



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung der Bw, vom 11. Oktober 2009 gegen den Bescheid des Finanzamtes Grieskirchen Wels vom 24. September 2009 betreffend Einkommensteuer (Arbeitnehmerveranlagung) 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen.

Der angefochtene Bescheid wird abgeändert.

Hinsichtlich der Bemessungsgrundlage und der Höhe der Abgabe wird auf die ergangene Berufungsvorentscheidung verwiesen.

Entscheidungsgründe

Die Berufungswerberin (in der Folge kurz Bw) ist Lehrerin und machte in der mit FinanzOnline am 26. August 2009 elektronisch eingebrachten Einkommensteuererklärung für das streitgegenständliche Veranlagungsjahr 2008 folgende Sonderausgaben und Werbungskosten geltend:

Sonderausgaben									
KZ				Betrag					
455	Personenversicherungen			358,08					
458	Kirchenbeitrag			100,00					

459	Spenden	67,50					
Werbungskosten							
717	Gewerkschaftsbeitrag etc.						
719	Arbeitsmittel	351,00					
720	Fachliteratur	161,06					
721	Reisekosten	2.886,80					
722	Aus-/Fortbildungskosten	70,40					

Mit Schreiben vom 16. September 2009 forderte das Finanzamt die Bw zur Vorlage folgender Unterlagen auf:

1.	Versicherungsbestätigung für 2008
2.	Nachweis/Belege betreffend Spenden iHv 67,50 €
3.	Für die beantragten Werbungskosten seien Unterlagen samt Aufstellung der Kosten nachzureichen. Zu den Reisekosten seien eine Kostenaufstellung mit Zweck jeder Reise vorzulegen und sämtliche Vergütungen bekanntzugeben

Die Bw legte eine Aufstellung und Belege wie folgt vor:

Die Zahlung der Versicherungsprämie von 358,08 € wurde durch eine Bestätigung der Versicherung nachgewiesen.

Zum als **Spenden** geltend gemachten Betrag wurden folgende Zahlungen im Jahr 2008 aufgelistet und nachgewiesen:

Mitgliedsbeitrag Verband der Chemielehrer Österreichs VCÖ: 27.50 €

SOS-Kinderdorf Aktion 237008: 20.00 €

Austauschprogramm für interkulturelles Lernen, Wien 20,00 €

Reisekosten

Die Bw wies für die Teilnahme an den vom oben genannten Verband veranstalteten Chemietagen an der Universität Linz vom 26. bis 28. März 2008 Fahrtkosten (ÖBB 5,80+9,40+5,80+3,40) sowie Tagesgebühren (22,00 €) von insgesamt **46,40 €** nach.

Der Kursbeitrag von 40,00 € wurde laut Bankbeleg bereits am 19. Dezember 2007 bezahlt.

Unter Reisekosten machte die Bw auch **2.859,00 €** für eine **Studienreise nach Bolivien** geltend, wovon laut vorgelegten Bankbelegen 500,00 € am 21. November 2007 und

2.359,00 € im Jahr 2008 bezahlt wurden.

In der vorgelegten Rechnung des Reisebüros über den Gesamtbetrag von 2.859,00 € für eine Bolivien Rundreise vom 14. bis 25. März 2008 ab/bis Linz im Doppelzimmer (mit einer namentlich genannten Dame) mit Frühstück wurde auf ein Programm des Herrn SR (Seminarleiter in der Folge kurz SR) hingewiesen.

Die Bw legte dazu den **Bericht des Instituts für Fort- und Weiterbildung APS der Pädagogischen Hochschule Linz** über die "Geographisch-wirtschaftskundliche und fotografische Studienreise nach Bolivien" (Seminarbeginn: 14.3.2008, 17.15 Uhr – Seminarend: 25.3.2008, 14.10 Uhr) für die Zielgruppe "APS-GW-Lehrer" vor.

Demnach haben außer dem Seminarleiter SR 17 weitere Personen (6 Herren und 11 Damen) an dieser auf drei Seiten beschriebenen Reise nach Sao Paulo, Santa Cruz, Sucre, Potosi, Uyuni, Oruro, La Paz und zum Titicacasee teilgenommen.

Unter **Fachliteratur** listete die Bw drei Positionen auf und legte dazu folgende Unterlagen vor:

Bolivien-Reisekompass 22,52 €: Die Bw legte eine Rechnung von amazon.de über die Lieferung eines Taschenbuches vom 9. März 2008 mit der genannten Bezeichnung und der Erläuterung "Nah dran. Mit ausführlichem Trekkingteil" vor.

Tipler Paul-Physik 80,19 €: Die Bw legte eine Rechnung von amazon.de über die Lieferung einer gebundenen Ausgabe des Buches des genannten Autors vom 12. Dezember 2008 mit dem Titel "Physik: Für Wissenschaftler und Ingenieure" und eine Empfehlung dieses Werkes für Studenten im Physikalischen Grundpraktikum vor.

