sein. Der Bw. würde ersucht werden, den genauen Ablauf der Reise zu schildern, samt Abreise- und Ankunftszeitpunkt der Züge.</p> <p>Jedenfalls erscheine die Geltendmachung eines Verpflegungsmehraufwandes für den 5. Juli 2001 nicht gerechtfertigt (Abreise 21.00 Uhr). Weiters seien für die beiden im Zug verbrachten Nächte keinerlei Nächtigungskosten angefallen. Nachgewiesen worden sei lediglich die Bezahlung der Teilnahmegebühr für den 6. Juli 2001 – würde auch am 7. Juli 2001 teilgenommen worden sein, sei der diesbezügliche Beleg einzureichen. Es sei der Ablauf der Reise detailliert zu schildern.</p> <p>An Hand des eingereichten Programms gehe der Senat davon aus, dass es sich bei gegenständlicher – auch als internationale öffentliche Tagung bezeichneter – Veranstaltung um eine Behandlung des Themas Behinderung von verschiedenen Seiten handle. Auch werde davon ausgegangen, dass sich die Teilnehmenden nicht auf ihre</p>

	<p>Berufsgruppe beschränkt hätten, sondern vielmehr aus einer Anzahl von verschiedensten beruflichen Orientierungen stammen würden.</p> <p>Es sei dazu Stellung zu nehmen.</p> <p>Auch der Inhalt der Vorträge sei laut Programm breit angelegt. Welche Teile des Programms seien vom Bw. in einem konkreten Projekt verwertet worden? Es sei diese Verwertung nachzuweisen.</p>
--	--

Mit Schreiben vom 31. Jänner 2005 wurde wie folgt geantwortet:

1.)	Umsatzsteuerbescheid		
	<p>Die angeforderte Auflistung der Vorsteuerbeträge liege bei, ebenso die Stellungnahme des Bw., seine Vorbereitungen für die Waldorfschule betreffend.</p> <p>Es sei sehr schwierig und leider nicht möglich, einen schlüssigen Beweis zu liefern, dass die Aufwendungen des Bw. für Fortbildung, Eintritte, Kataloge und Büromaterial nicht auch für seine Tätigkeit in der Waldorfschule angefallen seien.</p>		
2.)	Einkommensteuerbescheid		
	<p>Studienreise Dresden</p> <p>Die widersprüchlichen Angaben im Schreiben vom 27. Mai 2004 würden bedauerlicherweise auf einem Tippfehler der Sekretärin des Steuerberaters beruhen.</p> <p>Reiseantritt wäre am 5. Juli 2001, 21.00 Uhr, seine Rückkehr wäre am 8. Juli morgens gewesen. Aus den Stempeln der Bahnkarte sei ersichtlich, dass der Bw. am 7. Juli abends in Dresden abgereist wäre, nach 24.00 Uhr in Nürnberg umgestiegen sei und am 8. Juli morgens in Linz angekommen sei. Die Teilnahmegebühr von 40,00 €, bezahlt am 6. Juli 2001, beziehe sich auf beide Tage und entspreche dem ermäßigten Satz (siehe Ausschreibung).</p> <p>Demnach seien für diese Reise folgende Kosten anzusetzen:</p>		
	2 T/486,00 S	972,00 S	
	Hotel 99,00 DM	693,00 S	
	Beitrag 40,00 DM	280,00 S	
	Bahn	<u>1.742,00 S</u>	
	Gesamt:	3.687,00 S	
	Gegenständliches Seminar in Dresden hätte sich sicherlich auch an Angehörige anderer		

