



Berufungsentscheidung

Der Unabhängige Finanzsenat hat über die Berufung des Bw. gegen den Bescheid des Finanzamtes A vom 7. Juni 2011 betreffend Einkommensteuer 2008 entschieden:

Die Berufung wird als unbegründet abgewiesen. Der angefochtene Bescheid bleibt unverändert.

Entscheidungsgründe

In der Begründung des am 7.6.2011 ausgefertigten Einkommensteuerbescheids für das Jahr 2008 führte das Finanzamt aus, dass die im Zuge der Nachbescheidkontrolle beantragten Aufwendungen für eine Studienreise nach Rumänien (Donaudelta) nicht anzuerkennen waren, da bis dato das am 18.5.2011 angeforderte Reiseprogramm nicht vorgelegt worden sei.

In der Berufung gegen diesen Bescheid teilte der Berufungswerber (kurz: Bw.) mit, das Tagesprogramm der Donaudelta-Exkursion erst vor kurzem erhalten zu haben.

In der Berufungsvorentscheidung (mit Ausfertigungsdatum 10.8.2011) wurden die geltend gemachten Reisekosten gleichfalls nicht anerkannt. Begründend führte das Finanzamt dazu aus:

Gemäß § 16 Abs. 1 EStG 1988 sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Gemäß § 20 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. Soweit sich Aufwendungen für die Lebensführung und Aufwendungen beruflicher Natur nicht einwandfrei trennen lassen, ist der gesamte Betrag nicht abzugsfähig.

Im Interesse der Steuergerechtigkeit soll nämlich vermieden werden, dass ein Steuerpflichtiger auf Grund seines Berufes eine Verbindung zwischen beruflichen und privaten Interessen herbeiführen und somit Aufwendungen der Lebensführung steuerlich abzugsfähig machen kann. Die Exkursion ins Donaudelta ist sowohl durch die Berufsausübung als auch durch die Lebensführung veranlasst und die Kosten iHv 1.459,93 € stellen somit keine Werbungskosten dar (Aufteilungsverbot).

Im Antrag auf Entscheidung über die Berufung durch die Abgabenbehörde zweiter Instanz führte der (nunmehr durch eine Rechtsanwältin vertretene) Bw. aus, dass die gegenständlichen Exkursionskosten nichts mit üblichen Aufwendungen der Lebensführung zu tun hätten, die steuerlich nicht abzugsfähig seien. Die Exkursion habe ausschließlich der Fortbildung gedient; sie hätte nicht den geringsten privaten Charakter gehabt. Der Bw. sei als Lehrer verpflichtet, gewisse Fortbildung zu absolvieren. Was die Steuergerechtigkeit betreffe, seien im Vergleich dazu andere Ausbildungskosten sehr wohl anerkannt worden, sodass gerade im Sinne der Steuergerechtigkeit auch diese Fortbildungskosten steuermindernd berücksichtigt werden sollten.

Über die Berufung wurde erwogen:

1. Der Bw. hatte in einem Schreiben (ohne Datum) an das Finanzamt ausgeführt, dass vergessen worden sei, die Exkursionskosten der Austrian Biologist Association in das Donaudelta in Rumänien einzureichen. An der Exkursion hätten ausschließlich Biologielehrer teilgenommen und die ganze Reise sei von B, Obmann des naturwissenschaftlichen Vereins in C und einem Univ. Prof aus Rumänien wissenschaftlich begleitet worden. Der Bw. habe hierfür keinerlei Ersätze erhalten. Die Ausgaben seien anderen Kursteilnehmern in Österreich gewährt worden.

2. Der Bw. wurde mit Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 10.11.2011 ersucht, geeignete Unterlagen vorzulegen, sodass das genaue Reiseprogramm und die zeitliche Lagerung der einzelnen Reiseabschnitte leicht ersehen werden könne (Reiseprogramm).