Abo Spektrum der Wissenschaft Nr. 424083/1 79,20 €: Dazu legte die Bw keine Belege vor.

Arbeitsmittel

Die diesbezüglichen Werbungskosten von insgesamt 349,60 € (Drucker 89,00 €, AfA PC 206,20 € und Schreibwaren, Druckerpapier 54,40 €) sind unstrittig.

Mit **Einkommensteuerbescheid 2008** vom **24. September 2009** stellte das Finanzamt mit nachstehender Begründung unter Berücksichtigung von Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, von 2.835,19 € und sonstigen Werbungskosten ohne Anrechnung auf den Pauschbetrag von 27,40 € Einkünfte aus nichtselbständiger Arbeit von 39.275,93 € und einen Gesamtbetrag der Einkünfte in selber Höhe, nach Abzug der erklärten Sonderausgaben ein Einkommen von 39.104,17 € fest und setzte die Einkommensteuer mit 11.922,87 € fest, woraus nach Abzug der anrechenbaren Lohnsteuer von 13.162,02 € eine Abgabengutschrift von 1.239,15 € resultierte.

Die Anschaffung von Werken der Literatur, sowie für Zeitschriften (Abo Spektrum der Wissenschaft), die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht fest abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsstand bestimmt sind, begründe nichtabzugsfähige Kosten der Lebensführung.

Aufwendungen seien steuerlich grundsätzlich nur für das Kalenderjahr abzugsfähig, in dem die Herausgabe stattgefunden hat. Jene Ausgaben (Tagungsgebühr, 1. Zahlung von 500,00 € 11/2007 der Studienreise nach Bolivien), die nicht im Veranlagungszeitraum gezahlt wurden, könnten deshalb nicht berücksichtigt werden.

Bei den Bescheidgrundlagen sind folgende von der Steuererklärung abweichende Eingaben ersichtlich:

Sonderausgaben						
KZ	lt. Steuererklärung	Betrag	Bescheid 24.9.2009			
455	Personenversicherungen	358,08		358,08		
458	Kirchenbeitrag	100,00		100,00		
459	Spenden	67,50		0,00		
Werbungskosten						
717	Gewerkschaftsbeitrag etc.	0,00		27,50		
719	Arbeitsmittel	351,00		349,60		
720	Fachliteratur	161,06		80,19		
721	Reisekosten	2.886,80		2.359,00		
722	Aus-/Fortbildungskosten	70,40		46,40		

Mit **Schriftsatz** vom **11. Oktober 2009** erhob die Abgabepflichtige **Berufung gegen den Einkommensteuerbescheid 2008** vom 24. September 2009 und beantragte sinngemäß mit folgender Begründung die Anerkennung der geltend gemachten Werbungskosten für das Zeitschriftenabo "Spektrum der Wissenschaft" und der Anzahlung von 500,00 € für die Bolivienreise:

Die Bw beziehe die Zeitschrift "Spektrum der Wissenschaft" seit 2004, verwende sie zur Vorbereitung des Unterrichts und stelle sie auch den Schülern zur Ausarbeitung von Referaten zur Verfügung.

Da die Bw die Reise nach Bolivien erst im März 2008 (Jahr durch Berufungsbehörde ergänzt)

angetreten habe, habe sie bei der Veranlagung 2007 noch keinen Nachweis der Reise erbringen können.

Mit **Berufungsvorentscheidung** vom **30. November 2009** änderte das Finanzamt den angefochtenen Bescheid sinngemäß mit nachstehender Begründung durch Reduktion der Werbungskosten, die der Arbeitgeber nicht berücksichtigen konnte, auf 476,19 € (bisher 2.835,19 €), Erhöhung der nichtselbständigen Einkünfte auf 41.634,93 €, des Einkommens auf 41.477,73 € ab und setzte die Einkommensteuer mit 12.957,65 € fest, wodurch sich bei unveränderter Lohnsteuer die Abgabengutschrift auf 204,37 € reduzierte (Nachforderung gegenüber dem Erstbescheid von 1.034,78 €).

Die Abgabenbehörde erster Instanz könne den angefochtenen Bescheid gemäß § 276 BAO in jede Richtung abändern. Im Zuge der Berufungserledigung sei festgestellt worden, dass die im Erstbescheid anerkannten Aufwendungen für die Bolivienreise nicht als Werbungskosten abzugsfähig seien.

Auf die gesondert zugehende Begründung betreffend die Bolivienreise und der Zeitschrift "Spektrum der Wissenschaft" wurde verwiesen.