	<p>Berufsgruppen gewandt, die in ihrer beruflichen Tätigkeit Umgang mit behinderten Menschen hätten.</p> <p>Hinsichtlich der Verwertung der Erfahrungen dieses Seminars würde auf die bereits mit Schreiben vom 27. Mai 2004 eingereichte Stellungnahme des Bw. und die Erklärung der Schuldirektion verwiesen werden.</p> <p>Zusätzlich würden einige Kopien von Unterlagen beiliegen, die zu Unterrichtsvorbereitungen mit der gegenständlichen Thematik dienen würden. Wenn erforderlich könne der Bw. Kopien von Diplomarbeiten seiner Schülerinnen zu dieser Thematik einreichen, die er im Zuge seiner Tätigkeit an der Lehranstalt betreut habe, wozu seine Erfahrungen aus dem Seminar wesentlich beigetragen hätten.</p>
--	---

Beigelegt wurde folgende Aufstellung der Vorsteuerbeträge 2001:

Ausgaben	brutto	Vorsteuer
Fachliteratur	12.290,65 S	1.002,28 S
Büromaterial	2.538,90 S	423,15 S
Repros	5.469,67 S	911,63 S
Arbeitsmaterial	22.802,96 S	3.800,49 S
Rahmen	1.472,20 S	245,37 S
GWG	4.943,50 S	823,92 S
Porto	3.351,60 S	
Foto	756,20 S	126,03 S
Werbung	1.996,00 S	332,67 S
Sonstiges/Eintritte	450,00 S	40,91 S
Beiträge	500,00 S	
Kataloge	3.900,00 S	650,00 S
Galeriegebühr	8.000,00 S	

		8.356,45 S
Reisekosten SA	46.200,60 S	861,62 S
Telefon 50% von 17.202,21 S	8.601,11 S	1.433,52 S
Atelier Linz Miete 9-12/01	18.166,64 S	1.515,16 S
Strom	960,00 S	160,00 S
		12.326,75 S

Weiters wurden eingereicht folgende Tätigkeitsbeschreibungen, verfasst durch den Bw.:

Tätigkeitsbeschreibung Waldorfschule

Seine Unterrichtstätigkeit in der Waldorfschule wäre insofern eine besondere, da er im Laufe eines Schuljahres die SchülerInnen auf die Matura vorbereiten habe müssen. Am Ende des Jahres wäre die Externistenreifeprüfung gestanden.

Sie hätten also in diesem Jahr den Kernstoff der AHS erarbeiten und darüber hinaus praktische Fähigkeiten einüben und Spezialgebiete ausarbeiten müssen. Das hieße für ihn, vierzehn verschiedene Spezialgebiete sowohl praktisch, als auch theoretisch zu betreuen. Die Auswahl des Spezialgebietes wäre im Einvernehmen von Prüfer und Kandidat erfolgt.

Wie der Begriff Spezialgebiet schon sage, solle sich die Schülerin intensiv mit einem bildnerischen Problem auseinandersetzen und auch Bezug nehmen auf aktuelle Ausstellungen oder Diskussionen, die ihr Thema betreffen würden.

Wenn z.B. einer die Pop Art als sein Spezialgebiet wähle und es sei gerade in Linz eine Andy Warhol Ausstellung, dann würde er diese Ausstellung mit ihm anschauen, würde einen Katalog kaufen und versuchen, dem Schüler wichtige Aspekte zu dieser Person zu vermitteln.

Wenn eine Schülerin die menschliche Figur in der Kunst als Thema wähle, dann könne vielleicht ein Vortrag von Hubert Gaisbauer im Kunsthistorischen Museum zur El Greco Ausstellung Aspekte liefern, die er noch nicht gekannt habe, die aber für die Schülerin von Bedeutung sein könnten.

Das Problem sei die kurze Zeit, in der er die Schüler so kennen lernen solle, dass eine entspannte Prüfung möglich sei, zumal die Schüler zwölf Jahre Waldorfschule erlebt hätten und auf ihre Weise interessante Persönlichkeiten seien.

Wenn er in einer normalen AHS einen Schüler zur Matura führe, so hätte er in der Regel vier

Jahre mit ihm gearbeitet. Er kenne ihn und er kenne ihn – das sei es etwas Anderes, da müsse er in kurzer Zeit herausfinden, was er könne, was sein Thema sei und wo seine Stärken liegen würden. Dafür würde er auch manchmal Literatur brauchen und vor Allem Zeit, um die verschiedenen Persönlichkeiten zu begreifen.