3. Der Bw. hat dazu das folgende Programm (vom 11.6.2008) vorgelegt:

18.7.: Flug Wien – Varna; Bustransfer nach Constanta

19.7.: Bustransfer Constanta – Tulcea; Haltepunkte Grindul Saele (Salzwiese), Cetatea Istria (Historische Römerstadt), Babadag (Submediterraner Laubmischwald), nach Ankunft in Tulcea: Bezug des Hausbootes

20.7.: Fahrt durch den Kanal Mila: Besichtigung der Galeriewälder mit Silberweiden und Pappeln, anschließend Fahrt durch den Crischan Kanal

21.7.: Weiterfahrt durch den Crischan Kanal, Besichtigung der Blauracken Kolonie und der Strandvegetation bei Sulina am Schwarzen Meer

22.7.: Fahrt zum Grindul Letea mit den fossilen Stranddünen, anschließend Besichtigung einheimischer Dörfer der drei hier vorkommenden Bevölkerungsgruppen

23.7.: Fahrt zum Lagul Bogdaposte mit seinen Rotschopf Pelikanen

- 24.7.: Besichtigung der größten Zwergscharpenkolonie der Welt
 25.7.: Weiterfahrt nach Mila 23: Besichtigung des lippowanischen Dorfes und der Ufervegetation, anschließend Fahrt zum Heilkräuterdamm am Grindul Stipoc und Fahrt nach Tulcea
 26.7.: Besichtigung des Museums von Tulcea und Bustransfer nach Constanta
 27.7.: Bustransfer Constanta – Varna; anschließend Heimflug

4. Laut Schreiben vom 12.12.2011 haben an der Reise ausschließlich Mitglieder des Vereins Austrian Biologist Association (ABA) und vorwiegend Biologielehrer (13 von insgesamt 19 Personen) teilgenommen.

Der Bw. ist AHS-Lehrer. Er unterrichtet die Fächer „Physik, Biologie und naturwissenschaftliche Laborbiologie“. Die Reise sollte nach seinem Vorbringen (im Schreiben vom 12.12.2011) der Fortbildung für den Unterricht im Fach „Biologie“ dienen.

5. Gemäß [§ 16 Abs. 1 EStG 1988](#) sind Werbungskosten die Aufwendungen oder Ausgaben zur Erwerbung, Sicherung oder Erhaltung der Einnahmen. Dazu gehören gemäß Z 9 der zitierten Gesetzesstelle auch Reisekosten bei ausschließlich beruflich veranlassten Reisen.

Demgegenüber sind gemäß [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) 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.

Nach der Rechtsprechung des Verwaltungsgerichtshofes (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. Zur steuerlichen Anerkennung von Studienreisen hat der VwGH in ständiger Rechtsprechung entschieden, dass deren Kosten grundsätzlich Aufwendungen für die Lebensführung im Sinne des [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) seien, es sei denn, es lägen folgende Voraussetzungen (kumulativ) vor:

- a.) 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.
- b.) Die Reise muss nach Planung und Durchführung dem Abgabepflichtigen die Möglichkeit bieten, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen konkrete berufliche Verwertung gestatten.
- c.) 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.
- d.) Andere allgemeine 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 VwGH hat dementsprechend die Kosten von Reisen, bei denen ein typisches Mischprogramm absolviert wird, in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH 24.9.2008, [2008/15/0032](#); VwGH 24.11.2004, [2000/13/0183](#)).

6. Auf der Internetseite von Wikipedia ist zum Biosphärenreservat „Donaudelta“ ausgeführt (<http://de.wikipedia.org/wiki/Donau>; Abfragedatum: 12.1.2012):

Das Donaudelta in Rumänien ist das Mündungsgebiet der Donau am Schwarzen Meer und – nach dem Wolgadelta – das zweitgrößte Flussdelta Europas. Es besteht aus drei Hauptarmen sowie unzähligen Seitenarmen, Röhrichten, schwimmenden Inseln, Altarmen und Seen, aber auch Auwäldern sowie extremen Trockenbiotopen auf Dünen. Kurz vor Tulcea teilt sich der Strom in zwei Arme nach Chilia und Tulcea, kurz hinter Tulcea teilt er sich erneut in zwei Arme nach Sulina und Sfântu Gheorghe. Das 5.000 km² große, weltweit einmalige Ökosystem ist Europas größtes Feuchtgebiet, es gilt als größtes zusammenhängendes Schilfrohrgebiet der Erde und ist der Lebensraum von über 4.000 Tier- und über 1.000 Pflanzenarten. Urtümliche Galeriewälder aus Eichen, Weiden und Pappeln säumen die Ufer des Donaudeltas.

1991 erklärte die UNESCO das Delta zu einem Teil des Weltnaturerbes, seitdem ist es Biosphärenreservat. Am 5. Juni 2000 verpflichteten sich die Regierungen Rumäniens, Bulgariens, Moldawiens und der Ukraine zum Schutz und zu der Renaturierung der Feuchtgebiete entlang der etwa 1.000 Kilometer langen unteren Donau. Dieser Grüne Korridor wurde damit zum größten grenzüberschreitenden Schutzgebiet Europas.