Die genannte Begründung der Berufungsvorentscheidung wurde der Bw nachweislich am 4. Dezember 2009 zugestellt und führt zu den Abweichungen gegenüber den Anträgen der Bw Folgendes aus:

Studienreise Bolivien:

Werbungskosten sind gemäß § 16 Abs. 1 Z 10 EStG ua. Aufwendungen für Aus- und Fortbildungsmaßnahmen im Zusammenhang mit der vom Steuerpflichtigen ausgeübten oder einer damit verwandten beruflichen Tätigkeit sowie Aufwendungen für umfassende Umschulungsmaßnahmen, die auf eine tatsächliche Ausübung eines anderen Berufes abzielen. Aufwendungen, die in gleicher Weise mit der Einkünftezielung wie mit der privaten Lebensführung zusammenhängen können, bei denen die Behörde aber nicht in der Lage ist, zu prüfen, ob die Aufwendungen durch die Einkünftezielung 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 Einkünftezielung vielmehr nur dann angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die betriebliche bzw. berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Notwendigkeit bietet in derartigen Fällen das verlässliche Indiz der betrieblichen bzw. beruflichen im Gegensatz zur privaten Veranlassung. Dem Abgrenzungskriterium der Notwendigkeit eines Aufwandes ist dann keine entscheidende Bedeutung beizumessen, wenn ein Aufwand seiner Art nach nur eine berufliche Veranlassung erkennen lässt (vgl. VwGH 27.05.1999, 97/15/0142).

Wie der Verwaltungsgerichtshof in ständiger Rechtsprechung ausgeführt hat (vgl. etwa VwGH 16.07.1996, 92/14/0133), stellen Aufwendungen für eine Auslandsreise (Studienreise) grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung iSd. § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dar, es sei denn, es liegen folgende Voraussetzungen kumulativ vor:

- 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;

- Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeiten bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten;

- Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren;

- 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.

Der Verwaltungsgerichtshof hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. etwa VwGH 17.10.1989, 86/14/0100, mwA).

Vor dem Hintergrund dieser Judikatur gilt nun für die hier strittige Reise Folgendes:

Nach dem vorliegenden Programm dauerte die Bolivienreise vom 14. bis zum 25. März 2008 (Karwoche). In diesem Zeitraum wurden im Wesentlichen folgende Orte besucht bzw. besichtigt: SAO Paulo, Santa CRUZ, Sucre, Potosi, Uyuni, Oruro, La Paz, Titicacasee. Das Programm lässt nicht erkennen, dass die Reise ausschließlich der beruflichen Weiterbildung gedient habe. Es handelt sich bei dieser Reise um eine solche, die auch von interessierten Touristen unternommen wird. Die Besichtigung von SAO Paulo, Santa CRUZ, Sucre, Potosi, Uyuni, Oruro, La Paz, Titicacasee, ist jedenfalls für jeden "reisefreudigen" Steuerpflichtigen - unabhängig von dessen beruflicher Tätigkeit - von Interesse. Das Programm der Bolivienreise war daher keineswegs so gestaltet, dass die Reise jeglicher Anziehungskraft auf andere Teilnehmer entbehrt hätte.

Die Voraussetzungen für die berufliche Bedingtheit der Bolivienreise liegen sohin nicht vor. Auf Grund des Mischprogramms handelt es sich bei den Aufwendungen um solche der privaten Lebensführung, weshalb die damit zusammenhängenden Kosten vom Abzug als Werbungskosten ausgeschlossen sind.

Zeitschrift "Spektrum der Wissenschaft"

Nach § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 dürfen Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung, selbst wenn sie die wirtschaftliche oder gesellschaftliche Stellung des Steuerpflichtigen mit sich bringt und sie zur Förderung des Berufes oder „der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden.“

Nach Literatur (vgl. Quantschnigg/Schuch, Einkommensteuerhandbuch EStG 1988, § 16 Tz 68, Stichwort "Fachliteratur") und Rechtsprechung (vgl. VwGH 24.11.1999, 99/13/0202) ist bei der Abgrenzung beruflich bedingter Aufwendungen von den Kosten der Lebensführung eine typisierende Betrachtungsweise derart anzuwenden, dass nicht die konkrete tatsächliche Nutzung, sondern die typischerweise zu vermutende Nutzung als allein erheblich angesehen werden muss (vgl. auch VwGH 28.2.1995, 91/14/0231, VwGH 20.9.1995, 94/13/0253, 0254). Aus diesem Grund stellen Aufwendungen zum Erwerb von Literatur, die von allgemeinem Interesse oder für einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad bestimmt ist, nicht abzugsfähige Kosten der Lebensführung dar.

Die Aufwendungen für die Ausgaben der monatlich erscheinenden Zeitschrift "Spektrum der Wissenschaft" sind den Aufwendungen für die Lebensführung zuzurechnen. Diese periodisch erscheinende Zeitschrift richtet sich nämlich nicht ausschließlich an bestimmte Fächer unterrichtende Lehrpersonen, sondern an alle biologisch, chemisch, physikalisch, geschichtlich, mathematisch usw. Interessierten und somit eindeutig an einen nicht abgrenzbaren Teil der Allgemeinheit mit höherem Bildungsgrad.

Die Zeitschrift stellt Literatur dar, die in Verschleissstellen der breiten Öffentlichkeit angeboten und auch von zahlreichen interessierten, nicht auf die Berufsgruppe der Berufswerberin

beschränkten, Lesern erworben werden.