Er könne gerne Spezialgebiete aus dieser Zeit schicken, aber Vorsicht: "Kunst kann ihr Leben verändern".

Tätigkeitsbeschreibung Lehranstalt für Heilpädagogische Berufe

Seine Lehrtätigkeit in der Lehranstalt für Heilpädagogische Berufe sei wieder ganz anders geartet. Da solle er die Kursteilnehmerinnen mit den schöpferischen Ausdrucksmöglichkeiten der Menschen vertraut machen, besonders aus dem Blickwinkel der Behinderung.

Die Ausbildung sei in ein zweisemestriges Basismodul und ein viersemestriges Diplommodul gegliedert.

Im Basismodul hätte er Themen wie Großgruppenanimation, Lernzugänge, Land Art, Fest- und Feriengestaltung, Farben als Ausdrucksmittel, Gruppentänze und szenisches Spiel. Im Diplommodul könnten die Schülerinnen aus verschiedenen Themenbereichen wählen, die den Themenkomplex der kunsttherapeutischen Begleitung berühren würden. Dabei gehe es auch um die Frage "wie der Mensch zu seinem Menschsein komme", beziehungsweise wie perfekt oder (im)perfekt der Mensch sei.

Die Schülerinnen würden am Ende ihrer Ausbildung eine Diplomarbeit zu einem Thema schreiben und er als Betreuer würde mit seinen Erfahrungen dieses Schreiben begleiten. Dazu hätte ihm das Symposium in Dresden einige Hintergründe geliefert, die er an die Schüler weitergeben hätte können.

Beiliegend würde er ein paar der wichtigsten Textausschnitte dieser Veranstaltung übersenden.

Wenn es interessieren würde, würden auch einige Diplomarbeiten vorliegen, die mit seiner Begleitung entstanden seien.

Beigelegt wurden folgende Texte:

Bernd Kebelmann	Performance als Lebenskunst. Körperbewusstsein in der Augenscheingesellschaft
Peter Radke	Sich zur Schau Stellen: Theaterarbeit und Behinderung
Angela Rannow	Zum (im)perfekten Mensch im Tanz
Manfred Schnelle	Der Turmbau zu Babel. Sprachen – Zeichen - Gebärden

Karl Sperling	Warum ist der Mensch (im)perfekt? Eine Antwort aus genetischer Sicht
Anne Waldschmidt	Die Normalisierung der Abweichenden: Heil- und Sonderpädagogik im Zeichen der Biomacht

Mit Schreiben vom 10. März 2005 wurden die Ermittlungsergebnisse der Amtspartei im Rahmen des Parteiengehörs übermittelt.

Eine Stellungnahme von Seiten der Amtspartei wurde nicht eingereicht.

In der am 18. April 2005 durchgeführten mündlichen Verhandlung wurden von beiden Parteien keinerlei Einwendungen oder Ergänzungen im Hinblick auf obigen Sachverhalt eingebracht.

Über die Berufung wurde erwogen:

Umsatzsteuerbescheid

Gemäß § 12 Abs. 1 UStG 1994 kann ein Unternehmer Vorsteuerbeträge abziehen, und zwar die von anderen Unternehmern in einer Rechnung (§11) an ihn gesondert ausgewiesene Steuer für Lieferungen und sonstige Leistungen, die im Inland für sein Unternehmen ausgeführt worden sind.

Gemäß § 12 Abs. 3 UStG 1994 ist vom Vorsteuerabzug unter Anderem ausgeschlossen die Steuer für die Lieferung von Gegenständen, soweit der Unternehmer diese Gegenstände zur Ausführung steuerfreier Umsätze verwendet, sowie die Steuer für sonstige Leistungen, soweit der Unternehmer diese sonstigen Leistungen zur Ausführung steuerfreier Umsätze in Anspruch nimmt.