Nach der Jahrtausendwende entwickelte sich das Gebiet zunehmend zum Touristenziel. Allein zwischen Mai und Juli 2004 kamen fast 54.000 Gäste, was eine Steigerung von fast 50% gegenüber dem Vorjahr bedeutet.

Von den Naturfreunden International wurde das Donaudelta zur Landschaft des Jahres 2007/2008 gewählt.

7. In seinem Erkenntnis vom 26.8.2009, 2007/13/0031, hat der VwGH – unter Bezugnahme auf seine Vorjudikatur – zur Studienreise eines Schulbuchautors nach Korsika ausgeführt:

Reisen beziehen ihre Attraktivität längst nicht mehr bloß aus der Besichtigung bewährter Touristenattraktionen. Das Erlebniselement von Reiserouten abseits der eingefahrenen touristischen Pfade, die Gewinnung von Wissen sowie die Auseinandersetzung mit anderen Kulturen, besonderen Landschaftsformen und nicht alltäglicher Fauna und Flora stellen Umstände dar, die eine von den Gewohnheiten des Massentourismus abweichend gestaltete Reise in Zeiten medialer Sättigung mit vertrauten Anblicken durchaus anziehend machen können. Die Intensität der Auseinandersetzung mit Kultur und Pflanzenwelt steht der Attraktivität einer solchen Reise grundsätzlich ebenso wenig entgegen wie das Ausmaß der Anstrengungen und Mühen zur Erkundung abgelegener Orte, weil Anstrengungen und Mühen um des Erlebniswertes einer solchen Reise willen von einem wachsenden Personenkreis in Kauf genommen werden.

Diese Überlegungen gelten – vor dem Hintergrund des vorstehenden Auszugs aus Wikipedia und der zahlreichen (diesbezüglichen) Angebote von Reiseveranstaltern – auch für die vorliegende naturkundliche Exkursion (Studienreise) in das Donaudelta.

8. Die (strittige) Reise unterscheidet sich in ihrem Ablauf nicht von Bildungs- und Studienreisen, die von Reisebüros an andere Kunden mit entsprechenden biologischen, botanischen und

zoologischen Interessen etc. angeboten werden. Das (erst in einem späten Verfahrens-stadium) vorgelegte Reiseprogramm war daher keineswegs derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Abgabepflichtigen abgestellt, dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer entbehrte. Entgegen dem ursprünglichen Vorbringen des Bw. haben an der Reise keineswegs nur (Biologie-)Lehrer, sondern auch anderweitig naturkundlich Interessierte (Mitglieder der ABA) teilgenommen. Nach dem „Leitbild“ der ABA handelt es sich dabei um „eine Vereinigung von BiologInnen und in biologischen Berufen Tätigen“, deren Ziel es ist, „die Belange der Mitglieder zu vertreten und die Biologie zum Nutzen der Gesellschaft in Theorie und Praxis zu fördern (<http://www.austrianbiologist.at/web/>; Abfragedatum 12.1.2012).

9. Der Bw. wurde um die Vorlage eines Reiseprogramms ersucht, aus dem für jeden Reisetag ersichtlich sein sollte, welche Zeit das (gemeinsame) tägliche Besichtigungsprogramm in Anspruch nimmt und welche Zeit ggf. zur privaten Nutzung (Freizeit) zur Verfügung stand (Schr. vom 10.11.2011, Punkt 1). In dem vorstehend wiedergegebenen Reiseprogramm sind solche Angaben nicht enthalten. Es kann daher auch nicht überprüft werden, welche Zeiten – unter der Annahme einer Normalarbeitszeit von acht Stunden täglich (VwGH 21.10.1993, [92/15/0150](#)) – auf die behaupteten beruflichen Zwecke entfallen sind. Die pauschal gehaltenen Angaben von Arbeitszeiten („täglich 8 bis 9 Stunden mit dem Boot auf der Donau und von dort Forschungsarbeit“) können die geforderten konkreten Angaben nicht ersetzen (VwGH 20.12.1994, [90/14/0211](#)).