Auf der Webseite de.wikipedia.org werden die Themenbereiche der Zeitschrift wie folgt beschrieben: "Die Zeitschrift behandelt aktuelle Themen aus Wissenschaft und Forschung auf – auch für den interessierten Laien – verständlichem Niveau. Die Kerngebiete sind dabei Archäologie, Astronomie, Biologie, Chemie, Geowissenschaften, Mathematik, Medizin, Physik, Psychologie und Technik."

Die Aufwendungen für die Zeitschrift "Spektrum der Wissenschaft" stellen keine abzugsfähigen Werbungskosten dar (siehe auch Entscheidungen des UFS 28.04.2004, RV/0132-I/03, und 04.09.2003, RV/0610-I).

Bei den Bescheidgrundlagen der Berufungsvorentscheidung (BVE) sind folgende von der Steuererklärung und dem Erstbescheid abweichende Eingaben ersichtlich:

Sonderausgaben						
KZ	lt. Steuererklärung	Betrag	Bescheid 24.9.2009			BVE 30.11.09
455	Personenversicherungen	358,08		358,08		358,08
458	Kirchenbeitrag	100,00		100,00		100,00
459	Spenden	67,50		0,00		0,00
Werbungskosten						
717	Gewerkschaftsbeitrag etc.	0,00		27,50		27,50
719	Arbeitsmittel	351,00		349,60		349,60
720	Fachliteratur	161,06		80,19		80,19
721	Reisekosten	2.886,80		2.359,00		0,00
722	Aus-/Fortbildungskosten	70,40		46,40		46,40

Mit **Schriftsatz vom 27. Dezember 2009** stellte die Bw hinsichtlich der im März 2008 durchgeführten **Bolivienreise** einen Vorlageantrag. Folgende Argumente sprächen für eine **beruflich bedingte** Reise:

Die Bw habe auf dieser Reise Kenntnisse erworben, die eine hohe berufliche Verwertung gestatten (Hinweis auf den Lehrplan der HS/GW/4.Klasse).
An der Reise hätten ausschließlich interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe GW-Lehrer teilgenommen.
Der Termin Ostern 2008 (März) sei für Bolivien absolut KEINE günstige Reisezeit (Klima!).
Die Dauer von 10 Tagen sei für so ausgedehnte Reise viel zu kurz, um sie als private Reise bezeichnen zu können. Die körperlichen Anstrengungen (Höhenlage, Zeitverschiebung) würden nur bei beruflich bedingter Reise in Kauf genommen.
Das Programm habe ausschließlich der Erweiterung der Erkenntnisse z.B. Entwicklungsland, Hochland- und Tieflandbauern, politische Entwicklung (sozialistischer Präsident), ... gedient.
Die Gruppe habe vor Ort spezielle Reiseführer gehabt.
Das Besichtigungsprogramm sei deutlich von einem Touristenprogramm abgewichen: Besuch von staatlichen und privaten Schulen, Lebensweise der Indiofrauen am Salzsee, Straßenkinderprojekt XY in La Paz
Die Reiseteilnehmer stammten aus verschiedenen Bezirken Oberösterreichs. Bei verschiedenen Finanzämtern z.B. in YZ sei die Reise als abzugsfähig anerkannt worden.
Steuergesetze gälten für alle Staatsbürger! Warum könnten andere Finanzämter diese Reise steuerlich berücksichtigen?

Über die Berufung wurde erwogen:

Nach dem Vorlageantrag ist allein die Anerkennung der Aufwendungen für die im März 2008 durchgeführte **Reise nach Bolivien** strittig. Der diesbezügliche unstrittige Sachverhalt ist obigen Ausführungen und der von der Bw vorgelegten nachstehenden Beschreibung zu entnehmen:

Bericht zur GW-Fortbildung AZS 0698 für oö. APS-GW-Lehrer (Referenten in Fettdruck) **Freitag, 14. März 08 - Dienstag, 25. März 2008**

Bericht zum Reiseverlauf

Freitag, 14.3.08 **Treffpunkt Flughafen Linz 17.15 Uhr – Einchecken**

FOTOGRAFIE: Nach dem Einchecken Vertrautmachen mit der Kamera:
Einstellmöglichkeiten (SR)

Abflug mit Lufthansa von Linz (LH 3527) um 18.45 Uhr nach Frankfurt (an 19.55 Uhr), Weiterflug nach Sao Paulo um 22.40 Uhr mit LH 506.

Samstag, 15.3.08 Ankunft in Sao Paulo 6.25 Uhr.

GEOGRAFIE: Sao Paulo als Ballungsraum (örtl. Reiseführer, SR)

FOTOGRAFIE: Arbeiten mit der Blende und der Schärfentiefe (SR)

Rundfahrt in Sao Paulo, Ausblick vom Edificio Italia, um die riesige Stadt von oben zu sehen.

Weiterflug um 17.00 mit Aerosur (5L301) nach Santa Cruz de la Sierra (die größte Stadt Boliviens). Ankunft 17.45. Transfer zum Hotel1.