Nach § 12 Abs. 4 UStG 1994 hat der Unternehmer dann, wenn er neben den Umsätzen, die zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führen, auch Umsätze, bei denen ein solcher Ausschluss nicht eintritt, bewirkt, die Vorsteuerbeträge nach Maßgabe der Abs. 1 und Abs. 3 in abziehbare und nicht abziehbare Vorsteuerbeträge aufzuteilen.

Nach § 12 Abs. 5 UStG 1994 kann der Unternehmer an Stelle einer Aufteilung nach Abs. 4

1. die Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der zum Ausschluss vom Vorsteuerabzug führenden Umsätze zu den übrigen Umsätzen in nicht abziehbare und abziehbare Vorsteuerbeträge aufteilen, oder

2. nur jene Vorsteuerbeträge nach dem Verhältnis der Umsätze aufteilen, die den zum

Ausschluss vom Vorsteuerabzug nach Abs. 3 führenden Umsätzen oder den übrigen Umsätzen nicht ausschließlich zuzurechnen sind.

Der Bw. wurde durch den Senat aufgefordert, die den Vorsteuerbeträgen zu Grunde liegenden Aufwendungen den einzelnen Tätigkeiten zuzuordnen. Weiters wurde ihm mitgeteilt, dass nicht einsichtig sei, weshalb etwa Kosten wie Fortbildung, Büromaterial, Eintritte und Kataloge nicht auch im Zusammenhang mit der Tätigkeit für die Waldorfschule angefallen wären.

Der Bw. selbst hat in seinem Schreiben vom 31. Jänner 2005 eingeräumt, dass nicht nachgewiesen werden könne, dass keine dieser Aufwendungen für die Tätigkeit in der Waldorfschule angefallen sind. Auch eine Zuordnung der Aufwendungen zu den Erlösen wurde trotz Aufforderung nicht eingereicht.

Da eine konkrete Aufteilung iSd § 12 Abs. 4 UStG 1994 durch den Bw. nicht vorgenommen werden konnte - und der Senat wie dem Bw. vorgehalten davon ausgeht, dass jedenfalls auch Aufwendungen im Zusammenhang mit der Tätigkeit in der Waldorfschule stehen - hat eine Aufteilung nach dem Umsatzverhältnis gemäß § 12 Abs. 5 Z 1 UStG 1994 zu erfolgen (VwGH 16.12.1999, 96/15/0116, und 3.3.1989, 87/15/0087).

Wie durch die Amtspartei festgesetzt, entfallen 20,54% (Anteil der 26.159,11 S an den Gesamterlösen in Höhe von 127.358,51 S) auf Umsätze, die den Vorsteuerabzug ausschließen. Folglich ist die abzugsfähige Vorsteuer um diesen Anteil von 20,54% zu kürzen.

Die Berufung war in diesem Punkt daher als unbegründet abzuweisen.

Einkommensteuerbescheid

Reisekosten

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

Die Abzugsfähigkeit ergibt sich zum Einen aus der beruflichen Veranlassung. Sie ist dann anzunehmen, wenn objektiv ein Zusammenhang mit dem Beruf besteht und subjektiv die Aufwendungen zur Förderung des Berufes, nämlich zur Erwerbung, Sicherung und Erhaltung von Einnahmen im Rahmen der Einkunftsart gemacht werden (vgl. BFH 28.11.1980, BStBl 1981 II 368).

Zum Anderen dürfen die Ausgaben nicht als Kosten der Lebensführung iSd

§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 zu qualifizieren sein, 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.

Nach ständiger Judikatur des VwGH muss gerade bei Aufwendungen, die auch in den Kreis der privaten Lebensführung fallen können, ein strenger Maßstab angelegt und eine genaue Unterscheidung vorgenommen werden (VwGH 18.3.1992, 91/14/0171).