10. Der Bw. hatte in seinem Vorlageantrag ausgeführt, dass die „Exkursion ausschließlich der Fortbildung“ gedient habe. Im Hinblick auf die grundsätzliche Nähe einer solchen Reise zur privaten Lebensführung wurde er ersucht, auszuführen, aus welchen genauen Gründen dies der Fall gewesen sein sollte (Schr. vom 10.11.2011). Er hat mitgeteilt, dass die Reise „ein sehr dichtes Forschungsprogramm“ beinhaltet habe. Wenngleich kein Zweifel daran bestehen kann, dass im Zuge der Reise – laut Reisebericht – verschiedenste Pflanzenarten kennengelernt und Vogelarten beobachtet werden konnten, ist der Bw. doch einen Nachweis eigener Forschungstätigkeit schuldig geblieben. Dies, obwohl im Schreiben des Unabhängigen Finanzsenats vom 10.11.2011 darauf hingewiesen wurde, dass „es die Aufgabe des Steuerpflichtigen ist, den Nachweis der beruflichen Veranlassung einer solchen Reise zu erbringen, zumal das Donaudelta bekanntermaßen von einer größeren Anzahl von Personen aus Gründen aufgesucht wird, die einwandfrei nur in der privaten Lebensführung gelegen sind“.

11. Die Rechtsprechung fordert, dass die Reise dem Steuerpflichtigen die Möglichkeit bieten muss, Kenntnisse zu erwerben, die eine einigermaßen *konkrete Verwertung* in seinem Beruf

ermöglichen. Der Bw. wurde daher auch darum ersucht, „darzustellen, aus *welchen näheren* Gründen die Reise imstande gewesen sein sollte, solche Kenntnisse (mit konkreter Verwertungsmöglichkeit) zu erwerben“ (Schr. vom 10.11.2011, Punkt 5).

a.) Der Bw. hat dazu vorgebracht, dass die betreffenden biologischen Erkenntnisse für den Lehrplan für die 2., 3. und 7. AHS-Stufe notwendig seien. Eine gewisse Anzahl an Fortbildungsstunden sei für AHS-Lehrer verpflichtend. Es hätten dem entsprechend auch viele Pflichtschullehrer teilgenommen. Die Veranstaltung werde im Fortbildungspass eingetragen. Die Veranstaltung sei zudem im Fortbildungsplan für Tirol ausgeschrieben worden. Hervorzuheben sei, dass das Donaudelta eine besondere Biodiversität aufweise. Es seien zumindest 140 Vogelarten bekannt. Es sei „daher für den Steuerpflichtigen hier insbesondere wichtig, diesbezüglich besondere Kenntnisse zu erwerben“.

b.) Dazu gilt es vorerst darauf hinzuweisen, dass die Reise Programmpunkte wie die Besichtigung einer historischen Römerstadt (19.7.), die Besichtigung einheimischer Dörfer (am 22. und am 25.7.) sowie die Besichtigung eines Museums (26.7.) und damit Programmpunkte der allgemein interessierenden Art zum Inhalt hatte, die einen unmittelbaren Bezug zu einem Unterricht in Biologie nicht ohne Weiteres erkennen lassen.

c.) Davon abgesehen ist es dem Bw. auch hinsichtlich der übrigen Programmpunkte nicht gelungen, die konkrete berufliche Verwertbarkeit der erworbenen Kenntnisse überzeugend darzustellen. Auch wenn es zweifellos zutreffen mag, dass er Kenntnisse erworben hat, die er in seinem Unterricht verwenden kann, ist für seinen Standpunkt, dass die Exkursion *ausschließlich* der Fortbildung gedient habe, deshalb nichts gewonnen, weil Aufwendungen für die Lebensführung (nach [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988](#)) auch dann nicht abgezogen werden können, wenn sie zur Förderung des Berufes oder der Tätigkeit des Steuerpflichtigen erfolgen, weshalb entscheidend ist, ob die Veranlassung der Reise *ausschließlich durch die Erwerbssphäre* oder auch durch die Privatsphäre zu erklären ist.

d.) Zu den in der Rechtsprechung des VwGH herausgearbeiteten Voraussetzungen für die steuerliche Berücksichtigung sogenannter "Studienreisen" zählt ua., dass das Reiseprogramm und seine Durchführung derart einseitig und nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein müssen, dass sie jeglicher Anziehungskraft *auf andere als in der spezifischen Richtung beruflich interessierte Teilnehmer* entbehren. Der VwGH hat dementsprechend auch die Kosten von Studienreisen, deren Gegenstand ein sogenanntes "Mischprogramm" ist, im Hinblick auf das – in [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit. a EStG 1988](#) verankerte – Aufteilungsverbot zur Gänze in den Bereich der privaten Lebensführung verwiesen (vgl. VwGH 31.5.2000, [97/13/0228](#); VwGH 21.10.1993, [92/15/0150](#); VwGH