Sonntag, 16.3.08 (Palmsonntag) Frühstück:

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE: Der Raum Santa Cruz – ein boomender Wirtschaftsraum im Tiefland (örtliche Reiseführerin)

FOTOGRAFIE: Arbeit mit Blende und Schärfentiefe (SR)

Santa Cruz liegt auf einer Höhe von 416 m und hat tropisches Klima. Diese Stadt ist unser Ausgangspunkt, um vor allem die Höhenkrankheit zu vermeiden, die uns bei einem Direktflug nach La Paz einige Tage zu schaffen machen würde. (Der Flughafen von La Paz liegt nämlich auf mehr als 4.000 m Höhe.)

Anstatt des geplanten Amboro-Nationalparks, der aufgrund der vergangenen Überschwemmungen nicht besucht werden konnte, besichtigten wir den Ort der Naturkatastrophe und einen kleinen Regenwald.

Montag, 17.3.08:

Am Vormittag Flug nach **Sucre** (10.00 Uhr, Aerosur), der bolivianischen Hauptstadt (UNESCO-Weltkulturerbe).

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE (örtl. Reiseführer, Direktor und Lehrer von Schulen, Soares, MZ):

Besuch einer Privatschule, Besichtigung der Hauptstadt (UNESCO-Weltkulturerbe),

Besuch einer öffentlichen Schule, Gespräch mit dem Direktor der Schule und mit einer Lehrerin zu allen Themen der Schule. Anschließend weitere Besichtigung der Stadt.

FOTOGRAFIE: Blende und Schärfentiefe, Weißabgleich, Nachtaufnahmen (SR)

Nächtigung im Hotel2.

Dienstag, 18.3.08:

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE (örtl. Reiseführer, MZ, Soares):

Der Raum im Gebirgsland der Anden zwischen Sucre und Potosi.

Potosi als Silberhauptstadt und ehemals zweitgrößte Stadt der Welt

Der periphere Raum zwischen Potosi und Uyuni.

FOTOGRAFIE: Arbeiten mit Schärfentiefe, Weißabgleich, Bildkomposition (SR).

Busfahrt nach Potosi (4070 m Seehöhe, kulturelles und landschaftliches Kulturgut der UNESCO). Potosi hatte um 1630 rund 160.000 Einwohner - mehr als Paris oder London.

Ursprung des Reichtums waren die Silberminen im Cerro Rico, der kegelförmig die Stadt überragt. Weiterfahrt zum Salar de Uyuni, dem größten Salzsee der Erde. Nächtigung in Uyuni, Hotel3.

Mittwoch, 19.3.08:

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE (örtl. Reiseführer, MZ, SA): Der Salzsee als Wirtschafts- und Naturraum

FOTOGRAFIE: Bildkomposition, Weißabgleich (SR).

Der Salzsee ist so groß wie Oberösterreich und liegt auf rund 3.600 m Seehöhe. Die Region Uyuni ist bekannt für die Salzseen, die farbigen Lagunen, für Geysire und heiße Quellen, sowie die wüstenhafte, skurile Landschaft. Zu Beginn Besuch einer Salzverpackungsanlage, Lebensverhältnisse der Familien.

Besuch der wüstenähnliche Isla Pescada.

Gegen Mitternacht Transfer zum Bahnhof. Zugfahrt nach Oruro (Abfahrt 24.00 Uhr).

Donnerstag, 20.3.08:

Ankunft in Oruro um 7.00 Uhr.

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE (MZ, Geschäftsführer einer Textilfabrik, SA, SR):

Der Natur- und Wirtschaftsraum des Altiplano, Entstehung von Silber, Gradnetz, Zeitzonen

FOTOGRAFIE: Weißabgleich unter schwierigen Bedingungen (SR).

Busfahrt über das Altiplano (Hochebene zwischen den Andenketten) nach La Paz.

Fabriksbesuch in El Alto (Vorort von La Paz). Blick vom Aussichtspunkt auf La Paz.

Erkundung der Alt- und der Neustadt von La Paz. Nächtigung im Hotel4 in La Paz.

Freitag, 21.3.08 (Karfreitag):

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE: Der Lebensraum La Paz (MZ, SR), Disparitäten im Ballungsraum, Straßenkinderprojekt (Soares , GO)

FOTOGRAFIE: Porträts (SR)

Besichtigung der Altstadt, Mondtal (Erdpyramiden), Anschließend Besuch des XY-Projektes (Straßenkinder-Projekt). Mittagessen mit den Kindern.

Karfreitagsprozession in der Stadt, Hotel4 in La Paz.

Samstag, 22.3.08 (Karsamstag):

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE: MZ, SR : Der Wirtschaftsraum des Altiplano mit den Schwerpunkten Tourismus (Titicacasee) und Wallfahrtstourismus (Copacabana am Karsamstag)

FOTOGRAFIE: Porträts und Landschaft (SR)

Fahrt zum Titicacasee, weiter mit dem Tragflügelboot über die Schwimmende Insel nach

Copacabana (Wallfahrtsort) und zur Sonneninsel. und Nächtigung in der Posada deI Irica auf der Sonneninsel.