Es soll vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund der Eigenschaft seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und dadurch Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann, was ungerecht gegenüber jenen Steuerpflichtigen wäre, die eine Tätigkeit ausüben, die eine solche Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen nicht ermöglicht, und die derartige Aufwendungen aus ihrem bereits versteuerten Einkommen tragen müssen (VwGH 23.1.2002, 2001/13/0238).

Zur steuerlichen Anerkennung von Auslandsreisen hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung (VwGH 19.10.1999, 99/14/0131, oder 22.9.2000, 98/15/0111) festgehalten, dass Kosten einer Auslandsreise (Studienreise) des Steuerpflichtigen grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd § 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988 seien, es sei denn, folgende Voraussetzungen liegen kumulativ vor:

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 Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwendung gestatten.
3.	Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen 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 führt der nur zur Gestaltung der Freizeit dienende Aufwand keinesfalls zu einer steuerlichen Berücksichtigung.

Wie der Bw. selbst angegeben hat, liegt bezüglich der München-Reise keine lehrgangsmäßige Organisation vor.

Aus dem eingereichten Tagesablauf lässt sich jedoch die weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit nicht einwandfrei erkennen. Im Gegenteil – der Besuch von Museen und Galerien ist durchaus für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit von Interesse, sie gehören zum Kulturleben des Menschen (VwGH 26.6.1990, 89/14/0106). Studienreisen erfreuen sich nach allgemeiner Lebenserfahrung großer Beliebtheit. Eine Einschränkung auf Lehrer für künstlerische Fächer ist jedenfalls nicht zu erkennen.

Es fehlt folglich nicht nur an Punkt 1., sondern auch an Punkt 3. der obigen Voraussetzungen. Privat organisierte Museumsbesuche zählen zu den gängigen Freizeitbeschäftigungen – unabhängig von der Zugehörigkeit zu einer Berufsgruppe.

Dass die Besichtigung der Exponate in den Unterricht einfließen, wird durch den Senat nicht bezweifelt – ein derartiges Engagement eines Lehrers ist hoch anzuerkennen, zu einer steuerlichen Absetzbarkeit der Kosten kann eine solche Reise jedoch dennoch nicht führen.

Berlin

Ebenso verhält es sich mit der Reise nach Berlin.

Dem Bw. wurde vorgehalten, dass nach der allgemeinen Lebenserfahrung die vorliegenden Programmpunkte für einen interessierten Teil der Allgemeinheit, der sich quer durch alle Berufsgruppen und Bildungsgrade zieht, von Interesse ist und auch absolviert werden. Um Stellungnahme wurde gebeten – vom Bw. wurde lediglich auf das Schreiben des Pädagogischen Institutes verwiesen. Darin wurde dem Obigen nichts entgegen gesetzt. Nun ist unstrittig, dass das Seminar vom Pädagogischen Institut veranstaltet worden ist und für Lehrer des Faches Bildnerische Erziehung ausgeschrieben wurde.

Dies allein macht jedoch aus den Aufwendungen keine abzugsfähigen Werbungskosten (VwGH 24.4.1997, 93/15/0069).

Das Programm lässt nicht einwandfrei erkennen, dass die Reise weitaus überwiegend beruflich bedingt wäre. Die Programmpunkte bestehen hauptsächlich aus Museumsbesuchen, der Besichtigung diverser Stadtviertel, einer Bootsfahrt und dem Besuch von "verschiedenen Vernissagen". Gerade eine solche Gestaltung ist für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit von Interesse.

Das Programm war nicht dermaßen auf interessierte Kunsterzieher abgestellt, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere Teilnehmer entbehrt hätte (VwGH 6.11.1990, 90/14/0176).

Venedig

Im Hinblick auf die Venedig-Reise ist auf die obigen Ausführungen zu verweisen.

Zusätzlich ist diesbezüglich auch Punkt 4 nicht erfüllt.