26.6.1990, [89/14/0106](#)). Dass [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) für die Berufsgruppe der Lehrer ebenso gilt wie für andere Berufsgruppen, ist Teil dieser Rechtsprechung (zB VwGH 24.9.2008, [2008/15/0032](#) zu einer Wirtschaftspädagogin; VwGH 29.1.2002, [98/14/0124](#) zu einer AHS-Lehrerin).

Aufwendungen, die nach der allgemeinen Lebenserfahrung in gleicher Weise privat wie auch beruflich bzw. betrieblich veranlasst sein können, können nur dann einkünftermindernd in Ansatz gebracht werden können, wenn der *Nachweis der ausschließlichen bzw. nahezu ausschließlichen beruflichen Veranlassung* erbracht wird. Es hat also derjenige, der typische Aufwendungen der privaten Lebensführung als Werbungskosten geltend macht, im Hinblick auf seine Nähe zum Beweisthema *von sich aus nachzuweisen*, dass diese Aufwendungen entgegen der allgemeinen Lebenserfahrung (nahezu) ausschließlich die berufliche Sphäre betreffen (vgl. zB VwGH 24.6.1999, [94/15/0196](#); VwGH 27.3.2003, [2001/15/0038](#)).

Bei Aufwendungen, die ihrer Art nach *auch eine private Veranlassung nahe legen*, darf die (nahezu) ausschließliche Veranlassung durch die Erzielung von Einkünften nur angenommen werden, wenn sich die Aufwendungen als für die berufliche Tätigkeit notwendig erweisen. Die Aufwendungen müssen – objektiv nachvollziehbar – im beruflichen Interesse getätigt werden (vgl. VwGH 31.5.2011, [2008/15/0126](#); VwGH 12.4.1994, [91/14/0024](#)).

e.) Der Bw. behauptet zwar, dass die „betreffenden *biologischen Erkenntnisse*“ für den Lehrplan „notwendig“ sind. Er unterlässt es aber auszuführen, *weshalb* die Durchführung einer *Reise* in das Donaudelta selbst für einen Biologie-Lehrer für die Beschaffung solcher Erkenntnisse erforderlich gewesen sein sollte, zumal davon auszugehen ist, dass eine Reise der vorliegenden Art – wie bereits ausgeführt wurde – gerade in den Jahren 2007/2008 für einen breiten Teilnehmerkreis in besonderem Maße attraktiv gewesen ist und nicht davon ausgegangen werden kann, dass jede Region, die für einen Biologielehrer in besonderer Weise aufschlussreich sein kann, in beruflichem Interesse aufgesucht werden muss. Daran vermag auch nichts zu ändern, dass Reisen solcher oder ähnlicher Art als Nachweis für weiterbildende Maßnahmen anerkannt werden. Schließlich ist auch der Hinweis, dass auch viele Pflichtschullehrer an der Reise teilgenommen haben, nicht geeignet, das ausschließliche berufliche Interesse an einer solchen Reise aufzuzeigen. Die Reise müsste nahezu ausschließlich auf interessierte Teilnehmer der Berufsgruppe des Steuerpflichtigen abgestellt sein, was schon deshalb verneint werden muss, weil die Reise ganz allgemein für Personen gedacht war, die Mitglieder der ABA („in biologischen Berufen Tätigen schlechthin“) bzw. an entsprechenden Themen interessiert waren. Dass sie jeglicher Anziehungskraft auf andere Personen entbehrte denn solche, die im Lehrberuf tätig waren, ist (in Anbetracht des Reiseprogramms) auszuschließen.