Sonntag, 23.3.08 (Ostersonntag):

GEOGRAFIE UND WIRTSCHAFTSKUNDE: Der Wirtschaftsraum des Altiplano mit den Schwerpunkten Tourismus (Titicacasee) MZ, SR

FOTOGRAFIE: Porträts und Landschaftsdetails (SR)

Wanderung auf der Sonneninsel, Inkatreppen. Nachmittags Fahrt mit dem Tragflügelboot über die Mondinsel nach Huatajata. Nächtigung in La Paz im Hotel4.

Montag, 24.3.08 (Ostermontag): Abflug ab La Paz mit Aerosur um 7.00 Uhr. Ankunft in Sao Paulo um 14.45. Weiterflug nach Frankfurt um 19.10 Uhr.

Dienstag, 25.3.08: Ankunft in Frankfurt um 10.35. Weiterflug nach Linz um 13.00. Ankunft in Linz um 14.10 Uhr.

Gemäß **§ 16 Abs. 1** Einkommensteuergesetz 1988, BGBl. 1988/400 (**EStG 1988**), sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen.

Nach **§ 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988** gehören zu den Werbungskosten auch Reisekosten ausschließlich beruflich veranlasster Reisen.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988** sind Aufwendungen oder Ausgaben für die Lebensführung nicht abzugsfähig, 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.

Gemäß **§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. c EStG 1988** dürfen Reisekosten, soweit sie nach § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 nicht abzugsfähig sind, bei den einzelnen Einkünften nicht abgezogen werden. Der Entscheidung des Unabhängigen Finanzsenates, **UFS 18.02.2013, RV/0408-F/11**, betreffend die von der Pädagogischen Hochschule ausgeschriebene Istanbulreise einer Pflichtschullehrerin ist sinngemäß folgende Zusammenfassung der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes zu Studienreisen entnommen:

Der Verwaltungsgerichtshof hat für Zeiträume vor Inkrafttreten der Neufassung des § 4 Abs. 5 und § 16 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 nicht nur jenen Reisekosten, die durch ein private Erholungs- und Bildungsinteressen mit betrieblichen bzw. beruflichen Interessen untrennbar vermengendes Mischprogramm geprägt sind, den Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten versagt, sondern auch jenen Kosten, die zusätzlich zu einem ausschließlich betrieblich bzw. beruflich veranlassten Reiseabschnitt einen rein privaten Interessen gewidmeten Reiseabschnitt umfassen. Im erstgenannten Fall einer untrennbaren Gemengelage von privaten und betrieblich/beruflichen Umständen führen die Reiseaufwendungen weiterhin nicht zu Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten. Für den Fall, dass sich jedoch betrieblich/beruflich veranlasste Reiseabschnitte klar und einwandfrei von privat veranlassten Reiseabschnitten trennen lassen, vertritt der Verwaltungsgerichtshof nunmehr die Auffassung, dass dem Abzug von Mehraufwendungen für Verpflegung und

Unterkunft iSd § 4 Abs. 5 und § 26 Abs. 1 Z 9 EStG 1988 für betrieblich/beruflich veranlasste Reiseabschnitte das Vorliegen privat veranlasster Reiseabschnitte nicht entgegensteht (VwGH 27.1.2011, 2010/15/0197).

Für die Anerkennung der betrieblich/beruflichen Veranlassung von Studienreisen hat die Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes Abgrenzungsmerkmale entwickelt (VwGH 24.9.2008, 2008/15/0032). Diese Grundsätze stehen einer gesonderten Beurteilung der einzelnen Abschnitte einer Reise und einer Aufteilung nach den betrieblich/beruflichen und privaten Zeitanteilen (Tagen) nicht entgegen.

Die angesprochenen Grundsätze, die kumulativ vorliegen müssen, sind:

A)	<i>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,</i>
B)	<i>Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten,</i>
C)	<i>Das Reiseprogramm und seine Durchführung müssen derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren,</i>
D)	<i>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.</i>

Im gegenständlichen Fall ist zu diesen vier bereits in der Berufungsvorentscheidung unter Hinweis auf die Judikatur des Verwaltungsgerichtshofes als erforderlich ins Treffen geführten Kriterien Folgendes zu sagen:

ad **A)** Die Berufungswerberin ist Hauptschullehrerin ua. für Geografie und Wirtschaftskunde (GW) und nach dem von ihr vorgelegten Bericht über das Institut für Fort- und Weiterbildung APS der Pädagogischen Hochschule OÖ zu der strittigen "Geografisch-wirtschaftskundlichen und fotografischen Studienreise nach Bolivien" gekommen.