Das eingereichte Programm hat folgende zeitliche Dimension:

1.Tag	7,5 Stunden
2.Tag	6,25 Stunden
3.Tag	6,5 Stunden
4.Tag	2 Stunden

Auch bei beruflicher Veranlassung sämtlicher vorgesehenen Programmpunkte könnte eine Anerkennung der Aufwendungen nicht erfolgen, da allgemein interessierende Programmpunkte ("Privatzeiten") mehr Raum einnehmen, als jener, der während der laufenden Berufsausübung als Freizeit regelmäßig zu anderen als beruflichen Zwecken verwendet wird. Dabei ist auf eine "Normalarbeitszeit" von durchschnittlich acht Stunden abzustellen (siehe VwGH 13.12.1988, 88/14/0002).

Obiger Tabelle ist zu entnehmen, dass diese acht Stunden an keinem der Tage erreicht werden.

Die Anerkennung der Aufwendungen als Werbungskosten scheidet folglich auch schon aus diesem Grunde aus.

Dresden

Auch im Hinblick auf die Dresden-Reise liegt keine lehrgangsmäßige Organisation vor.

Nach Ansicht des Senates lässt diese auch nicht die zumindest weitaus überwiegende berufliche Bedingtheit einwandfrei erkennen.

Vielmehr handelt es sich schon laut Überschrift um eine "internationale öffentliche Tagung", was auf ein breites Spektrum an möglichen Interessierten schließen lässt.

Es wurde die Geschichtlichkeit des behinderten Körpers untersucht. Die Vortragenden kommen laut Programm unter Anderem aus folgenden Fachgebieten: Disability Studies, Rechtswissenschaften, Wissenschaftsgeschichte, Kulturwissenschaft, Humangenetik, Sozialwissenschaften, Soziologie, Historische Anthropologie.

Der berufliche Zusammenhang wurde vom Bw. derart erläutert, dass wesentlich für ihn die schöpferischen Ausdrucksmöglichkeiten von und mit behinderten Menschen wären. Die Tagung geht jedoch weit über diesen Aspekt hinaus und analysiert das Thema Behinderung

von vielen verschiedenen Seiten.

Der Senat geht auf Grund der obigen Vielseitigkeit davon aus, dass die Tagung für einen nicht abgegrenzten Teil der Allgemeinheit von Interesse war. Aus dem Programm geht keinerlei Einschränkung auf die Berufsgruppe des Bw. hervor – er selbst geht davon aus, dass verschiedene Berufsgruppen daran Interesse gehabt hätten.

Dass die Tagung "anregend für die Unterrichtstätigkeit" gewesen sei, die Erfahrungen daraus zu Diplomarbeiten "wesentlich beigetragen" hätten und sie "einige Hintergründe geliefert" hätte, die an die Schüler weitergegeben werden konnten reicht für die Voraussetzungen 1. und 3. jedoch nicht aus.

Eine konkrete Verwertung in Form eines Projektes konnte nicht nachgewiesen werden – und wurde auch vom Bw. nicht behauptet.

Weiters wurde der Bw., aufgefordert, den genauen Ablauf der Reise zu schildern. Aus dem Programm lässt sich nicht ausnehmen, ob die absolvierten Programmpunkte eine zeitliche Dimension von durchschnittlich acht Stunden pro Tag erreicht haben. Auch dieser Nachweis ist folglich nicht gelungen.

Die Aufwendungen für die Dresden-Reise sind daher nicht als Werbungskosten anzuerkennen.

Auf Grund des in § 20 EStG 1988 normierten Aufteilungsverbotes sind bei Vorliegen einer teilweisen privaten Veranlassung die Reisekosten zur Gänze nicht als Werbungskosten abzugsfähig (VwGH 8.5.2003, 99/15/0002, und 21.10.2003, 2001/14/0217).

Alleinverdienerabsetzbetrag

Da laut Aktenlage die Ehegattin des Bw. über keinerlei Einkünfte im Berufungsjahr verfügt hat, ist der Alleinverdienerabsetzbetrag zu gewähren, der Berufung in diesem Punkt daher statt zu geben.

Beilage: 2 Berechnungsblätter

Linz, 18. April 2005