f.) Die Kosten von Studienreisen der vorliegenden Art können nur dann als Werbungskosten abgezogen werden, wenn sie – gemessen an den in der Rechtsprechung entwickelten Kriterien – ausschließlich durch den Beruf veranlasst sind und *die Möglichkeit eines privaten Reisezweckes nahezu auszuschließen* ist. Eine Reise, die auf Grund ihrer Gestaltung – ungeachtet der fachspezifischen Ausrichtung auf die berufliche Tätigkeit des Steuerpflichtigen – für einen vielseitig interessierten Teilnehmerkreis, auch außerhalb des beruflichen Tätigkeitsfelds des Steuerpflichtigen (als Lehrer) von Interesse ist, ist zur Gänze nicht absetzbar (VwGH 24.11.2004, [2000/13/0183](#) zu Exkursionen nach Tunesien, Libyen sowie Madagaskar einer AHS-Lehrerin mit den Gegenständen Geographie und Wirtschaftskunde sowie Englisch; VwGH 29.1.2002, [98/14/0124](#) zur Kuwait-Reise einer AHS-Lehrerin für Geographie und Wirtschaftskunde; VwGH 28.3.2001, [2000/13/0194](#) zur Exkursion eines Fachlehrers einer landwirtschaftlichen Fachschule für Weinbau und Kellerwirtschaft zu den Weinbaugebieten Kaliforniens; zu einer weiteren Reise desselben Beschwerdeführers siehe auch VwGH 28.11.2002, [2002/13/0180](#)). Dass eine Reise aus der beruflichen Sicht eines Steuerpflichtigen von Nutzen sein kann, genügt nicht, um sie – in einkommensteuerlicher Hinsicht – als durch den Beruf veranlasst erscheinen zu lassen (VwGH 28.10.2009, [2005/15/0062](#) zur Studienreise eines Religionslehrers in die Südtürkei).

„Die Intensität gebotener Wissensvermittlung“ steht der Attraktivität der vorliegenden Reise für einen breiten Interessentenkreis (aus Kreisen von Naturfotografen, Birdern etc.) nicht entgegen. Dass die Teilnahme an der Exkursion den Bw. in die Lage versetzt hat, seinen Unterricht spannender und faszinierender zu gestalten, als dies ohne Teilnahme an der Exkursion der Fall gewesen wäre, sei nicht in Zweifel gezogen. Für die steuerliche Anerkennung der durch die Teilnahme an der Exkursion entstandenen Aufwendungen ist dies aber – im Hinblick auf das in [§ 20 Abs. 1 Z 2 lit a EStG 1988](#) verankerte und mit Erkenntnis des VwGH vom 27.1.2011, [2010/15/0197](#) für sog. Mischreisen bestätigte Aufteilungsverbot – nicht als ausreichend anzusehen (vgl. VwGH 24.11.2004, [2000/13/0183](#)). Daran vermag auch nichts zu ändern, dass es sich im vorliegenden Fall um eine Studienreise gehandelt hat, die unter fachkundiger Leitung gestanden und der Bw. an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise interessiert gewesen ist (vgl. VwGH 29.1.2002, [98/14/0124](#), und VwGH 17.10.1989, [86/14/0100](#), zu AHS-Lehrern für Geographie).

In der Rechtsprechung wurde wiederholt festgestellt, dass es in weiten Bevölkerungskreisen üblich geworden ist, der Allgemeinbildung dienende Reisen mit mehr oder weniger anstrengendem Programm unter fachkundiger Führung zu unternehmen. Auch ein Teilnehmer an einer Bildungsreise ist an einer möglichst intensiven Befassung mit dem Gegenstand der Reise einschließlich eines möglichst sachkundigen Reiseführers und entsprechender Vorträge vor-

bereitenden und aufarbeitenden Inhalts interessiert (vgl. VwGH 31.5.2000, [97/13/0228](#); VwGH 16.7.1996, [92/14/0133](#); VwGH 20.10.1992, [90/14/0266](#)).

12. Was den Hinweis betrifft, dass die Ausgaben anderen Kursteilnehmern in Österreich sehr wohl gewährt worden seien, genügt es darauf hinzuweisen, dass aus einer – allenfalls rechtswidrigen – Vorgangsweise gegenüber anderen Personen kein Rechtsanspruch auf vergleichbares Vorgehen der Abgabenbehörden abgeleitet werden kann (vgl. zB VwGH 24.4.1997, [93/15/0069](#)). Es ist die Aufgabe der Abgabenbehörden erster Instanz, darauf zu achten, dass alle Abgabepflichtigen erfasst und gleichmäßig behandelt werden (vgl. [§ 114 Abs. 1 BAO](#)).

Es war daher spruchgemäß zu entscheiden.

Innsbruck, am 16. Jänner 2012