In der von der Bw ebenfalls vorgelegten Rechnung des Reisebüros vom 15. November 2007 wird die vereinbarte Leistung mit "BOLIVIEN RUNDREISE", 1 Doppelzimmer mit Frühstück mit einer namentlich bezeichneten Dame und dem Hinweis "weitere Leistungen laut Programm, erhalten von Hr. SR " beschrieben. Dieses Programm deckt sich offensichtlich mit dem vorgelegten Bericht, auf dessen Deckblatt von einem Seminar ("Seminarbeginn, -ende, -leiter") und der Zielgruppe "APS-GW-Lehrer" die Rede ist.

Der Anschein beruflicher Bedingtheit wird im Gegensatz zur vom Reisebüro verwendeten Bezeichnung "Rundreise" durch das Deckblatt des Berichts erweckt.

ad **B)** Die Bw behauptet im Vorlageantrag (Pkt. 1) bei dieser Reise Kenntnisse erworben zu haben, die eine hohe berufliche Verwertung gestatten, verweist zunächst jedoch nur pauschal auf den Lehrplan für die 4. Klasse der Hauptschule für Geografie und Wirtschaftskunde ("HS/GW/4. Klasse"). In der Folge (Pkt. 5) betont die Bw, dass das Programm der Reise ausschließlich der Erweiterung der Kenntnisse, z.B. Entwicklungsland, Hochland- und

Tieflandbauern, politische Entwicklung (sozialistischer Präsident) gedient habe, und erwähnt dann (Pkt. 7) den Besuch staatlicher und privater Schulen sowie die Lebensweise der Indiofrauen am Salzsee und ein Straßenkinderprojekt in La Paz.

In den genannten Punkten ist eine gewisse konkrete Verwertbarkeit im Unterricht des Faches Geografie und Wirtschaftskunde der Hauptschule nicht von der Hand zu weisen.

ad **C)** Das oben wiedergegebene Reiseprogramm ist jedoch unter Zugrundelegung objektiver Maßstäbe keineswegs so einseitig und fachspezifisch, dass es nur auf Lehrer und Lehrerinnen anziehend zu wirken vermag. Es beinhaltet vielmehr, bezogen auf die Dauer des Aufenthalts in Südamerika (12-3=9 Tage) einen interessanten Einblick in die Metropole Sao Paulo und einen Überblick über Bolivien. Dabei werden nicht nur verschiedene Klimazonen und entsprechend unterschiedliche Landschaften (Regenwald, Tief- und Hochland, Salzsee) bereist, sondern auch interessante Städte (Santa Cruz, Sucre, Potosi, Uyuni, Oruro, La Paz) besichtigt. Neben historisch Interessantem aus der Zeit der Inka und der spanischen Eroberer wird auch Einblick in das aktuelle Wirtschaftsleben und Handwerk, das Schulwesen und das Sozialwesen samt Kontakten mit der Bevölkerung geboten.

Dieser kulturelle und geografische Querschnitt durch Bolivien ist nicht nur für Lehrer, sondern ganz allgemein für kultivierte Touristen mit breitgefächertem Interesse attraktiv.

Im gegenständlichen Fall kommt dazu noch die aus dem Bericht hervorgehende umfassende Schulung in praktischer Fotografie, die ebenfalls nahezu für jeden Reisenden von Interesse ist.

Den von der Bw im Vorlageantrag erhobenen Einwendungen wird Folgendes entgegnet: Es mag zwar sein, dass das in den März fallende Ostern 2008 für Bolivien wegen des dann vorherrschenden Klimas keine günstige Reisezeit ist (Pkt. 3), die Ersparnis von Urlaubstagen durch Einbeziehung zweier Wochenenden, insbesondere von Karfreitag und Ostermontag machen diese Reise gerade auch wegen der zeitlichen Lagerung attraktiv.

Ebenso wenig stichhaltig ist der Einwand, die Dauer von 10 Tagen sei für eine derart ausgedehnte Reise viel zu kurz, die körperlichen Anstrengungen von Höhenlage und Zeitverschiebung würden nur bei beruflich bedingten Reisen in Kauf genommen (Pkt. 4).

Abgesehen davon, dass die Reise insgesamt 12 Tage umfasst, gibt es schon seit längerer Zeit den Trend zu Kurzurlaub und Fernreisen auch in höhere Lagen, weil immer mehr Touristen schon vielfältige Erfahrungen auf nahezu allen Kontinenten gemacht haben. Auch werden wegen Fernwehs und der vermehrten Lust auf Abenteuer im Urlaub als Kontrast zum reglementierten Alltag die angeführten Unannehmlichkeiten in Kauf genommen.

Die Behauptung der Verwendung spezieller Reiseführer vor Ort (Pkt. 6) hat die Bw nicht nachgewiesen, jedenfalls in keiner Weise spezifiziert, weshalb auch insoweit die vermeintliche berufliche Bedingtheit nicht nachvollziehbar ist.

Schließlich behauptet die Bw noch, das Besichtigungsprogramm habe sich deutlich von jenem für Touristen unterschieden (Pkt.7):

Der Besuch einer privaten und einer öffentlichen Schule, Letzterer mit Gesprächen mit Direktor und einer Lehrerin ist nicht nur für im Bildungswesen Tätige von Interesse. Diese Schulbesuche haben laut Programm am 17. März 2008 stattgefunden und waren in die Besichtigung der bolivianischen Hauptstadt Sucre, die ausdrücklich als UNESCO-Weltkulturerbe angepriesen wurde, integriert. Außerdem ist auch an diesem Tag die Schulung in Fotografie (Blende und Schärfentiefe, Weißabgleich, Nachtaufnahmen) erfolgt. Nähere Angaben zur Dauer der beiden Schulbesuche fehlen.

Gleiches gilt für das ebenfalls ins Treffen geführte Straßenkinderprojekt in La Paz. Dies hat am 21. März 2008 stattgefunden. Laut Programm ging es um den Lebensraum der Stadt La Paz und die Disparitäten in diesem Ballungsraum sowie im Bereich Fotografie um Porträts. An diesem Tag wurden die bedeutende Inkastadt La Paz und die Karfreitagsprozession besichtigt. Sowohl das Bildungswesen als auch Randgruppen der Gesellschaft, insbesondere die Gestaltung von Porträts auf Grund der Einladung zum Mittagessen dankbarer Straßenkinder sind nicht nur für im Lehrberuf Tätige von Interesse.

Jedenfalls aber kann auch an den beiden genannten Aufenthaltstagen (17. Und 21. März 2008) von keiner überwiegenden, geschweige denn von der nach der Rechtsprechung (Zorn, in ÖStZ 2011, 123, unter Hinweis auf VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197) erforderlichen zumindest beinahe ausschließlich beruflich bedingten Veranlassung gesprochen werden. Warum die von der Bw auch angeführte Lebensweise der Indiofrauen am Salzsee nur für im Lehrberuf Tätige von Interesse sein soll, ist nicht nachvollziehbar.

ad **D)** Nach dem vorliegenden Bericht über die gegenständliche Bolivienreise sind wie unter lit. C) dargelegt nahezu alle Programmpunkte von allgemeinem Interesse.

Zusammenfassend ist im Lichte der dargestellten Rechtsprechung über die steuerliche Anerkennung von Studienreisen festzustellen:

Allein der Umstand, dass die Pädagogische Hochschule die strittige Reise nach Bolivien als Seminar bzw. Geografisch-wirtschaftskundliche und fotografische Studienreise für die Zielgruppe APS-GW-Lehrer bezeichnet, vermag diese nicht zu einer speziell auf Pädagogen/-innen zugeschnittenen Fortbildungsveranstaltung zu machen.

Nach obigen Ausführungen sind nicht alle Voraussetzungen für die Anerkennung einer Reise als beruflich veranlasst erfüllt. Insbesondere ist das Reiseprogramm und seine Durchführung nicht derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe der Bw abgestellt sein, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehren (lit. C und D).

Ob die Absetzung der Aufwendungen für diese im März 2008 durchgeführte Reise im Fall anderer Teilnehmer von einem anderen Finanzamt zugelassen worden ist (Pkt. 8 und 9), entzieht sich der Kenntnis der Berufungsbehörde, ist für sie jedoch nicht relevant. In diesem Zusammenhang ist darauf hinzuweisen, dass auf Grund des Legalitätsprinzips (Art. 18 B-VG) das Finanzamt so wie der Unabhängige Finanzsenat zur Beachtung der geltenden Gesetze verpflichtet ist.

Die nach neuerer Judikatur (VwGH 27.01.2011, 2010/15/0197) bei eindeutiger Trennbarkeit an sich mögliche Aufteilung in beruflich bedingte und private Reiseanteile kommt im gegenständlichen Fall nicht in Betracht, weil die allenfalls beruflich interessierenden Aspekte im Lichte der Gesamtveranstaltung von völlig untergeordneter Bedeutung sind. Selbst bei einer stärkeren Gewichtung berufsbezogener Elemente stünde das gegenständlich untrennbar vermengte Mischprogramm einer Anerkennung der Reiseaufwendungen als Werbungskosten entgegen. Das eben zitierte Erkenntnis des Verwaltungsgerichtshofes lässt nämlich im Falle einer solchen "untrennbar Gemengelage" weiterhin keinen Abzug als Betriebsausgaben bzw. Werbungskosten zu.

Die Aufwendungen für die streitgegenständliche Reise sind daher dem steuerlich unbeachtlichen Bereich der privaten Lebensführung iSd des oben zitierten § 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988 zuzuordnen und daher nicht abzugsfähig.

Hinsichtlich der in der Berufung ebenfalls bekämpften Versagung des Abzuges der Kosten für das Abonnement der Zeitschrift "Spektrum der Wissenschaft" wird auf die von der Berufungsbehörde als zutreffend erachtete eingehende Begründung der ergangenen Berufungsvorentscheidung und die dort zitierte Entscheidungspraxis des Unabhängigen Finanzsenates verwiesen. Dem ist die Bw im Vorlageantrag nicht mehr entgegen getreten. Im Ergebnis war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Linz, am 28. März 2013